



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**Institut Supérieur de comptabilité,
de Banque et de Finance
(ISCBF)**

**Diplôme d'Etudes Supérieures
Spécialisées en Audit et contrôle
de gestion**

**Promotion 24
(2012 – 2013)**

Mémoire de fin d'études

THEME

**Mise en place d'un service d'audit interne : Cas du
MATCL du Sénégal**

Présenté par :

Dirigé par :

Mouhamoud KEBE

**Mr. Abou WELE
Professeur associé au CESAG**

Octobre 2013

DEDICACE

Je dédie ce mémoire à tous ceux qui me sont chers :

- Dieu le tout puissant de m'avoir donné la santé et le courage d'affronter cette formation ;
- ma famille ;
- mes amis ;
- mes enseignants ;
- tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à ma réussite.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

J'adresse mes remerciements, les plus vifs, à :

- Dieu le tout puissant pour toutes les merveilles qu'il m'a faites jusqu'à maintenant ;
- mes grands-parents en l'occurrence ma grand-mère maternelle Niamé Sokhané SAKHO, paix à son âme. C'est une femme très pieuse qui est pour moi une référence ;
- ma mère Hawa Bakary DRAME pour son soutien moral et financier durant toute ma vie, qui est, aussi, une femme d'une endurance exemplaire ;
- mon père, Yely KEBE, pour son soutien moral et financier ;
- Mme SADIO Awa NDIAYE, Inspectrice Interne du MATCL ;
- mon Directeur de mémoire Monsieur Abou WELE pour ses conseils ;
- mes oncles et mes tantes ;
- mes frères, mes sœurs et leurs maris pour leur soutien moral et financier ainsi que l'amour qu'ils m'ont accordé ;
- mes cousins et cousines ;
- mon épouse Diariétou Samba SAKHO pour sa patience ;
- mes beaux-parents Samba Biya SAKHO et Hawa Samba DRAME ;
- mes enfants Yely KEBE et Samba KEBE ;
- mes neveux et mes nièces ;
- mes amis et mes camarades de classe du CESAG et d'ailleurs ;
- tous mes enseignants, du primaire (Ecole primaire de Diaguily en Mauritanie) à l'université de Nouakchott sans oublier ceux du CESAG et du groupe HECI ;
- tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à ma réussite.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

ADL	Agence de Développement Local
ANAT	Agence Nationale de l'Aménagement du Territoire
CESAG	Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CNPPNDL	Comité National de Pilotage du Programme National de Développement Local
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CRFS	Compte Rendu Final sur Site
DAGE	Direction de l'Administration Générale et de l'Equipement
DC	Dossier Courant
DLBG	Développement Local et Bonne Gouvernance /paix en Casamance
DP	Dossier Permanent
DSDT	Direction des Stratégies du Développement Territorial.
EDCF	(Coopération coréenne)
ENA	Ecole Nationale d'Administration
FDD	Fonds de Dotation de la Décentralisation
FRAP	Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème
GAR	Gestion Axée sur le Résultat
IAL	Inspection de l'Administration Locale
IFACI	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes
IGE	Inspection Générale d'Etat
IIA	Institute of Internal Auditors
INTOSAI	Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques.
MATCL	Ministère de l'Aménagement du Territoire et des Collectivités Locales
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economiques
OIF	Organisation Internationale de la Francophonie
OMD	Objectifs du Millénaire pour le Développement
PAAT	Programme d'Appui à l'Aménagement du Territoire
PAC	Programme d'Appui aux Communes;
PADEL	Programme d'Appui au Développement Economique Local

PDLCI	Programme De Lutte Contre les Inondations-volet aménagement du territoire
PEFA	Public Expenditure and Financial Accountability
PRECOL	Programme de Renforcement et d'Equipement des Collectivités Locales
PROFADEL	Programme Francophone d'Appui au Développement Local
PROGEP	Projet de Gestion des Eaux Pluviales et d'adaptation aux changements climatiques
PSC	Comité du Secteur Public.
PTBA	Plan de Travail et du budget Annuels
Q.C.I	Questionnaire de Contrôle Interne
QQOQCCP	Qui fait quoi ? Où ? Quand ? Comment ? Combien ? Et pourquoi ?
SGG	Secrétariat Général du Gouvernement
SNDES	Stratégie Nationale de Développement Economique et Social
UEMOA	Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine
UFAI	Union Francophone de l'Audit Interne
VAF	Vérification Administrative et Financière
VOR	Vérification d'Optimisation des Ressources

LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX

FIGURES

Figure 1: Modèle de FRAP	24
Figure 2: Modèle d'analyse	50
Figure 3 : Schéma global d'une Vérification Administrative et Financière.	68

TABLEAUX

Tableau 1 : Organismes professionnels de normalisation	27
Tableau 2 : Caractéristique et répartition de l'échantillon pour la collecte de l'information.	51

ANNEXES

Annexe 1 : Questionnaire de prise de connaissance du service de l'inspection du MATCL	102
Annexe 2 : Questionnaire pour l'inspectrice interne.....	103
Annexe 3 : Appréciation du niveau de performance du service d'inspection interne.....	105
Annexe 4 : Opinion sur la qualité des prestations et l'efficacité du service d'inspection interne ...	109
Annexe 5 : Questionnaire adressé aux audités	110
Annexe 6 : Niveau de satisfaction des inspecteurs par rapport aux moyens financiers.....	111
Annexe 7 : Moyens mis à la disposition du service de l'inspection interne	111
Annexe 8 : Formation, expériences et connaissances des normes par les auditeurs.....	112
Annexe 9 : Exemple de feuille de couverture de test. (Pierre SCHICK & Al. ,2010 : 118).....	113
Annexe 10 : Normes régissant la pratique professionnelle de l'audit interne (Source : IIA)	114
Annexe 11 : Organigramme de l'inspection interne	115

SOMMAIRE

DEDICACE.....	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTE DES FIGURES ET TABLEAUX	v
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE	8
Introduction	9
Chapitre 1 : Concepts de base de l'Audit interne.....	10
1.1. Définition, missions, objectifs et champ d'application de l'audit interne.....	10
1.1.1. Définition de l'audit interne.....	10
1.1.2. Les missions de l'audit interne	12
1.1.3. Objectifs de l'audit interne.....	14
1.1.4. Le champ d'application de l'audit interne	15
1.2. Les moyens techniques de l'audit interne.....	17
1.2.1. La charte d'audit	18
1.2.2. Le manuel d'audit interne	19
1.2.3. La cartographie des risques.....	19
1.2.4. Le plan d'audit	21
1.2.5. Le manuel de procédures	22
1.2.6. Les dossiers d'audit et les papiers de travail.....	22
1.3. Le rattachement hiérarchique de la fonction d'audit interne.....	25
1.4. Normes régissant la pratique de l'audit interne.....	25
1.4.1. Normes de qualification	26
1.4.2. Normes de fonctionnement	26
1.4.3. Normes de mise en œuvre.....	26
1.4.4. Autres normes d'audit.....	27
1.5. Audit interne et inspection.....	28

1.6. L'audit interne dans le secteur public.....	29
1.6.1. Gouvernance	30
1.6.2. Mandat / portée des travaux de l'audit interne.....	32
Chapitre 2 : Performance d'un service d'audit interne et aspects liés à son évaluation	34
2.1. Le concept de performance.....	34
2.2. Les critères d'appréciation de performance d'un service d'audit interne	35
2.2.1. Les critères traditionnels de la performance	36
2.2.2. Les critères modernes de performance de l'audit interne	37
2.3. Mesure de la performance	42
2.3.1. Méthodes quantitatives	43
2.3.2. Méthodes consultatives.....	43
2.3.3. Le benchmarking	44
2.4. Démarche de conduite d'une mission d'audit	44
2.4.1. Phase de préparation	44
2.4.2. La phase de réalisation ou phase de vérification	47
2.4.3. La phase de conclusion	47
Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude.....	49
3.1. Le modèle d'analyse.....	49
3.2. L'échantillonnage	51
3.3. Les outils de collecte et d'analyse des données.....	51
3.3.1. Le questionnaire.....	52
3.3.2. L'analyse documentaire	52
3.3.3. L'interview.....	52
3.3.4. L'observation physique.....	53
Conclusion.....	54
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE	55
Introduction	56

Chapitre 4 : Présentation du MATCL	57
4.1. Vision et Missions	57
4.2. Structure organisationnelle du MATCL	58
4.2.1. Le cabinet et les services qui lui sont rattachés	58
4.2.2. Le secrétariat général et les services qui lui sont rattachés.....	59
4.3. Réformes et activités prévues	60
4.3.1. Le statut de l' élu local.....	60
4.3.2. La stratégie nationale de développement territorial.....	60
4.3.3. La troisième réforme de la décentralisation (Acte III).....	60
4.3.4. Processus de reconversion de la décharge de Mbeubeuss	61
4.3.5. Elaboration du projet national de gestion des déchets solides.....	61
4.3.6. Autres réformes.....	61
4.4. Quelques chiffres pertinents	62
4.4.1. Dépense du personnel	62
4.4.2. Dépenses de fonctionnement	62
4.4.3. Dépenses de transfert	63
4.4.4. Dépenses d'investissement exécutées par l'Etat.....	63
4.4.5. Transfert en capital	63
4.5. Inspection interne	63
4.5.1. Définition de la VAF ou inspection.....	63
4.5.2. Missions de l'inspection interne du MATCL	64
4.5.3. Organisation de l'inspection interne du MATCL	65
Chapitre 5 : La pratique de l'audit interne au MATCL.....	66
5.1. Motivation de la création du service d'inspection interne.....	66
5.2. Les missions du service de l'inspection interne	67
5.2.1. Planification de la mission.....	68
5.2.2. Exécution de la mission	74

5.2.3. Elaboration de rapport.....	85
5.2.4. Suivi des recommandations	88
Chapitre 6 : Présentation des forces et faiblesses du service d'audit interne et recommandations	91
6.1. Forces relevées	91
6.1.1. Le manuel d'audit interne	91
6.1.2. Cartographie des risques (en cours de validation)	91
6.1.3. Position hiérarchique	92
6.1.4. Missions réalisées	92
6.1.5. Programme d'amélioration continue.....	92
6.2. Faiblesses constatées	92
6.2.1. Evaluation de la performance du service	93
6.2.2. La charte d'audit	93
6.2.3. Le plan d'audit	93
6.2.4. Le manuel des procédures.....	93
6.2.5. Insuffisances des moyens humains et profil des inspectrices	94
6.2.6. Insuffisances des moyens techniques et financiers.....	94
6.3. Proposition de recommandations.....	94
6.3.1. Dénomination du service	94
6.3.2. Renforcement du personnel	95
6.3.3. Elaboration d'une charte d'audit.....	95
6.3.4. Programme d'amélioration continue.....	96
6.3.5. Connaissance des normes d'audit	96
6.3.6. Conception de la cartographie des risques.....	96
6.3.7. L'adhésion à l'IIA Global.....	97
Conclusion.....	98
CONCLUSION GENERALE.....	99

ANNEXES	101
BIBLIOGRAPHIE	116

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tous les pays aspirent au développement de leurs organisations, qu'elles soient privées ou publiques. Mais il ne peut être atteint en l'absence de bonne gouvernance et celle-ci nécessite forcément la mise en place d'un ensemble de dispositifs de contrôle interne efficace. Ainsi, pour la recherche de la performance des organisations publiques, les responsables publics ont jugé nécessaire de mettre en œuvre l'audit interne dans les administrations publiques.

L'audit est un domaine qui a commencé à s'appliquer aux entreprises avant de faire son apparition dans le secteur public. Son développement au niveau des entreprises se justifie par des nombreux scandales qui ont secoué le monde des affaires. Ces scandales ont amené les actionnaires, autorités de tutelle et autres parties prenantes de l'entreprise à exiger des dirigeants qu'ils s'assurent que leur organisation est bien sous contrôle et qu'ils le démontrent.

Avec la crise de 1929, un accroissement des besoins du monde des affaires en audit s'est accru à la suite de divulgation d'informations non fiables. Aussi, la crise financière et économique que le monde a connue ces dernières années a bouleversé le monde des affaires.

De nos jours, l'audit interne est considéré comme une discipline transversale au centre des préoccupations des managers. Pour cette raison, il s'est élargi à d'autres domaines de l'organisation qui se sont révélés nécessaires avec l'évolution et la généralisation de nouveaux moyens de traitement de l'information.

Ainsi, pour militer en faveur de la bonne gouvernance, les citoyens demandent à leur gouvernement d'assurer l'intégrité, la transparence et la responsabilité.

Pour montrer l'importance de l'audit interne dans les administrations, plusieurs colloques regroupant des auditeurs et d'autres personnalités éminentes sont organisés à travers le monde.

En France, le 09 janvier 2013, le club comptable des juridictions financières a organisé un colloque sur le thème : « l'audit interne dans le secteur public : premières expériences, premières leçons ».

Comme la France, la Côte d'Ivoire aussi a organisé un colloque international sur l'audit interne du 19 au 20 septembre 2013 sur le thème «Audit interne, au service de l'efficacité de l'administration, des entreprises publiques et privées».

Le Sénégal est l'un des premiers pays de l'Afrique francophone noire à organiser un colloque dans ce sens. C'est dire l'importance que ce pays accorde à la pratique de l'audit interne dans le secteur public.

Et au cours de notre travail, nous allons démontrer qu'un service d'audit interne performant peut effectivement participer à l'amélioration d'une organisation.

La recherche de qualité du service d'audit interne est une nécessité voir une exigence internationale. Et selon la norme 1312 de l'audit interne, des évaluations externes doivent être réalisées au moins tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe qualifiés, indépendants et extérieurs à l'organisation.

Tout ceci montre que l'audit interne dans le secteur public est un sujet d'actualité. Cependant, certains continuent d'utiliser le terme inspection interne pour désigner leurs services d'audit interne comme c'est le cas du MATCL (Ministère de l'Aménagement du Territoire et des Collectivités Locales).

Le MATCL, à l'instar des autres ministères du Sénégal, a intérêt à mettre en place un service d'audit interne pour la gestion transparente et rigoureuse des finances publiques. Ce service s'il est performant participera à conforter la croissance économique du pays.

Le service d'audit interne du MATCL est embryonnaire mais son véritable problème semble être l'inexistence d'une planification d'audit fondée sur les risques.

Nous allons tenter de savoir pourquoi un tel problème et mesurer les conséquences qui pourraient en découler.

Il pourrait s'agir :

- de l'incompétence ou du sous-effectif des auditeurs internes ;
- de l'inconscience des dirigeants du ministère vis-à-vis de l'importance d'un tel problème ;
- de l'absence de culture de planification au sein du service d'audit interne ;
- du non-respect de la norme 2010 de l'IIA selon laquelle « Le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation ».

Ces causes peuvent avoir comme conséquences les points suivants :

- nombre important de dysfonctionnements ou non-exécution des missions dans le délai ;
- non identification des risques inhérents à l'activité ;
- absence d'efficacité du service ;
- évaluation insuffisante des risques liés à l'activité ;

Pour remédier à ce problème, nous proposons les solutions suivantes :

- renforcer le personnel en quantité et en capacité ;
- sensibiliser les responsables de l'inspection sur l'importance de tenir un plan d'audit fondé sur les risques ;
- attirer l'attention des auditeurs sur le respect des normes et du code de déontologie ;
- mettre en place un service d'audit interne répondant aux exigences des normes internationales de l'audit interne.

Cette dernière solution est celle que nous retenons car elle inclut l'ensemble des solutions énumérées ci-dessus.

Notre question de recherche principale est la suivante : comment mettre en place un service d'audit interne performant au MATCL?

De cette question principale, découlent les questions spécifiques suivantes :

- qu'est-ce-que l'audit interne et quels sont les missions et les objectifs qui lui sont assignés ?
- les moyens techniques utilisés par le service de l'inspection interne du MATCL sont-ils ceux recommandés par les normes internationales d'audit interne ?
- le rattachement hiérarchique de l'inspection interne lui permet-il d'exercer ses missions en toute indépendance ?
- le service de l'inspection interne fonctionne-t-il selon les normes internationales d'audit interne ?
- le service de l'inspection interne du MATCL fait-il de l'audit ou de l'inspection ?
- quels sont les critères de performance d'un service d'audit interne dont dispose l'inspection interne du MATCL ?
- quelle est la méthodologie utilisée par le service de l'inspection interne du MATCL ?

C'est pour répondre à l'ensemble de ces questions que nous nous sommes donné comme tâche de préparer un mémoire de fin d'étude pour l'obtention du diplôme de DESS AUDIT ET CONTROLE DE GESTION sur le thème « Mise en place d'un service d'audit interne : Cas du Ministère de l'Aménagement du Territoire et des Collectivités locales (MATCL Sénégal) ».

En effet, la norme 1300 de l'audit interne stipule que le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne. Ce programme doit inclure des évaluations tant internes qu'externes :

- au niveau interne, « Les revues périodiques sont conduites pour évaluer la conformité du service d'audit interne à la Définition de l'Audit Interne, au Code de Déontologie et aux normes » (Selon l'IFACI, octobre 2008) ;
- au niveau externe, « Des évaluations externes doivent être réalisées au moins tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe qualifiés, indépendants et extérieurs à l'organisation » (Selon l'IFACI, octobre 2008).

L'objectif général de notre travail consiste à mettre en place un service d'audit interne performant au MATCL.

De cet objectif général, nous en déduisons les objectifs spécifiques suivants :

- définir l'audit interne et préciser les missions et les objectifs qui lui sont assignés ;
- s'assurer que les moyens techniques utilisés par le service de l'inspection interne du MATCL sont ceux recommandés par les normes internationales d'audit interne ;
- s'assurer que le rattachement du service de l'inspection interne lui permet d'exercer ses missions en toute indépendance ;
- s'assurer de l'application des normes internationales d'audit interne au sein du service de l'inspection interne ;
- s'assurer que le service de l'inspection interne du ministère fait de l'audit et non de l'inspection interne ;
- s'assurer de l'existence des critères de performance d'un service d'audit interne chez les inspecteurs internes ;
- s'assurer que la méthodologie utilisée par les inspecteurs internes est en adéquation avec les missions de l'audit interne.

L'intérêt de cette étude peut être interprété à trois niveaux :

- pour le Ministère de l'Aménagement du Territoire et des Collectivités Locales (MATCL), elle pourrait lui permettre de connaître son niveau de performance, de connaître l'importance de l'évaluation de son service aussi bien par des évaluateurs internes qu'externes ;
- pour le lecteur, ce document lui permettrait d'acquérir une connaissance théorique et pratique sur le thème, en plus de ceux déjà réalisés par nos prédécesseurs ;
- enfin, pour nous, ce serait l'occasion d'enrichir nos connaissances dans le domaine de l'audit interne, nous familiariser avec les concepts liés à la notion de performance et de mettre en pratique nos acquis théoriques.

Notre travail s'articulera autour de deux parties.

- Dans la première partie intitulée Cadre théorique de l'étude, nous aborderons tout d'abord les concepts de base de l'audit interne, ensuite la performance d'un service d'audit interne et les aspects liés à son évaluation. Nous finirons cette partie par la présentation de la méthodologie de notre recherche.

- Dans un second temps, nous tenterons de mettre en pratique les aspects théoriques abordés dans la première partie. Ceci nous amènera à commencer par la présentation de l'entité dans son ensemble et en particulier le service de l'inspection interne qui joue le rôle de service d'audit interne. Le deuxième point de cette partie fera l'objet de la pratique de l'audit interne du MATCL. Et pour terminer, nous présenterons les forces et les faiblesses issues de notre évaluation et apporter nos recommandations afin de permettre au ministère d'être plus performant.

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Introduction

L'existence d'un service d'audit dans une organisation a une importance capitale pour les managers car l'audit est devenu un outil d'amélioration qui apporte une forte valeur ajoutée à l'esprit d'amélioration continue.

Il continue pourtant d'avoir mauvaise réputation à cause notamment de la mé-communication entre l'organisation et le personnel, ou les auditeurs avec les audités.

Cette absence de communication peut être due en grande partie à la performance des auditeurs.

C'est dans ce sens que, dans cette partie de notre travail, nous étudierons successivement les points suivants :

- les concepts de base de l'audit interne afin de nous familiariser d'abord avec les notions de l'audit interne ;
- la performance d'un service d'audit interne et les aspects liés à son évaluation pour comprendre la signification de certains termes liés à la performance, les critères de performance d'un service d'audit interne ainsi que la méthodologie utilisée par les auditeurs internes ;
- la méthodologie de recherche qui nous permettra d'aborder la deuxième partie.

Chapitre 1 : Concepts de base de l'Audit interne

L'audit interne est une fonction en pleine évolution qui est centrée sur la maîtrise des risques, le développement de dispositifs et d'une culture de contrôle.

Généralement rattaché à la direction générale, l'audit interne est une fonction indépendante et objective au service de toute l'organisation.

Pour ce qui est de la maîtrise des risques, l'auditeur contribue à l'identification et à l'évaluation des risques auxquels l'entité est exposée, à accompagner la mise en place d'un dispositif global de gestion des risques, et à évaluer l'efficacité et la pertinence du dispositif du contrôle interne. (Caroline Selmer, 2006 : 14).

Dans ce chapitre, après avoir donné une définition de l'audit interne, nous tenterons de faire un bref rappel sur les missions qui lui sont attribuées, ses objectifs, le champ d'application de l'audit interne, les moyens techniques de l'audit interne c'est-à-dire les outils de travail de l'auditeur interne, le rattachement hiérarchique de la fonction d'audit interne, les normes régissant sa pratique, la comparaison entre l'audit interne et l'inspection interne et enfin l'audit interne dans le secteur public.

1.1. Définition, missions, objectifs et champ d'application de l'audit interne

Dans cette section, nous allons donner la définition universelle de l'audit interne, expliquer les termes clefs de cette définition, présenter les missions et les objectifs de l'audit interne et finir par la présentation du champ d'application de l'audit interne.

1.1.1. Définition de l'audit interne

L'audit interne a subi beaucoup d'évolutions et plusieurs définitions existent. Cependant, nous retenons uniquement celle que l'Institute of Internal Auditors (IIA) a donné le 29 juin 1999 et qui fut adaptée par l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI) le 21 mars 2000 en ces termes : « L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée.

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

Cette définition requiert des mots clés qu'il convient de connaître :

- **Activité** : l'activité de l'audit peut être de deux sortes : activité d'assurance ou de conseil.
- **indépendante et objective/impartiale** : pour Renard (2003 : 64), l'objectivité de l'auditeur signifie qu'il ne doit s'appuyer que sur des constats et non sur des hypothèses au risque de voir ses affirmations contestées. Quant à son indépendance, Jacques Renard (2006 : 46), estime que c'est un qualificatif qui signifie que l'auditeur interne ne doit subir ni influences, ni pressions susceptibles d'aller à l'encontre des objectifs qui lui sont assignés.
- **valeur** : la valeur ajoutée de l'audit passe par la compétence des auditeurs, leur professionnalisme mais aussi l'utilisation des bonnes pratiques.
- **assurance et conseils** : les opinions émanant d'auditeurs internes doivent pouvoir orienter objectivement les décisions des directions générales. C'est pour cela que muni d'une obligation de moyens, l'auditeur interne doit donner un avis pertinent, contribuant à la maîtrise de l'activité qu'il est chargé de contrôler ;
- **aide à atteindre objectifs**. Toute organisation se fixe des objectifs lors de sa création. Le rôle de l'auditeur est de l'aider à les atteindre à travers ses conseils.
- **évaluation et amélioration**. L'évaluation permet de savoir à quel niveau se trouve l'organisation et ainsi des moyens et voies seront mis en œuvre pour aller de l'avant.
- **processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise**.

1.1.2. Les missions de l'audit interne

Pour Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE (2009 : 419), les missions de l'auditeur interne se limitent à des missions d'assurance et des missions de conseil.

Pour eux, les missions de conseils consistent pour l'auditeur à faire une évaluation objective et en toute indépendance d'un processus, d'un système ou de tout autre sujet. Grâce à cette évaluation, il formule une opinion ou des conclusions sur le dispositif de contrôle interne existant. Il détermine la nature et l'étendue de ses missions qui font intervenir généralement trois types d'interlocuteurs :

- le propriétaire du processus ;
- l'auditeur interne ;
- l'utilisateur.

Les missions de conseil sont quant à elles, généralement entreprises à la demande d'un client. Leur nature et leur périmètre font l'objet d'un accord avec ce dernier. Elles comportent généralement deux intervenants :

- l'auditeur interne ;
- le client.

L'auditeur interne doit faire preuve d'objectivité et n'assumer aucune fonction de management lors de la réalisation de missions de conseil.

Claude Pinet (2009 : 81), donne à l'auditeur (quel qu'il soit) la mission suivante :

- disposer d'un ensemble de pièces constituant le référentiel ;
- observer une entité organisationnelle ou une activité ;
- interviewer les acteurs ;
- vérifier que ce qu'il observe est conforme au référentiel ;
- consigner la ou les non-conformités observées en cas d'écart ;
- dresser un rapport de ce qu'il a pu observer.

Caroline Selmer (2006 : 14), nous apprend que l'audit interne est une fonction centrée sur la maîtrise des risques, le développement de dispositifs et d'une culture de contrôle. Pour elle, l'audit interne est une fonction indépendante et impartiale au service de l'ensemble des membres de l'organisation.

Il participe à identifier et à évaluer les risques auxquels l'entreprise fait face, à accompagner la mise en place d'un dispositif global de gestion des risques, et à évaluer l'efficacité et la pertinence du contrôle interne.

Claude Pinet n'a pas identifié de façon précise les types d'intervenants dans une mission d'audit interne mais il est clair qu'elle partage l'idée de Robert OBERT et Marie-Pierre MAIRESSE selon laquelle la mission de l'auditeur interne est d'évaluer de façon indépendante et objective le dispositif du contrôle interne d'une organisation à travers la maîtrise des risques en vue d'apporter des améliorations.

La déontologie interdit à l'auditeur d'auditer les services ou les opérations dont il a eu la charge dans les douze mois précédant une mission. C'est le principe selon lequel l'auditeur ne peut pas être à la fois juge et partie.

Pour ce qui est du contrôle interne, le COSO II l'a défini en ces termes : « Le contrôle interne est un système (ensemble de dispositifs), un processus (ensemble d'activités) mis en œuvre par le conseil d'administration (ou ce qui en tient lieu), les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- la protection et la sauvegarde du patrimoine ;
- la maîtrise des risques;
- la réalisation et l'optimisation des opérations ;
- la fiabilité des informations financières ;
- la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur ».

1.1.3. Objectifs de l'audit interne

De la définition de l'audit interne proposée par l'IIA en 1999, découle l'objectif de l'audit interne qui est d'apprécier la bonne maîtrise des dispositifs de contrôle interne d'une entité et de proposer des recommandations pour l'améliorer.

C'est ainsi que Jean-Claude DEFORGES (2006 : 485), nous apprend que le but de l'audit interne est d'aider les organisations à atteindre leurs objectifs.

Et Florence Gillet – Goinard (2006 : 176 – 177), va dans le même sens en qualifiant l'audit interne comme un outil qui ne consiste pas uniquement à contrôler si les dispositions prévues (moyens, procédures) sont appliquées, mais également à évaluer si la manière dont elles sont appliquées est efficace et si les objectifs associés sont atteints.

Il formule les objectifs de l'audit interne en termes de questions et selon lui, la réponse à ces questions, nous renseigne sur les objectifs qui lui sont assignés. C'est pourquoi, il dit : « Auditer, c'est chercher à répondre à 3 questions :

- applique-t-on ce qui est prévu ? et exigé par les référentiels, la réglementation et les parties intéressées ?
- obtient-on les résultats visés ?
- en avons-nous toutes les preuves ? »

Par contre, Antoine (2002 : 82 - 83), nous résume les objectifs de l'audit interne en termes de phrases affirmatives. Il affirme que l'audit interne a « quatre objectifs essentiels :

- s'assurer de l'existence d'un bon système de contrôle interne qui permet de maîtriser les risques ;
- veiller de manière permanente à l'efficacité de son fonctionnement ;
- apporter des recommandations pour en améliorer l'efficacité ;
- informer régulièrement, de manière indépendante, la direction générale, l'organe délibérant et le comité d'audit de l'état du contrôle interne. »

En résumé, l'atteinte des objectifs de l'entreprise, la maîtrise de ses activités, l'amélioration du dispositif de contrôle interne, la conformité entre ce qui est fait et ce qui est exigé par les

référentiels, proposer des recommandations en cas de défaillance du système sont les objectifs majeurs de l'audit interne.

Mais l'audit interne seul ne peut aboutir à ces résultats sans l'implication du personnel en particulier celle de la direction générale.

1.1.4. Le champ d'application de l'audit interne

Le dispositif de Contrôle Interne - Cadre de référence (2006 : 19), nous apprend que lorsque le service d'audit interne existe dans une organisation, c'est lui qui doit évaluer le fonctionnement du dispositif de contrôle interne et faire toutes les préconisations pour l'améliorer, dans le champ couvert par ses missions.

Il n'est pas directement impliqué dans la mise en place et la mise en œuvre quotidienne du dispositif mais il est chargé de sensibiliser et de former de façon habituelle l'encadrement au contrôle interne.

Le responsable de l'audit interne informe la Direction Générale et, selon des modalités déterminées par chaque organisation, les organes sociaux des différents constats.

« Le champ de l'audit : c'est l'étendue et les limites de l'audit, c'est-à-dire les lieux, les unités opérationnelles, les activités et les processus, éventuellement une partie seulement du référentiel, ainsi que la période de temps couverte. » (Pierre LONGIN & Henri DENET, 2008 : 111). Selon eux, le champ de l'audit inclut aussi bien le domaine d'intervention de l'auditeur que la période de temps qu'il couvre.

Pierre LONGIN & Henri DENET (2008 : 111), comme plusieurs autres auteurs, en l'occurrence HOBSONS (2006 : 81), sont d'accord que le champ d'application de l'audit interne englobe toutes les fonctions de l'entreprise.

Renard (2010 : 81), nous renseigne que le champ d'application de l'audit externe concerne seulement tout ce qui concourt à la détermination des résultats, à l'élaboration des états financiers et rien que cela ; mais dans toutes les fonctions de l'entreprise.

Il précise que le champ d'application de l'audit interne est beaucoup plus vaste que celui de l'audit externe parce que selon lui, il « inclut non seulement toutes les fonctions de l'entreprise, mais également dans toutes leurs dimensions ».

Il convient de distinguer selon qu'il s'agisse de l'audit interne ou de l'audit externe les domaines suivants selon Jacques Renard (2010 : 82 - 90) :

1.1.4.1. La prévention de la fraude

Lorsque la fraude a, ou est susceptible d'avoir une incidence sur les résultats, elle concerne l'audit externe. Par contre, celle qui touche, par exemple, à la confidentialité des dossiers du personnel, est à attribuer à l'audit interne.

1.1.4.2. L'indépendance de l'auditeur

Elle est différente selon qu'il s'agisse de l'auditeur externe ou de l'auditeur interne. L'audit externe étant une profession libérale, son indépendance est juridique et statutaire. Par rapport à celle de l'auditeur interne, Etienne Barbier (1999 : 42), pense que les modalités d'exercice de cette indépendance et de cette dépendance doivent être définies dans une charte. Nous l'aborderons dans la section consacrée au rattachement hiérarchique de la fonction d'audit interne et dans le paragraphe consacré à la charte d'audit.

1.1.4.3. La périodicité des audits

A l'exception de certains grands groupes dont l'importance des affaires exige la présence permanente d'une équipe d'auditeurs externes, leur mission intervient souvent en fin de période (fin de trimestre, fin d'année).

Cependant, pour l'auditeur interne, il n'existe pas de période fixe pour l'exécution de ses missions. Mais l'auditeur externe est en relation avec les mêmes interlocuteurs dans les mêmes services ; ce qui n'est pas le cas de l'auditeur interne qui ne conserve pas toujours ses interlocuteurs. Selon Jacques Renard (2010 : 82), du point de vue relationnel, l'audit externe est périodique et l'audit interne permanent.

L'auditeur interne étant un employé de l'organisation, il n'a donc pas de période précise pour exécuter sa mission. L'auditeur externe quant à lui, intervient souvent en fin de période (trimestre, année).

1.1.4.4. La méthode de l'auditeur

Toujours selon, Jacques Renard (2010 : 82), « les auditeurs externes réalisent leurs travaux selon des méthodes qui ont fait leurs preuves, à base de rapprochements, analyses, inventaires. »

La méthode des auditeurs internes est spécifique et originale ; elle sera décrite en détail dans le chapitre 2.

Bien que les deux fonctions soient différentes, elles ne doivent pas s'ignorer car l'appréciation et la bonne mise en œuvre de leur complémentarité sont pour l'organisation toute entière un gage d'efficacité.

1.1.4.5. Les complémentarités

Pour Jacques Renard (2010 : 83) l'audit interne et l'audit externe sont complémentaires.

En effet, il explique que dans les structures où la fonction d'audit interne existe, l'auditeur externe se sert de leurs travaux pour apprécier la sincérité, la régularité ou l'image fidèle des états financiers qui lui sont présentés. La norme 2050 précise même que le responsable de l'audit interne a l'obligation de partager les informations avec les autres prestataires.

Il affirme aussi que l'auditeur interne peut lui aussi utiliser les travaux de l'auditeur externe pour renforcer son jugement ou étayer sa démonstration.

1.2. Les moyens techniques de l'audit interne

Pour assumer son travail, l'audit interne a besoin d'un certain nombre de moyens dont : la charte d'audit, le manuel d'audit interne, la cartographie des risques, le plan d'audit, le

manuel de procédures, les dossiers d'audit et les papiers de travail. En plus de ces éléments, l'auditeur doit également avoir des moyens humains et financiers.

1.2.1. La charte d'audit

L'IFACI (2009 : 77) et le rapport de l'OCDE sur le contrôle et l'audit internes en date du Mercredi 13 avril 2011 (www.oecd.org/governance : 2011) définissent la charte d'audit comme étant un document officiel qui explique les missions, pouvoirs et responsabilités de l'audit interne. Ce dit rapport précise que « la charte définit la position de l'audit interne dans l'organisation ; autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la réalisation des missions ; et définit le champ des activités d'audit interne. »

L'enquête de l'IFACI en 2009 nous a renseigné qu'en France 83% des services d'audit interne sont dotés d'une charte d'audit interne et qu'il est approuvé par la direction générale dans 89% des cas et par le Conseil ou un organe équivalent dans 69% des cas.

Selon Pierre SCHICK (2007 : 28), l'existence d'une charte d'audit dans chaque organisation permet aux auditeurs d'exercer pleinement leur rôle et contribuer à l'amélioration de leur performance.

La charte de l'audit interne permet de s'assurer que le rattachement hiérarchique de l'audit interne ne nuit pas à son indépendance.

Pour le groupe KPMG (2012 : 1), « l'élaboration et la diffusion de la charte du comité d'audit permettent aux actionnaires d'apprécier le rôle et les responsabilités du comité et aux membres de celui-ci de mieux s'acquitter de leurs obligations. »

La rédaction de la charte d'audit interne incombe au responsable de l'audit interne et son approbation à l'organe délibérant ou le comité d'audit. Pour la bonne compréhension par les audités, elle doit faire l'objet d'une large diffusion.

Selon Antoine SARDI (2002 : 83), « elle doit prévoir au moins les points ci-après :

- les objectifs de l'audit interne ;
- le domaine de ses compétences,

- sa place dans l'organigramme ;
- ses responsabilités et ses pouvoirs. »

C'est donc un document très important et fortement recommandé car non seulement, il permet à l'auditeur interne de connaître son champ d'intervention mais il lui donne le plein pouvoir d'exercer sa mission en toute indépendance. L'autre avantage de se doter de ce document est la performance de l'organisation qui en découlera.

1.2.2. Le manuel d'audit interne

Selon Jacques Renard (2010 : 280), « Le manuel d'audit interne du service comporte l'énoncé d'une procédure définissant comment il convient d'élaborer les FRAP ». C'est donc pour lui, un outil d'apprentissage important pour les nouveaux venus à l'audit interne ; c'est une procédure qui traduit les spécificités de la fonction d'audit dans l'organisation.

Comme pour les sociétés privées, dans les administrations publiques, le manuel d'audit interne sert de guide aux inspecteurs et auditeurs pour la conduite des missions d'audit interne qu'ils sont amenés à réaliser dans le cadre de leurs prérogatives.

Le manuel d'audit est un document à usage interne à disposition des auditeurs et il doit être amélioré à chaque mission. Ce document qui est une exigence de la norme 2040 doit refléter l'organisation et les habitudes de travail du service d'audit interne. Pour Jacques Renard (2010 : 418), cet élément important du contrôle interne « doit remplir les trois objectifs suivants :

- définir de façon précise le cadre de travail ;
- aider à la formation de l'auditeur débutant ;
- servir de référentiel. ».

1.2.3. La cartographie des risques

Selon le cabinet Opti-Décision (2010 : 4), spécialisé dans le conseil en organisation, la cartographie des risques est « l'instrument le plus pertinent pour identifier, évaluer et hiérarchiser les risques d'une organisation ». Il estime que pour diminuer, contrôler ou

transférer de façon efficace les risques, il faut commencer par élaborer une cartographie des risques.

Il existe plusieurs méthodes d'élaboration d'une cartographie des risques mais Jacques Renard (2010 : 157) et le cabinet Opti-Décision (2010 : 4) proposent une méthode d'élaboration de cartographie des risques en quatre grandes étapes :

- élaborer une nomenclature des risques ;
- identifier chaque processus devant faire l'objet d'une estimation ;
- estimer chaque risque pour chacune des fonctions ou activités ;
- apprécier de façon globale chaque risque dans chaque activité.

Dans ce qui suit, nous allons commencer par présenter un bref rappel de la notion de risque ; ensuite, nous aborderons les objectifs de la cartographie des risques dans un second temps. Nous finirons par expliquer son utilité pour une organisation.

1.2.3.1. Notion de risque

La notion de risque est liée à l'incertitude attachée à la réalisation d'un événement futur. Le risque engendre les conséquences d'une prise de décision qui seront chiffrées en termes financiers. Chaque décision fait ressortir un risque qui peut être évalué à la fois en termes d'opportunités et de création de valeur et en termes de menaces et de destruction de richesse. La gestion des risques consiste à minimiser la probabilité de perte attachée à la décision et à maximiser les chances de réussite. (Mondher Cherif & Stéphane Dubreuille ; 2009 : 126).

Ils estiment aussi que « les organisations cherchent à identifier tous les risques qu'elles encourent et particulièrement ceux qui menacent les sources de création de valeur. »

1.2.3.2. Objectifs de la cartographie

La réalisation d'une cartographie des risques permet d'atteindre plusieurs objectifs que le cabinet Opti-Décision a résumés ainsi :

- identifier les risques de l'organisation selon leurs impacts et leurs occurrences sur les objectifs stratégiques ;
- déterminer l'importance de ces risques afin de définir de possibles plans d'actions pour les réduire ou les contrôler ;
- élaborer une représentation graphique des risques en fonction de leur impact pour l'entité ;
- donner l'impulsion à un processus de gestion des risques organisé ;
- favoriser l'élaboration du rapport de contrôle interne ;
- améliorer la communication autour des risques de l'organisation.

1.2.3.3. Utilité de la cartographie des risques

La cartographie permet de mettre en évidence les processus à risques élevés et c'est sur cette base que les auditeurs établissent le planning des futures missions d'audit.

C'est donc un outil de gestion qui s'inscrit dans une démarche qualité et qui permet aux responsables d'identifier les zones à risques.

1.2.4. Le plan d'audit

L'audit n'est pas un travail qui se fait quand on le veut ; il doit être planifié. C'est pourquoi, les normes internationales de l'audit interne en l'occurrence la norme 2010 de l'IIA recommandent au service d'audit interne d'élaborer un plan d'audit fondé sur les risques. Pour Pierre LONGIN & Henri DENET (2008 : 112), le plan d'audit est un outil qui permet de décrire les activités et les dispositions nécessaires pour un audit. Son contenu doit être adapté à la taille et à la complexité de l'entité à auditer. Ils estiment que « Le plan de l'audit comporte :

- le(s) objectif(s) de l'audit et sa place dans le programme des audits ;
- le(s) domaine(s) d'application de l'audit ;
- l'identité des unités auditées ;
- l'identité du responsable d'audit et des auditeurs ;
- l'identification des documents de référence ;
- la date, la durée et le lieu de l'audit. »

Pour atteindre une efficacité maximum, Antoine SARDI (2002 : 89), pense que les interventions de l'audit interne doivent être planifiées.

C'est un moyen indispensable pour l'efficacité du service d'audit interne puisqu'il permet la prise en compte de l'ensemble des risques de l'organisation.

1.2.5. Le manuel de procédures

Dov Ogien (2008 : 386), a donné une définition du manuel de procédures dans le cadre de la comptabilité en ces termes : « Le manuel décrit les modalités d'enregistrement, de traitement et de restitution des informations, les schémas comptables et les procédures d'engagement des opérations. ». Il estime que les organisations ont l'obligation d'élaborer et de tenir à jour des manuels de procédures pour leurs différentes activités.

Au Sénégal, Mamadou BARRY (2009 : 367) emprunte de la loi 90-07 du 26/06/1990 l'article 36 ces termes : « ...chaque entreprise du secteur parapublic dispose d'un manuel de procédures dont l'application fait l'objet d'un contrôle permanent par un contrôleur interne... ».

Selon lui, la promulgation de cette loi a poussé beaucoup de sociétés d'Etat à créer une structure d'audit interne et à mettre en place un manuel des procédures.

Il apparait donc clair que le manuel de procédures est un outil que les organisations doivent non seulement élaborer mais et surtout mettre à jour car il leur permet d'expliquer de façon claire comment on doit procéder pour exécuter telle ou telle tâche.

C'est donc un guide opératoire qui indique le circuit de traitement des opérations tout en spécifiant la tâche à faire, le niveau de responsabilités, les différentes étapes de traitement, les lieux de réalisation et le mode d'exécution.

1.2.6. Les dossiers d'audit et les papiers de travail

Mener de façon efficace une mission d'audit nécessite l'élaboration d'un certain nombre de dossiers et des papiers de travail. Cette documentation, selon DovOgien (2008 : 435 - 436),

sert à « faciliter et matérialiser l'organisation de la mission, la centralisation des papiers de travail, la communication entre les membres de l'équipe, le suivi de l'avancement du dossier, la supervision ainsi que la revue, puis la formalisation d'une synthèse sur la mission. » Sur la base de ces documents qui constituent une preuve pour l'auditeur, il peut émettre une opinion.

Dans ce qui suit, nous verrons successivement les éléments suivants : le programme de vérification, la FRAP et la feuille de couverture.

1.2.6.1. Le programme de vérification

Constitué des feuilles de couvertures, le programme de vérification est établi sur la base du rapport d'orientation. Ce document interne au service de l'audit interne, définit, répartit, planifie et suit les travaux des auditeurs par le biais des feuilles de couverture.

Egalement appelé programme de travail, le programme de vérification précise les tâches, les questions à poser, les points à voir, les procédures à rechercher. (Pierre SCHICK, 2007 : 99 - 100).

1.2.6.2. La FRAP (Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes)

Pour Elisabeth Bertin (2007 : 43), cet outil qui est également appelé « Feuille des risques », ou « Feuille d'évaluation du contrôle interne » ou encore « Feuille des risques référentiels » est un document qui sert à synthétiser les informations relatives à un risque ou à un dysfonctionnement constaté. Chaque dysfonctionnement constaté doit faire l'objet d'une FRAP.

L'ensemble de ces constats et conclusions doivent faire l'objet d'une validation avec le responsable. Ainsi, l'établissement d'une FRAP pour chaque risque ou problème facilite le travail de l'auditeur puisque ces constats seront mentionnés dans son rapport final.

Figure 1: Modèle de FRAP

Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes	
Référence papier de travail :	FRAP N° :
Problème :	
Constat :	
Causes :	
Conséquences :	
Recommandations :	
Etabli par :	Approuvé par :

Source : Jacques RENARD (2010 : 269)

1.2.6.3. La Feuille de couverture

Selon Pierre SCHICK & Al. (2010 : 118), la feuille de couverture est le document qui décrit les modalités de mise en œuvre d'une tâche définie dans le programme de vérification, puis met en évidence les conclusions qui en découlent. C'est le document d'articulation entre le programme de vérification et le travail de terrain d'une section avec ses conclusions.

Elle est établie en deux temps :

- Avant l'action : la feuille de couverture permet de décrire le but de l'action et les modalités de mise en œuvre d'une tâche. Elle est faite par le chef de mission et éventuellement le responsable de l'audit interne.
- Après l'action : la feuille de couverture garantit une bonne présentation des résultats et conclusions et facilite la constitution du dossier synthétique et sa supervision. Cette phase comprend les résultats et conclusions des réponses précises, concises et contrôlables.

C'est un document qui a pour avantage de gagner du temps.

1.3. Le rattachement hiérarchique de la fonction d'audit interne

L'audit interne doit être rattaché à une personne ou instance qui lui permet d'exercer son travail en toute indépendance et objectivité. C'est dans ce sens que les normes 1100 – 1110 – 2020 de l'IIA, celles de l'INTOSAI et beaucoup d'auteurs se sont intéressés à ce sujet.

La norme 1100 précise que « Afin d'atteindre un degré d'indépendance nécessaire et suffisant à l'exercice de ses responsabilités, le responsable de l'audit interne doit avoir un accès direct et non restreint à la Direction Générale et au Conseil ». Selon cette même norme, c'est grâce à un double rattachement que cet objet peut être atteint.

1.4. Normes régissant la pratique de l'audit interne

Pour Gilles Teneau et Jean-Guy Ahanda (2009 : 17), « une norme est une directive qui permet de définir un standard pour un produit, un service, un bien, à destination des professionnels et du grand public. »

Ils empruntent de l'ISO et IEC la définition officielle suivante : « Document établi par consensus et approuvé par un organisme reconnu, qui fournit, pour des usages communs et répétés, des règles, des lignes directrices ou des caractéristiques, pour des activités ou leurs résultats garantissant un niveau d'ordre optimal dans un contexte donné. »

Olivier DEVILLARD & Dominique REY (2008 : 66) expliquent que « Chaque profession possède ses codes, ses valeurs, ses normes et, d'une certaine façon, sa culture. » et un peu plus loin à la page 66, ils affirment que les normes expliquent les façons d'être et de faire.

En fait, c'est dans le but de produire de l'uniformité et de réduire les divergences que les normes ont été établies.

L'IIA a publié un ensemble complet de normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne (Internal Auditing Standards), présentées dans le tableau ci-dessous, qui s'appliquent à ses membres des secteurs public et privé, bien qu'elles ne couvrent pas tous les aspects de l'audit interne dans le secteur public.

L'IIA a publié un ensemble complet de normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne (Internal Auditing Standards), présentées dans le tableau ci-dessous, qui s'appliquent à ses membres des secteurs public et privé, bien qu'elles ne couvrent pas tous les aspects de l'audit interne dans le secteur public.

1.4.1. Normes de qualification

Ces normes énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des activités d'audit interne. Elles se répartissent en quatre catégories :

- Définition claire de la mission, des pouvoirs et des responsabilités ;
- Indépendance et objectivité ;
- Compétence et conscience professionnelle ;
- Programme d'amélioration et d'assurance qualité.

1.4.2. Normes de fonctionnement

Ces normes portent sur l'exercice des activités d'audit interne et comprennent sept catégories :

- Gestion de l'activité d'audit interne ;
- Nature du travail ;
- Planification de la mission ;
- Accomplissement de la mission ;
- Communication des résultats ;
- Surveillance des actions de progrès ;
- Acceptation des risques par la Direction générale.

1.4.3. Normes de mise en œuvre

Elles déclinent les normes de qualification et les normes de fonctionnement et fournissent des lignes directrices pour des types de missions spécifiques.

L'IIA fournit d'autres conseils à ses membres sous la forme de modalités pratiques d'application (Practice Advisories) et d'aides au développement et à la pratique professionnels (Development and Practice Aids) dans chaque domaine couvert par les normes.

1.4.4. Autres normes d'audit

Les normes de l'IIA s'appliquent aux membres du secteur public mais aussi du secteur privé, bien qu'ils ne couvrent pas toutes les questions intéressant particulièrement le secteur public.

Tableau 1 : Organismes professionnels de normalisation

Organisme professionnel	Information financière et comptabilité	Audit externe	Audit interne	Contrôle interne
Fédération internationale des experts-comptables (IFAC) et son Comité du secteur public (PSC).	✓	✓		✓
Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI).		✓		✓
Institut des auditeurs internes (IIA).			✓	✓

Source : Secrétariat du PEFA (2003 : 3)

Il ressort du tableau ci-dessus que ce sont les normes de l'IIA qui s'appliquent aussi bien au niveau de l'audit interne du secteur privé qu'au niveau de l'audit interne du secteur public.

Les normes de l'INTOSAI quant à elles, s'appliquent à l'audit externe et au contrôle interne du secteur public.

Les normes de l'IFAC et du PSC s'appliquent à l'information financière et comptable, à l'audit externe et au contrôle interne dans le secteur public.

1.5.Audit interne et inspection

Pierre Schick & Al. (2010 : 42), ont identifié cinq points de divergence entre l'audit interne et l'inspection qui sont décrits ci-dessous :

- Régularité/Efficacité

Selon eux, l'audit interne a un caractère suffisant qui est de contrôler le respect des règles et leur pertinence. Ils estiment que l'inspection contrôle le respect des règles mais ne les interprète pas et ne les remet pas en cause.

- Méthodes et objectifs

Ils estiment que le but de l'audit est d'éviter la réapparition d'un problème. Pour cela, il remonte aux causes pour proposer des recommandations. L'inspection quant à elle, s'intéresse aux faits et identifie les moyens permettant de les réparer et de les remettre en ordre.

- Evaluation

L'audit interne évalue le fonctionnement des systèmes alors qu'en inspection, ce sont les comportements des hommes et parfois leurs compétences et qualités qui sont évalués.

C'est pourquoi, l'audit interne ne critique pas les hommes mais plutôt le système et l'inspection fait sanctionner les hommes pour les fautes qu'ils ont commises.

- Service/Police

L'auditeur n'est pas un policier ; il privilégie le conseil et considère l'audité comme un partenaire. L'inspection, au contraire, privilégie l'indépendance des contrôleurs.

- Sélection/Sélectivité

L'auditeur interne n'intervient pas sur sa propre initiative ; il est mandaté par la direction générale, ce qui n'est pas le cas de l'inspection interne.

De plus, l'inspection procède à des investigations approfondies et des contrôles exhaustifs alors que l'audit interne aide le management à renforcer la maîtrise de ses activités.

1.6. L'audit interne dans le secteur public

Selon les normes internationales de l'INTOSAI GOV 9140, les auditeurs internes du secteur public, comme leurs homologues du secteur privé, sont appelés à contribuer à la création de valeur ajoutée de l'organisation dans laquelle ils travaillent.

Pour que le service d'audit interne apporte vraiment une valeur ajoutée à l'organisation, il doit savoir ce que l'administration, le secrétaire général et les directeurs généraux attendent de lui, car leur soutien est indispensable. En plus de cela, la charte de l'audit qui circulera dans l'organisation doit informer les membres de l'organisation de la position exacte du service d'audit.

La fonction d'audit interne du secteur public constitue l'un des moteurs de la gouvernance d'un secteur public fort. Un grand nombre d'auditeurs internes ont un grand rôle à se justifier aux yeux des citoyens en cas de contrôle des organisations dans lesquelles ils sont employés.

Le secteur public est très diversifié. De ce fait, pour la crédibilité de l'auditeur interne, il est important et précieux d'arriver à un consensus sur le concept d'indépendance de l'audit interne. C'est cette indépendance, bien que difficile à relever les défis, qui permettra à nos organismes publics d'être performants.

« La fonction d'audit interne peut être organisée et exécutée à des niveaux différents au sein d'une entité, ou dans un cadre plus large englobant un ensemble d'entités similaires. Les mêmes principes et règles s'appliquent à ces divers niveaux organisationnels de l'audit interne. » INTOSAI GOV 9140.

Dans cette section, nous aborderons la gouvernance et le mandat de l'audit interne.

1.6.1. Gouvernance

1.6.1.1. Rattachement hiérarchique de l'audit interne

L'indépendance de l'audit interne est un facteur essentiel pour assurer son efficacité dans la prévention, la détection et le compte rendu de la fraude et la corruption. Pour renforcer cette indépendance, l'OCDE (2011 : 23), a formulé les propositions d'action suivantes :

- l'audit interne devrait relever du niveau hiérarchique le plus élevé au sein de l'entité, à savoir le ministre, ou son équivalent ;
- l'existence d'une fonction d'audit interne au sein d'un ministère, et son rattachement hiérarchique avec le niveau le plus élevé, devraient être une obligation légale, et ne pas être subordonnés à la décision de hauts responsables au sein du ministère ;
- ce rattachement hiérarchique devrait être formalisé dans le mandat de l'audit interne.

1.6.1.2. Organe de supervision contribuant à la transparence de l'audit interne

L'accès direct à la direction générale et au conseil d'administration est l'un des principaux éléments mentionné par les Normes pour assurer l'indépendance et la transparence de l'audit interne. Pour répondre à cette exigence, les Normes proposent d'établir un double rattachement de l'audit interne à la direction générale et au conseil d'administration.

Pour ce qui est des aspects administratifs, ce double rattachement peut être réalisé avec le plus haut responsable exécutif et avec le conseil d'administration pour ce qui est des aspects fonctionnels.

L'équivalent du « conseil d'administration » n'existe pas dans plusieurs ministères. Toutefois, l'OCDE (2011 : 27), a proposé les pratiques ci-après pour permettre d'accroître l'indépendance de l'audit interne par le biais de rattachement :

- comme indiqué précédemment, un premier rattachement hiérarchique de l'audit interne avec le plus haut responsable du ministère pourrait être établi ;
- ce lien pourrait être complété par une voie parallèle de compte rendu, sous la forme d'un comité d'audit indépendant, relevant de la plus haute autorité du ministère ;

- la pratique révèle que, pour être « indépendants », la majorité des membres du comité d'audit devraient être recrutés à l'extérieur du ministère et, si possible, pour certains d'entre eux, à l'extérieur de l'administration publique.

1.6.1.3. Audit interne et enquête

L'OCDE (2011 : 32), estime qu'il est difficile de savoir s'il est plus efficace ou non pour promouvoir l'intégrité que le mandat de l'audit interne comprenne des responsabilités spécifiques en matière d'enquête sur la fraude et la corruption, ou que ce mandat soit assumé par une entité distincte.

Elle précise aussi que le risque de non-prise en compte des insuffisances du contrôle interne est plus grand si le mandat pour les enquêtes sur la fraude et la corruption est assumé par une entité distincte surtout quand celle-ci est établie à l'extérieur du ministère.

1.6.1.4. Contrôle et audit internes

Selon la norme 2130 de l'IIA, « l'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficacité et en encourageant son amélioration continue. »

C'est dans ce sens que l'OCDE (2011 : 33), pense que si les fonctions d'audit interne et d'enquête sont distinctes, « des politiques et procédures devraient être élaborées en vue d'encourager :

- les communications par l'audit interne au service d'enquête sur la fraude et la corruption concernant les suites à donner aux éventuelles insuffisances du contrôle interne mises en évidence au cours de l'audit ;
- inversement, les éventuelles insuffisances du contrôle mises en évidence à la suite d'une enquête sur des cas de fraude et de corruption devraient être communiquées à l'audit interne en vue de leur prise en compte dans son programme de travail axé sur les risques ;
- coordination et liaison régulières des programmes de travail et des conclusions (notamment l'échange autour des rapports annuels) ; et

- formation et initiatives conjointes de sensibilisation au risque de fraude et de corruption. »

1.6.1.5. Communication des travaux et conclusions de l'audit interne à l'audit externe

Les normes de l'IIA et de l'INTOSAI recommandent que l'audit externe ait un accès libre aux agents et aux rapports de l'audit interne. La communication des rapports de l'audit interne à l'audit externe peut contribuer à atténuer les risques de fraude et de corruption dans les organisations privées comme dans les administrations publiques. Dans certains pays, l'étendue des relations entre l'audit externe et l'audit interne est déterminée par la législation.

1.6.1.6. Gestion des risques de fraude et de corruption

L'audit interne doit posséder des qualifications professionnelles lui permettant d'évaluer les risques de fraude et de corruption et de détecter les cas de fraude et de corruption dans le cadre de l'exécution du programme de travail. Même s'il existe une fonction distincte ayant des compétences particulières en matière de fraude et de corruption, l'audit interne peut jouer un rôle non négligeable dans la prévention, la détection et le compte rendu de la fraude et de la corruption lorsqu'il possède des compétences dans des domaines liés aux activités d'audit, notamment la comptabilité, la finance et les technologies de l'information.

Des compétences individuelles peuvent aider les ministères à aller de l'avant mais pour créer réellement de la valeur ajoutée, l'audit interne d'un ministère doit être collectivement qualifié et mettre en œuvre des règles et politiques adéquates et un programme efficace d'assurance qualité.

1.6.2. Mandat / portée des travaux de l'audit interne

Lorsque les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne sont clairement définis dans son mandat, il est plus considéré par les audités et les auditeurs externes.

Dans le cas où les fonctions d'audit interne et d'enquête ne relèvent pas de la même autorité administrative, l'OCDE (2011 : 47), recommande qu'une référence aux risques de fraude et de corruption figure dans le mandat des services d'audit interne.

Enfin, lorsque les risques de fraude et de corruption sont déjà mentionnés, il peut être avantageux d'y ajouter une référence aux Normes afin de renforcer l'activité de l'audit interne dans ce domaine.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 2 : Performance d'un service d'audit interne et aspects liés à son évaluation

L'audit est devenu un véritable outil de management, un outil de progrès. Mais son existence dans une entité ne suffit pas. Un service d'audit interne, s'il existe dans une organisation, le dirigeant doit se poser des questions sur son utilité c'est-à-dire ce service va-t-il accorder à l'organisation une valeur ajoutée, autrement dit en quoi la performance d'un service d'audit interne peut-elle être un moteur de développement pour une organisation.

Dans ce qui suit, nous expliquerons dans un premier temps le concept de performance avant de déterminer les critères d'appréciation de performance d'un service d'audit interne, la mesure de la performance d'un service d'audit interne et la méthodologie de l'audit.

2.1. Le concept de performance

Contrairement à l'audit interne qui a pu avoir une définition stable depuis 1999, le concept de performance diffère d'un domaine à l'autre et d'un contexte à un autre.

C'est dans ce sens que Pierre Voyer (2006 : 84), juge que la performance est un concept difficile à définir de façon précise car selon lui, il englobe et intègre plusieurs domaines et notions. Pour lui, la notion de performance doit être précisée à chaque fois que l'on veut l'utiliser.

Olivier DEVILLARD & Dominique REY (2008), expliquent que la performance d'une entreprise dépend des développements techniques mais aussi et parfois surtout de la façon dont les hommes sont capables de travailler ensemble. Guy Le Boterf (2008 : 95), et Pierre Voyer (2006 : 89), les rejoignent puisqu'ils estiment eux aussi que la performance d'une entreprise doit être une intelligence collective.

Par ailleurs, Hélène Löning & Al. (2008 : 174) et Claude BILLET (2006 : 338) sont d'accord que la performance d'un individu dépend de la motivation quand ils affirment respectivement que la motivation conduit à la performance et qu'il faut qu'un collaborateur soit motivé pour qu'il soit performant.

Beaucoup d'autres auteurs ont défini la performance comme étant une combinaison de l'efficacité et de l'efficience comme c'est le cas de Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI.

Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI (2010 : 16), précisent d'abord que pour qu'une organisation soit compétitive, elle doit être performante. Cette performance, selon eux est relative puisqu'il s'agit de se comparer à ses concurrents. Pour eux, une organisation est performante si elle est meilleure que ses concurrents tant dans sa stratégie que dans son organisation. Ils expliquent ensuite qu'en gestion, le terme de performance se définit comme étant l'association de l'efficacité et de l'efficience.

Tout en étant d'accord avec Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI sur la notion de compétitivité qui est liée à la performance, Olivier MEIER (2009 : 155), soutient que les organisations performantes doivent également être en mesure d'augmenter leur rentabilité mais aussi leur capacité à influencer les autres firmes du secteur.

A ces deux notions d'efficacité et d'efficience qu'ALAZARD et SÉPARI lient au concept de performance, Brigitte DORIATH (2008 : 129), ajoute celle de l'économie.

D'autres auteurs ajoutent deux autres critères à savoir l'effectivité et l'équité pour donner ce qui suit : Economie, Efficacité, Efficience, Effectivité et Equité c'est-à-dire les 5 E.

A ces cinq E, nous pouvons ajouter d'autres mots commençant par la lettre E comme l'environnement. Dans notre cas, nous allons aborder en détails les trois premiers critères puisqu'ils nous semblent être les plus pertinents.

2.2. Les critères d'appréciation de performance d'un service d'audit interne

Les critères de la performance sont des éléments qui nous permettent de mieux comprendre sa signification.

Nous pouvons les classer en deux catégories :

- les critères traditionnels ;
- les critères modernes qui ont été relevés à l'aube du 20ème siècle.

2.2.1. Les critères traditionnels de la performance

Il s'agit des critères qui caractérisent le plus souvent la performance. Selon ce concept, un auditeur ou un service d'audit est performant s'il est à la fois, efficace, efficient et économique. D'autres auteurs diront qu'en plus de ces critères, il doit tenir compte de l'environnement dans lequel il évolue. D'autres diront encore qu'il faut qu'il soit aussi, équitable et effectif.

C'est cette réflexion qui nous amène à aborder les trois premiers critères de la performance dans les points qui suivent à savoir : l'efficacité, l'efficience et l'économie.

2.2.1.1. Efficacité

Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI (2010 : 16), expliquent que pour une entreprise, l'efficacité consiste à obtenir des résultats dans le cadre des objectifs définis. Florence GILLET-GOINARD (2006 : 194) va dans le même sens qu'eux en qualifiant l'efficacité comme l'atteinte des objectifs.

TERRIER & Al. (2008 : 247) disent que l'efficacité est l'aptitude à réaliser l'action attendue mais aussi à obtenir le résultat recherché.

Une organisation est donc efficace lorsqu'elle peut atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés.

2.2.1.2. Efficience

L'efficience est l'optimisation des ressources dont on dispose pour parvenir à un résultat. Elle peut également être définie comme l'atteinte d'un résultat avec un minimum de moyens.

C'est pourquoi Brigitte DORIATH (2008 : 129), dit que l'efficience consiste à maximiser la quantité obtenue à partir d'une quantité donnée de ressources ou à minimiser la quantité de ressources consommées pour une production donnée.

Florence GILLET-GOINARD (2006 : 194), et TERRIER & Al. (2008 : 247), partagent l'idée selon laquelle l'efficacité est l'optimisation des ressources ou encore l'atteinte des résultats avec le moins de moyens possibles.

Pour Claude ALAZARD et Sabine SÉPARI (2010 : 16), l'efficacité peut être délimitée avec les deux notions d'oisiveté et de gaspillage.

Ils définissent l'oisiveté comme étant « la non-utilisation des capacités de production qui engendre des coûts de capacité » et le gaspillage comme étant « l'utilisation dégradée de capacités utiles qui pourraient produire davantage et qui engendrent des coûts de fonctionnement. »

2.2.1.3. L'économie

Pour Brigitte DORIATH (2008 : 129), l'économie est l'acquisition des ressources nécessaires au moindre coût.

C'est aussi une stratégie qui consiste à acquérir des ressources financières, humaines et matérielles au meilleur coût, en temps opportun et en quantité appropriée.

Selon Encarta 2009, l'économie est « la stratégie de réduction de la dépense ou de l'usure » ou « encore moindre dépense qui constitue un gain (de quelque chose) ».

Le but de l'économie est donc de gérer les ressources matérielles, humaines et financières pour minimiser le coût et le temps.

2.2.2. Les critères modernes de performance de l'audit interne

La gestion efficace du SAI demande aux auditeurs internes d'aujourd'hui d'être dotés de qualités techniques, humaines, relationnelles et de communication vis-à-vis de l'ensemble du corps social de l'organisation.

Ainsi la norme ISO 8420 définit la qualité comme un « ensemble des caractéristiques d'un produit ou d'un service qui lui confèrent l'aptitude à satisfaire des besoins exprimés ou

implicites » et selon la norme ISO 9000 : 2005, c'est « l'Aptitude d'un ensemble de caractéristiques intrinsèques à satisfaire des exigences. »

L'auditeur est appelé à travailler avec des gens qui ont besoin de comprendre les arguments qu'il avance. Il doit donc avoir des qualités lui permettant d'être objectif mais aussi de maîtriser son domaine d'intervention.

C'est ce qui nous amène à traiter ce point important en plus de celui que nous venons de traiter (à savoir les critères traditionnels de la performance de l'audit) pour la réussite de la mission de l'auditeur.

2.2.2.1. Le professionnalisme des auditeurs

Lorsque l'auditeur interne est un vrai professionnel et s'il a une bonne connaissance de l'organisation et un savoir-faire élevé dans la fonction auditée, il est plus efficace.

De plus, Jacques RENARD (2010 : 71), rappelle que sa véritable indépendance réside dans son professionnalisme. Pour lui, s'il révèle des dysfonctionnements importants et fait des recommandations pertinentes, il est reconnu comme un acteur essentiel dans la vie de l'organisation. Dans ce cas, aucune entrave n'est mise à son action et en cas de difficulté on vient solliciter son intervention.

2.2.2.2. La qualité du rapport d'audit

La compétence d'un auditeur doit se refléter sur le rapport qu'il rédige. Plus il est compétent, plus son rapport est de bonne qualité et vice versa.

Pour avoir l'adhésion des audités, l'audit doit contribuer à la création de valeur. Celle-ci passe nécessairement par la pertinence des recommandations suggérées à l'endroit des audités. Si ces dernières ne sont pas totalement prises en compte dans le rapport ou mal comprises par les audités, ce rapport perd sa crédibilité. Ainsi, Pierre Schick & Al. (2010 : 139), estiment qu'un rapport d'audit doit être objectif, claire, concis (court) et utile.

2.2.2.3. Les profils des auditeurs

Pour pouvoir mener efficacement leurs missions, les auditeurs internes doivent avoir une compétence dans ce domaine et ils ne doivent pas s'engager dans des travaux pour lesquels ils n'ont pas les connaissances, le savoir-faire et l'expérience nécessaires.

Pour Sandrine ANSART & Al. (2010 : 35), la compétence est un ensemble constitué de savoirs, savoir-faire et savoir-être qui vise, pour un individu, à être en adéquation avec les besoins requis par l'organisation.

Guy Le Boterf (2008 : 12 – 13), considère quant à lui que cette définition qui considère la compétence en termes d'addition de savoirs, de savoir-faire et de savoir être était valable dans les années 1970 mais se révèle insuffisante à l'heure actuelle. Il explique son argument en disant qu'une personne peut avoir beaucoup de compétences (des savoirs, des savoir-faire, des savoir être) et ne pas savoir agir avec compétence dans une situation donnée.

La compétence ne se résume donc pas seulement au niveau individuel mais il faut le penser au niveau collectif. En d'autres termes, la compétence individuelle ne suffit pas ; savoir travailler en groupe est une qualité non négligeable pour la réussite de tout auditeur dans une organisation et avoir des compétences collectives est une force pour toute organisation.

Par ailleurs, l'audit interne est une approche méthodique qui débouche par des révélations des constats. Le rôle de l'audit est de donner des conseils pour améliorer le fonctionnement et la performance de l'organisation et il est appelé à jouer un rôle important dans le gouvernement d'entreprise et en particulier dans le cadre du comité d'audit.

Caroline Selmer (2006 : 14), estime que l'auditeur interne doit avoir les qualités suivantes :

- capacités d'analyse et de synthèse ;
- aptitudes relationnelles.

Quant à Jacques Renard (2010 : 225), le profil de l'auditeur se caractérise par sa formation et ses expériences professionnelles antérieures. Pour lui l'auditeur interne qui a une expérience professionnelle avérée dans un domaine et une bonne formation de base, y gagne en temps et

en compétence. L'expérience acquise lors des missions a une influence positive sur la performance individuelle des auditeurs et par conséquent sur le service d'audit interne. Il estime aussi que la formation et l'expérience doivent être complétées par une formation préalable plus longue et plus approfondie.

2.2.2.4. Le climat de travail

L'audit est un travail qui se fait en groupe. Le climat de travail est donc un élément déterminant pour la réussite d'un service d'audit comme tout travail qui s'effectue en groupe. La qualité du service dépend d'un certain nombre de facteurs parmi lesquels la motivation. Quel que soit la compétence de l'auditeur, s'il n'est pas motivé, la qualité du travail restera à désirer. Le meilleur auditeur au monde ne pourra donner le meilleur de lui que s'il est animé par une certaine motivation.

Une bonne entente entre les auditeurs ou entre auditeurs et audités ou une bonne condition de travail peuvent contribuer à l'instauration d'un climat de travail serein et par conséquent à la performance de l'organisation.

2.2.2.5. La communication de l'audit interne

La norme de mise en œuvre 2440.A.1 précise que « Le responsable de l'audit interne est chargé de communiquer les résultats définitifs aux destinataires à même de garantir que ces résultats recevront l'attention nécessaire ». Tout travail de groupe demande un dialogue entre les membres du groupe. En audit interne, les résultats de la mission doivent être portés à la connaissance des audités. Beaucoup de personnes ont des compétences individuelles avérées mais ont du mal à bien passer le message. D'autres préfèrent ne pas partager la connaissance. Et c'est ce qui est à l'origine de la faillite de nombreuses organisations.

Meyrem LE SAGET (2006 : 82-104) résume la communication en quatre termes. Pour elle, communiquer consiste à parler, transmettre, se centrer sur l'autre et se faire comprendre.

La communication est un facteur d'efficacité incontournable d'une mission d'audit interne mais elle doit être précise, objective, claire, concise, complète et dans le temps.

2.2.2.5. La pertinence du plan d'audit

La pertinence du plan d'audit est fonction des sujets audités. Il doit être exhaustif et prendre en compte tous les sujets susceptibles d'être audités. Cela nécessite une démarche étalée sur plusieurs années au cours desquelles, il sera successivement enrichi, complété et mis à jour.

Pour l'IFAC (2009), le plan d'audit aborde les points suivants :

- analyse globale des risques ;
- recensement des activités devant faire l'objet d'audit ;
- définition des types d'intervention ;
- évaluation du budget des ressources humaines, temporelles et financières ;
- élaboration d'un planning d'intervention.

2.2.2.6. Bonne perception de l'audit interne

Le professionnalisme et le comportement des auditeurs ont des répercussions sur la perception de l'audit interne. C'est ce qui a fait dire à Claude Cargou, (2007) que si l'audit interne est bien perçu à tous les niveaux de l'organisation, il deviendra le point de passage privilégié des futurs dirigeants.

L'auditeur est un partenaire incontournable de la direction et du management notamment vis-à-vis de la maîtrise des opérations de l'organisation et la gestion des risques. Il n'est plus considéré comme un gendarme ou un espion mais plutôt comme un conseiller. Cette perception positive de l'audit interne se justifie par plusieurs raisons parmi lesquelles nous pouvons citer :

- la compréhension de la définition universelle de l'audit interne par les audités ;
- la compétence des auditeurs ;
- la diffusion de la charte d'audit au niveau de certaines organisations et sa compréhension par certains audités ;
- l'aptitude des auditeurs sur le management des risques ;
- la contribution de l'audit interne à la création de valeur ajoutée.

2.2.2.7. Le contrôle qualité

Les normes internationales de l'IIA recommandent, dans le cadre de l'amélioration continue, aux auditeurs d'actualiser leurs connaissances. Cette actualisation peut se faire à travers des formations, des séminaires ou une adhésion à une organisation œuvrant dans le domaine de l'audit comme l'IIA par exemple.

C'est pourquoi, Gilles (2010 : 28), pense qu'avec des qualités professionnelles identiques, ce qui différencie les hommes, ce sont les méthodes de management et d'amélioration des performances.

2.3. Mesure de la performance

Pour Jacques Renard (2003 : 82 – 86), l'appréciation de la performance est une nécessité puisqu'elle est utile aussi bien pour le responsable du service de l'audit interne que pour l'intéressé.

Elle permet au responsable du service de connaître le niveau de performance de ses collaborateurs. Ainsi, grâce à l'évaluation, le responsable du service saura si ses collaborateurs sont en mesure d'atteindre les objectifs qu'il leur a fixés.

Cette évaluation aidera les intéressés à mieux connaître leurs forces et leurs faiblesses. Malgré le consensus sur le bien-fondé de l'évaluation de la performance des auditeurs internes, il n'existe pas de méthodes reconnues par tous.

Apprécier la performance d'un auditeur n'est pas une chose facile car l'audit est un travail qui se fait en groupe. C'est pourquoi, on demande souvent d'apprécier tout le groupe. Mais ceci ne résout pas le problème car un excellent auditeur peut se trouver dans un groupe composé de plusieurs médiocres. Tout comme un mauvais auditeur peut se trouver entouré des auditeurs talentueux. Il arrive aussi que les auditeurs soient confrontés à des audités difficile à convaincre ou au contraire compréhensibles et coopérants.

C'est ce qui a permis à Jacques Renard (2003 : 84), de distinguer deux méthodes d'appréciations : les méthodes quantitatives et les méthodes consultatives.

2.3.1. Méthodes quantitatives

Il distingue sous cette rubrique, la méthode des indices et celle s'appuyant sur la mesure de délais.

2.3.1.1. Méthode des indices

- pourcentage du nombre des recommandations acceptées par rapport au nombre des recommandations proposées ;
- pourcentage du nombre des recommandations mises en œuvre par rapport au nombre de recommandations acceptées.

2.3.1.2. Méthodes s'appuyant sur la mesure des délais

- délais de réalisation d'une mission par rapport au budget ;
- délais de réalisation des rapports par rapport au budget.

L'auditeur qui intervient avant que les risques ne se réalisent est considéré comme étant le meilleur.

Ces méthodes sont plus intéressantes lorsqu'elles tiennent compte du service d'audit dans sa globalité que de façon individuelle.

2.3.2. Méthodes consultatives

Pour Renard, ces méthodes sont moins confortables, moins précises en apparence que les précédentes mais elles sont beaucoup plus fiables.

Ces méthodes font appel à des enquêtes d'opinions auprès de plusieurs personnes. Ce sont souvent des questionnaires adressés à ceux qui ont travaillé avec l'auditeur. Il peut s'agir des audités, de ses collaborateurs, de son chef de mission, de l'auditeur sénior (s'il s'agit d'un junior).

Il est noté selon un barème : 1 à 4 ou 1 à 5 etc.

Afin de réduire l'aspect subjectif de cette notation et sachant la pluralité des appréciateurs, il est recommandé de donner plusieurs critères d'appréciation, chacun faisant l'objet d'une note. Par exemple : Aptitude à communiquer, esprit de synthèse, esprit d'analyse, connaissance du milieu audité, connaissance de la méthodologie d'audit, qualités de rédaction et d'expression etc. Mais le mieux est de ne pas multiplier les critères.

Tout ceci doit se faire dans la transparence pour donner des résultats fiables.

En plus de ces méthodes, la performance peut se mesurer à l'aide d'une comparaison avec un autre service d'audit. C'est ce qui nous amène à aborder le concept de benchmarking.

2.3.3. Le benchmarking

Olivier MEIER (2009 : 11), Francine CARTON (2007 : 271), et Claude Demeure (2008 : 87 - 88), sont tous d'accord que le benchmarking est une méthode qui consiste à se comparer aux meilleures organisations en vue d'améliorer sa performance. C'est aussi une technique par laquelle on évalue les performances d'une organisation en les comparant à celles de concurrents significatifs. Son but est de permettre à son organisation d'appliquer les procédures et les méthodes qui donnent les meilleurs résultats.

2.4. Démarche de conduite d'une mission d'audit

Les auditeurs internes sont des acteurs incontournables du contrôle et de la maîtrise des risques dans les organisations publiques ou privées. Pour la réussite d'une mission d'audit interne, elle doit être bien préparée. L'acquisition d'une méthodologie de conduite de mission crée les conditions de ce succès et généralement une mission d'audit s'effectue en trois grandes phases qui sont la préparation, la réalisation ou vérification et la conclusion.

2.4.1. Phase de préparation

La préparation de la mission permet aux auditeurs d'arriver sur le terrain avec le minimum de connaissance. Pour la réussite de la mission, il est demandé aux auditeurs d'avoir une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage.

Pour ce faire, l'équipe de l'audit doit rencontrer la direction de l'entité auditée afin de discuter des points suivants :

- objectifs de la mission ;
- faisabilité de la mission d'audit (ressources suffisantes, délais,...) ;
- étendue de la mission : l'(es) entité (s) concernée(s) ou les processus concernés ;
- nature de la mission d'audit (ressources humaines, ressources technologiques, organisation, communication,...) ;
- délais de la mission ;
- auditeurs responsables de la mission ;
- description du déroulement de la mission ;
- l'organisation ou non d'une réunion d'ouverture avec l'ensemble du personnel ;
- rapport d'audit : destinataires du rapport, rapport intermédiaire,...
- plan d'action ;

A la suite de cette rencontre, un compte rendu est rédigé par les auditeurs et envoyé aux participants qui enverront éventuellement leurs remarques.

Ce compte rendu est souvent suivi d'une réunion d'ouverture qui a pour but d'établir les premiers contacts avec l'ensemble des personnes concernées par l'audit.

Cette réunion d'ouverture qui est souhaitable mais non obligatoire permettra à chacune des parties de se présenter.

Cette présentation concernera généralement les suivants :

- présentation succincte de l'équipe d'audit ;
- le contexte c'est-à-dire le pourquoi de la mission ;
- les objectifs (le but de la mission) ;
- l'étendue de la mission qui comprend le déroulement de la mission et la méthodologie ;
- le rapport ;
- le plan d'action et suivi de la mission.

La démarche à suivre par l'auditeur est la suivante :

- prise de connaissance du domaine à auditer. C'est l'une des plus importantes étapes d'une mission d'audit car si elle n'est pas bien faite, il sera difficile pour l'auditeur d'identifier les risques et par conséquent de proposer des recommandations pertinentes. Les outils varient selon les auditeurs et l'importance de la mission mais il s'agit souvent de :
 - o analyse documentaire ;
 - o entretiens avec les responsables de haut niveau dans l'activité auditée ;
 - o grilles d'analyse de tâches ;
 - o examen des rapports d'éventuels audits antérieurs ;
 - o entretien avec les personnes concernées par la mission d'audit, etc.
- identification des risques

La norme 2210.A1 précise que l'auditeur interne doit relever et évaluer les risques liés à l'activité soumise à l'audit lorsqu'il planifie sa mission. Pour souligner qu'il s'agit beaucoup plus d'identifier les endroits où les risques les plus dommageables sont susceptibles de se produire, que d'analyser les risques eux-mêmes, cette étape est aussi appelé « identification des zones à risques ».

L'auditeur recueille les informations dans un document permanent. Ce sont ces informations qui lui permettront d'identifier les forces et les faiblesses apparentes du système. Ainsi, il pourra élaborer son tableau des risques qui l'aidera tout au long de son travail.

- définition des objectifs

A partir de son tableau des risques, l'auditeur établit son rapport d'orientation qu'il envoie aux audités. Dans ce rapport également appelé plan de mission ou encore termes de références, l'auditeur synthétise l'ensemble des conclusions faites sur les zones à risques, les difficultés envisagées, rappelle les objectifs généraux et spécifiques, propose les services et les divisions qui seront audités, définit la nature et l'étendue des travaux à réaliser.

Ce document qui deviendra par la suite le référentiel de l'auditeur contient les objectifs d'un processus audité, les risques associés à ces objectifs, les conséquences associées à ces risques et les dispositifs de contrôle interne.

2.4.2. La phase de réalisation ou phase de vérification

L'auditeur se sert de sa capacité d'analyse et de son sens de la déduction pour se faire accepter par les audités. La communication constitue un élément important pour la réussite de cette phase.

Durant cette phase, l'auditeur établit son programme de travail qui reprend deux points essentiels :

- les travaux à accomplir pour l'atteinte des objectifs ;
- les techniques, outils dont il faut envisager l'utilisation : diagramme de circulation, sondage statistique, entretien, etc.

L'auditeur utilise son questionnaire de contrôle interne (Q.C.I) afin d'évaluer le dispositif de contrôle interne. Les constats issus de ce Q.C.I vont faire l'objet des FRAP pour chaque dysfonctionnement qui doivent être accompagnés de preuve. Une preuve doit être : pertinente, suffisante, concluante et utile.

Avant la rédaction du projet de rapport et après validation des constats et conclusions par le responsable du service, un compte rendu final des observations les plus importantes est présenté au responsable de l'entité auditée.

2.4.3. La phase de conclusion

Cette phase exige de l'auditeur une grande faculté de synthèse et une aptitude certaine à la rédaction.

Une réunion de validation et de clôture entre les participants de l'entité d'auditée et la représentation du service d'audit doit être organisée.

Cette réunion dont l'ordre de jour est d'examiner le rapport provisoire qui a été remis à chaque participant a les objectifs suivants :

- présenter et valider les constats ;
- expliquer les recommandations ;
- fixer les modalités pratiques relatives au plan d'action et au suivi de la mission.

Les recommandations et constats feront l'objet de validation si les audités sont d'accord ou de contestation dans le cas contraire.

Ces contestations peuvent être soit au niveau des constats soit au niveau des recommandations.

Au terme de cette réunion, un plan d'action doit être élaboré par l'entité auditée qui consistera à mettre en œuvre les recommandations du service d'audit. Ce plan doit faire l'objet de validation par ce dernier.

La mission se terminera par un rapport final qui doit être complet, constructif, objectif et clair.

Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude

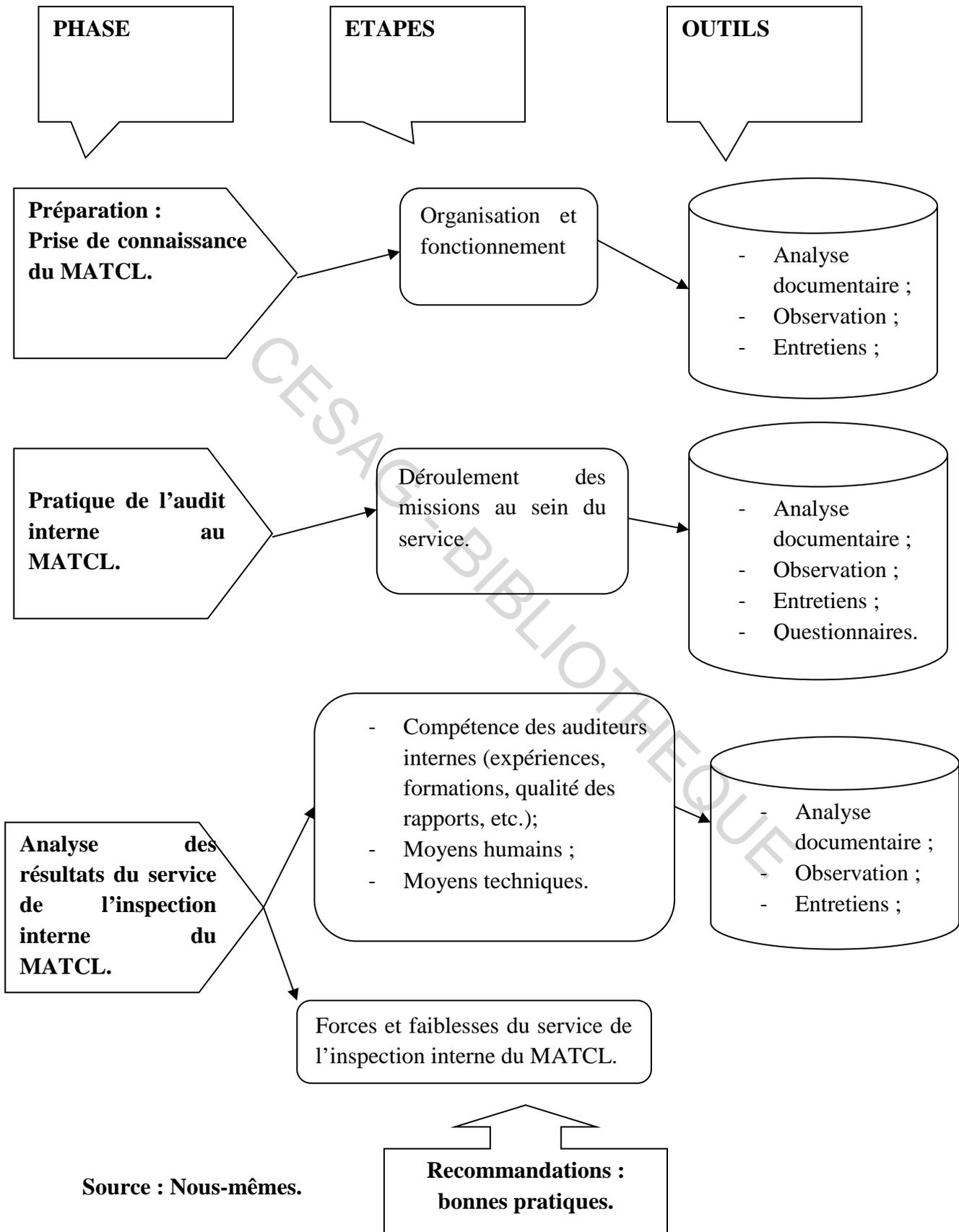
Les précédents chapitres nous ont permis d'avoir une vue d'ensemble des concepts liés à l'audit interne de façon générale ainsi que le concept de performance. Ce chapitre consistera à présenter la méthodologie que nous utiliserons et les outils de collecte de données nécessaires pour la réalisation de l'étude.

3.1. Le modèle d'analyse

Ce modèle consistera à définir les différentes étapes de la recherche dont la prise de connaissance de l'organisation, la pratique de l'audit interne au sein du MATCL avant de passer à l'évaluation du service.

A travers ce modèle, nous décrirons les différentes phases de notre travail, les étapes liées à l'évaluation de la performance et enfin les outils que nous allons utiliser.

Figure 2: Modèle d'analyse



Source : Nous-mêmes.

3.2. L'échantillonnage

L'audit ne consiste plus à prendre en considération l'ensemble des procédures organisationnelles d'un système. Auditer tout un système peut se révéler fastidieux et non rentable. C'est pourquoi, l'échantillonnage est de plus en plus utilisé dans les organisations.

Pour pouvoir évaluer la performance du service d'audit interne, nous estimons qu'il nous sera très utile de nous rapprocher des différents responsables pour collecter le maximum d'informations.

A cet effet, nous allons retenir comme échantillon : les chefs de départements, les chefs de services ainsi que les agents de maîtrise.

Tableau 2 : Caractéristique et répartition de l'échantillon pour la collecte de l'information.

Qualification	Echantillon de départ	Echantillon retenu	Pourcentage
Chefs de département et Directeur/Direction.	4	0	0 %
Chefs de service	10	1	10 %
Agent de maîtrise	1	1	100%
Total	15	2	13,33 %

Source : Nous-même.

3.3. Les outils de collecte et d'analyse des données

Dans cette partie, il s'agit pour nous de collecter l'ensemble des outils que nous comptons utiliser pour mettre en pratique nos acquis théoriques.

Chacun de ces outils participera d'une manière ou d'une autre à l'amélioration de notre travail.

Pour ce faire, nous utiliserons les outils suivants : le questionnaire, l'analyse documentaire, l'interview et l'observation physique.

3.3.1. Le questionnaire

Le questionnaire est une suite de questions standardisées destinées à normaliser et à faciliter le recueil de témoignages. C'est un outil adapté pour recueillir des informations précises auprès d'un nombre important de participants.

Les questions peuvent être ouvertes ou fermées. Ces dernières sont souvent posées de sorte que les réponses positives soient des forces et les réponses négatives des faiblesses.

Nous élaborerons plusieurs questionnaires en fonction de nos attentes. Pour ce faire, nous comptons élaborer un questionnaire destiné au personnel du service de l'inspection interne et un autre type aux différents responsables de service pour avoir leur appréciation du service.

Nous inclurons aussi des questions qui nous permettront de savoir si les missions du service de l'inspection interne du MATCL se résument à des missions d'inspection ou d'audit.

3.3.2. L'analyse documentaire

C'est une opération intellectuelle qui vise à identifier les informations contenues dans un document ou un ensemble de documents et à les exprimer sans interprétation ni critique, sous une forme concise et précise.

Lors de cette phase, nous consulterons les documents susceptibles de nous aider à avoir une vue d'ensemble du ministère mais et surtout à mieux comprendre la pratique de l'audit interne au MATCL.

Ici, tout comme pour les questionnaires, nous tenterons également de comprendre si le service de l'inspection interne du MATCL fait de l'audit ou de l'inspection.

3.3.3. L'interview

L'interview communément appelée entrevue, est un jeu de questions/réponses à sens unique entre deux (voire plusieurs) personnes, parfois selon le mode QQQCCP, pour obtenir des informations de la part de l'« interviewé ». L'« intervieweur » pose les questions, l'« interviewé » y répond.

Pour réaliser l'interview, nous élaborerons un guide de questions pour l'échantillon que nous allons choisir.

Le but recherché est de s'informer de la performance du service de l'inspection interne du MATCL à travers les éléments suivants :

- les missions du service de l'inspection interne ;
- la position hiérarchique du service ;
- la perception du service par les audités ;
- la conduite des missions ;
- les moyens mis à la disposition du service ;
- les difficultés et les contraintes ;
- le respect des normes et du code de déontologie.

3.3.4. L'observation physique

L'observation est l'action de suivi attentif des phénomènes, sans volonté de les modifier, à l'aide de moyens d'audit.

Lors de cette phase, nous chercherons à comprendre à travers notre présence, comment le service de l'inspection effectue ses missions afin de percevoir l'application de la méthodologie ainsi que les outils et techniques mis en œuvre.

Elle sera aussi un moyen de mettre en pratique nos acquis théoriques.

Conclusion

L'audit interne est un outil incontournable pour la gestion efficace et efficiente des organisations. Grâce à la revue de littérature que nous avons présentée dans la première partie de notre travail, nous avons pu comprendre ce qu'est l'audit interne et les aspects qui lui sont liés. Cette partie nous a également permis de savoir l'utilité d'avoir un service d'audit performant mais et surtout le concept de performance, les critères de performance d'un service d'audit interne ainsi que la méthodologie de l'auditeur interne sans oublier comment mesurer la performance d'un service d'audit.

Cette première partie de notre travail qui a abouti par la présentation de notre modèle d'analyse nous sert de repère pour aborder avec plus de confiance la deuxième partie au terme de laquelle nous donnerons notre avis sur le niveau de performance du service d'audit interne du MATCL.

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Introduction

L'étude de la première partie nous a permis de nous rendre compte que l'audit est devenu une nécessité voir une exigence aussi bien dans le secteur privé que dans les administrations.

La compréhension des aspects théoriques de la notion de l'audit interne et de la performance constitue certainement une base solide pour aborder cette deuxième partie de notre travail qui consiste à mettre en pratique nos acquis théoriques.

Pour cela, nous aborderons successivement les points suivants :

- présentation du MATCL et du service de l'inspection interne en particulier ;
- la pratique l'audit interne au MATCL ;
- la présentation des résultats suivie des recommandations.

Chapitre 4 : Présentation du MATCL

Le ministère de l'aménagement du territoire et des collectivités locales (MATCL) a été créé, en avril 2012, dans le but d'adopter l'approche territoriale du développement, considérée comme « *innovante et porteuse* », car permettant d'identifier des perspectives porteuses d'impacts significatifs pour la réalisation de tous les Objectifs du Millénaire pour le Développement (OMD) et la concrétisation de l'émergence économique à l'horizon 2015.

Dans ce chapitre, nous présenterons les missions, la structure organisationnelle et quelques chiffres importants du MATCL en mettant un accent particulier sur l'inspection interne.

4.1. Vision et Missions

La vision du MATCL est : « une approche territoriale de l'aménagement pour un développement durable des collectivités locales ».

Le MATCL est, principalement, chargé de concevoir et de coordonner la mise en œuvre de la politique du Sénégal en matière d'aménagement du territoire, de décentralisation et de développement local, ainsi que de mettre en cohérence les interventions des acteurs.

Il s'agit spécifiquement :

- d'assurer la coordination des études, le suivi et la mise en œuvre de la recombinaison cohérente et pertinente des entités territoriales;
- d'appuyer les entités territoriales à concevoir des cadres de partenariat durables et à mettre en œuvre des stratégies de marketing territorial;
- d'assurer la mise en cohérence des outils de planification du développement territorial;
- d'élaborer et de mettre en œuvre des projets de développement territorial;
- d'étudier et d'élaborer les textes législatifs et réglementaires régissant les collectivités locales;
- d'exécuter et de suivre l'application des textes législatifs et réglementaires régissant les collectivités locales et les relations entre l'Etat et les collectivités locales;

- d'assurer le contrôle administratif et financier ainsi que les missions de vérification et de conseil des collectivités locales;
- d'assurer l'appui et l'encadrement technique des populations dans les domaines touchant le développement économique et social à la base;
- de coordonner, d'harmoniser, d'élaborer, d'exécuter, de suivre et d'évaluer la politique de formation et de renforcement des capacités des élus locaux, des acteurs locaux et des agents de l'administration en matière d'aménagement du territoire, de décentralisation et du développement local;
- d'assurer la conception et la coordination des mécanismes de gestion du système de l'état civil.

4.2. Structure organisationnelle du MATCL

Le MATCL comprend :

- le cabinet et les services qui lui sont rattachés ;
- le secrétariat général et les services qui lui sont rattachés.

4.2.1. Le cabinet et les services qui lui sont rattachés

Le directeur de cabinet est chargé d'assister le ministre dans l'administration et la gestion du ministère, mais aussi, de représenter le ministre et d'initier les réflexions stratégiques sur des activités du département.

Les services qui lui sont rattachés sont :

- l'inspection interne ;
- l'inspection de l'administration locale (IAL) ;
- le centre national d'état civil (CNEC) ;
- le comité national de pilotage du programme national de développement local (CNPPNDL) ;
- le service de la formation ;
- l'unité de coordination de la gestion des déchets solides.

4.2.2. Le secrétariat général et les services qui lui sont rattachés

Il est dirigé par un fonctionnaire de la hiérarchie A, nommé par décret et placé sous l'autorité hiérarchique du ministre.

Le secrétaire général, qui assiste le ministre dans l'exécution de la politique gouvernementale, est chargé :

- de la coordination des activités des différents services du ministère dont il s'assure du bon fonctionnement;
- de la préparation et du contrôle de l'exécution des décisions ministérielles;
- des relations et de la coordination avec les autres départements ministériels en vue de l'exécution des décisions interministérielles;
- de l'information du ministre sur l'état de son département et particulièrement sur la gestion des crédits du ministère;
- du contrôle et de la présentation au ministre des actes soumis à sa signature;
- de la gestion du courrier et des archives du ministère.

L'ensemble des directions d'administration centrale et des autres services administratifs relevant du ministère sont placés sous l'autorité du secrétaire général.

Les structures rattachées au secrétariat général sont :

- la cellule de passation des marchés publics ;
- la cellule de planification et de l'évaluation technique des programmes et projets ;
- le service de communication, de documentation et des relations publiques ;
- le bureau du courrier commun ;
- la direction des collectivités locales ;
- la direction des stratégies de développement territorial ;
- la direction de l'appui au développement local ;
- la direction de l'administration générale et de l'équipement ;
- l'agence de développement municipal ;
- l'agence de développement local ;
- l'agence nationale de l'aménagement du territoire.

Nous allons nous intéresser, à présent, aux réformes et activités prévues par le MATCL.

4.3. Réformes et activités prévues

Dans cette partie, nous présenterons les réformes et les activités que le MATCL a prévues de réaliser.

4.3.1. Le statut de l'élu local

Le projet de loi y afférent a été transmis au secrétariat général du gouvernement (SGG), pour examen en comité technique, ainsi que les cinq projets de décret d'application. Une fois finalisée, cette réforme donnera aux élus locaux beaucoup plus de protection et autres avantages, mais astreindra, par ailleurs, ces derniers à un certain nombre d'obligations.

4.3.2. La stratégie nationale de développement territorial

Le Sénégal va se doter d'un document portant stratégie nationale de développement territorial qui fera figurer, dans la politique de décentralisation et d'aménagement du territoire, une vision beaucoup plus claire.

4.3.3. La troisième réforme de la décentralisation (Acte III)

Il s'agira de conduire l'évaluation de la décentralisation avec comme finalité la mise en place d'un nouveau code des collectivités locales, la communalisation universelle ainsi que la territorialisation du développement, levier par lequel se réalisera un développement local durable et harmonieux. La réflexion est déjà entamée et elle réunira, autour de ce projet, tous les acteurs (départements ministériels, élus locaux, parlementaires, partenaires techniques et financiers, organisations communautaires de base, secteur privé, etc.).

4.3.4. Processus de reconversion de la décharge de Mbeubeuss

Au regard des risques sociaux et environnementaux générés par la décharge de Mbeubeuss, elle devra être fermée avant l'installation, sur le site de Tivaouane Peulh, des déplacés du projet d'autoroute à péage.

4.3.5. Elaboration du projet national de gestion des déchets solides

Dans le but de trouver une solution durable et efficace à la problématique de la gestion des déchets solides et de mettre en œuvre la décision, prise lors du conseil des ministres du 27 avril 2012, de transférer la gestion des ordures aux collectivités locales, le management du MATCL a mis en place un comité technique chargé de préparer un document de projet.

4.3.6. Autres réformes

Sont, également, prévues des réformes relatives à :

- la conception et développement du logiciel HERA de gestion et de centralisation des faits et données d'état civil ;
- l'érection des chefs-lieux de communauté rurale en centres principaux d'état civil et la suppression du centre principal de la sous-préfecture ;
- la formulation du projet d'appui à la modernisation de l'état civil et signature de la convention de financement n°SN-FED-023102, d'un montant de 5.000.000 d'euros financé dans le cadre du 10^{ème} FED ;
- l'informatisation de l'état civil : l'étude de faisabilité est déjà réalisée et une requête de financement d'un montant de 44.000.000 de \$ US est introduite auprès du fonds EDCF (Coopération coréenne)
- l'identification et la cartographie des zones à risques naturels sur l'ensemble du territoire national ;
- la mise en œuvre du programme francophone d'appui au développement local (PROFADEL) : ce programme est cofinancé par l'organisation internationale de la francophonie (OIF) et l'Etat du Sénégal pour, respectivement, 863.460.000 F CFA et 312.000.000 F CFA. Les communautés rurales de Ndiognick, TaibaNdiaye, et de NguerMalal en sont les bénéficiaires ;

- la formulation, par l'agence de développement local, des projets ci-après :
 - o l'appui des acteurs locaux dans la valorisation des ressources locales ;
 - o l'appui des collectivités locales dans la mobilisation des ressources ;
 - o la mise en place de l'observatoire de la décentralisation et du développement local ;
 - o la promotion d'une charte nationale autour des principes et des lignes directrices de la responsabilité sociétale des organismes publics.

4.4. Quelques chiffres pertinents

Dans cette partie, nous présenterons pour l'année 2013, d'une part, le budget du personnel et de fonctionnement du MATCL et, d'autre part, les dépenses de transfert, d'investissement exécutées par l'Etat et les transferts en capital.

4.4.1. Dépense du personnel

Le budget du personnel couvre les émoluments et les avantages liés aux fonctions des agents évoluant dans les différentes administrations du ministère.

L'analyse des dépenses du personnel laisse apparaître une augmentation de 291.035.540 frs en valeur absolue, soit 20,84% en valeur relative.

4.4.2. Dépenses de fonctionnement

Le budget de fonctionnement passe de 375.088.800 francs à 400.410.000 francs. Il connaît une augmentation de 25.321.200 francs en valeur absolue, soit 6,75% en valeur relative, due à la création de la direction des stratégies du développement territorial (DSDT) au sein du ministère et à la dotation, cette année, de crédits à la cellule de planification et d'évaluation technique des programmes et projets, à hauteur de 10.000.000 de francs.

4.4.3. Dépenses de transfert

Les dépenses de transfert ont connues une diminution cette année, passant de 18.386.815.260 francs à 18.311.301.000 francs, soit une réduction de -75.514.260 francs en valeur absolue et -0,41% en valeur relative.

Le fonds de dotation de la décentralisation (FDD) passe de 16.822.910.000 francs à 18.123.301.000 francs, grâce aux mesures nouvelles sus indiquées.

4.4.4. Dépenses d'investissement exécutées par l'Etat

Les crédits d'investissement passent de 22.238.000.000 francs à 14.363.000.000 francs, soit une réduction de -7.875.000.000 francs en valeur absolue et -33,41% en valeur relative.

4.4.5. Transfert en capital

Les transferts en capital ont connu une évolution, passant de 13.600.000.000 de francs à 18.928.000.000 francs, soit une hausse de +5.328.000.000 de francs en valeur absolue et +39,18% en valeur relative.

4.5. Inspection interne

Dans cette section nous allons définir la VAF ou inspection, identifier les missions et l'organisation de l'inspection interne.

4.5.1. Définition de la VAF ou inspection

La vérification administrative et financière (VAF) ou Inspection est un examen à postériori, de façon inopinée. Effectuée par un praticien professionnel, elle porte sur les pratiques, procédures et processus de gestion administrative, financière et comptable d'une entité ou d'une activité, en vue d'apprécier leur conformité aux lois, règlements, politiques et directives. Elle vise aussi, la fiabilité et la sincérité de l'information financière.

4.5.2. Missions de l'inspection interne du MATCL

Selon le décret n°82-631 du 19 août 1982 relatif aux inspections internes des départements ministériels, l'inspection interne du MATCL est chargée :

- de veiller, sous l'autorité du ministre, à l'application des directives présidentielles et primatorales issues des rapports de l'Inspection générale d'Etat et des autres organes de contrôle ;
- d'assister le ministre dans le contrôle de la gestion du personnel, du matériel, des crédits, des services centraux, régionaux et départementaux du ministère, des établissements publics sous tutelle ;
- d'assurer le suivi de l'application des directives issues des rapports internes;
- de contrôler tous les actes administratifs, financiers et comptables pris au sein du ministère, des organes sous tutelle ;
- de suivre l'état d'avancement des travaux ministériels et interministériels placés sous l'égide d'un département ;
- de suivre l'état d'exécution des décisions arrêtées en Conseil interministériel.

Dans son acception moderne, l'inspection dépasse les limites de contrôle de conformité et s'intéresse à :

- la vérification d'optimisation des ressources (VOR) qui est une expression résumant trois valeurs distinctes mais interdépendantes que sont l'économie, l'efficience et l'efficacité (souvent nommées les trois E);
- la vérification intégrée (ou intégrale) qui est un concept et non une technique englobant les trois aspects liés mais distincts de l'obligation de rendre compte du secteur public (la communication de l'information financière, la conformité aux autorisations et la gestion économique, efficiente et efficace des deniers et des ressources publiques.

Mais, comment l'inspection interne est-elle organisée ? De quels moyens dispose-t-elle ?

4.5.3. Organisation de l'inspection interne du MATCL

L'inspection interne est rattachée hiérarchiquement au Cabinet du ministre et fonctionnellement à l'Inspection Générale d'Etat (IGE). Elle est tenue d'adresser ses différents rapports au ministre et un exemplaire de ceux-ci à l'inspection générale d'Etat et à la primature.

Le service d'inspection interne du MATCL est constitué, actuellement, du responsable du service et d'une assistance qui n'est pas opérationnelle faute de local pouvant abriter une équipe de travail.

L'inspectrice interne est partagée entre l'inspection pour la majeure partie de son temps et la participation à des formations initiées par l'IGE et à des réunions.

Le service dispose, actuellement, d'un guide de vérification administrative et financière (VAF) conçu en 2011, qui est un outil de travail standardisé visant, d'une part, à rappeler les valeurs qui soutiennent l'exercice de la profession et, d'autre part, à présenter, non seulement, une démarche méthodologique pour la planification et l'exécution d'une mission d'inspection, mais aussi, les normes et lignes directrices pour l'établissement du rapport.

Chapitre 5 : La pratique de l'audit interne au MATCL

Cette partie de notre travail est consacrée aux raisons qui ont motivé l'Etat Sénégalais à mettre en place les services d'inspection interne dans tous les ministères, en particulier celui du MATCL et la justification de la migration des services d'inspection interne vers l'audit interne dans un premier temps.

Dans un second temps, nous nous intéresserons à la pratique de l'audit interne dans les ministères de façon générale.

5.1. Motivation de la création du service d'inspection interne

Le contrôle occupe une place prépondérante dans la vie administrative de tous les pays. C'est un outil privilégié de la mesure de la performance, de l'efficacité et de l'efficacités de l'Administration.

Conscient de l'importance du contrôle dans les organisations et en particulier dans les administrations publiques, le Sénégal a compris très tôt qu'il fallait mettre en place un service chargé d'analyser et d'apprécier l'organisation, le fonctionnement et la gestion du service public.

C'est ainsi que, plusieurs organes de contrôle ont été mis en place :

- IGE : décret n° 64-157 du 28 février 1964 ;
- CF : décret n° 59-43 du 31 mars 1959 ;
- CNCA : décret n° 67-696 du 16 juin 1967 ;
- BOM : décret n° 68-259 du 6 mars 1968 ;
- CVCCEP : décret n° 72-1015 du 26 juillet 1972 ;
- IOF : décret n° décret 72-1262 du 17 décembre 1972 ;
- IAAF : décret n° 82-631 du 19 août 1982 ;
- CCVA : arrêté n° 8380/PR du 11 juillet 1984.

Doter tous les ministères d'un service d'inspection interne était une des ambitions du gouvernement de l'époque. C'est pourquoi, l'IAAF fut créé le 19 août 1982.

La mission première de ces services était de l'inspection.

Maintenant, avec la directive_06_2009_CM_UEMOA, l'orientation a changé puisqu'ils sont entrain de migrer vers une gestion axée sur les résultats. Les services n'ont pas changé de dénomination mais les objectifs ont changé. Le service de l'inspection interne du MATCL n'est donc plus un service d'inspection en tant que tel mais plutôt un service d'audit interne.

Cette migration au sein du service de l'inspection interne du MATCL se justifie par la mission d'auto-évaluation de ses structures mis en œuvre par le service de l'inspection interne.

Cette mission d'une durée d'un mois à laquelle nous avons participé avait pour objectifs de :

- élaborer une cartographie des risques pour chaque structure centrale du MATCL ;
- faire un diagnostic organisationnel afin d'identifier toutes les défaillances, les risques et de réviser l'actuel dispositif organisationnel du MATCL pour plus d'efficience dans l'action du département ;
- proposer des recommandations au niveau de ces structures pour une meilleure cohérence dans la restructuration envisagée du ministère et plus de synergie et d'efficacité ;
- élaborer un tableau de bord stratégique pour chaque structure ;

5.2. Les missions du service de l'inspection interne

Les missions de vérification peuvent, ou non, être programmées.

Les missions programmées sont arrêtées sur la base d'une identification et d'une évaluation des risques inhérents aux activités du Ministère. La liste de ces missions est prévue par un programme annuel proposé par l'inspection interne et approuvé par le Ministère.

Les missions programmées peuvent aussi reposer sur un principe de contrôle régulier des services, l'inspection interne tient à cet effet un tableau de bord recensant l'ensemble des

services du Ministère avec l'indication, pour chaque service, des différentes missions d'inspection qui y ont été reçues.

Les services et organismes n'ayant pas fait l'objet de vérification récente sont prioritairement visés.

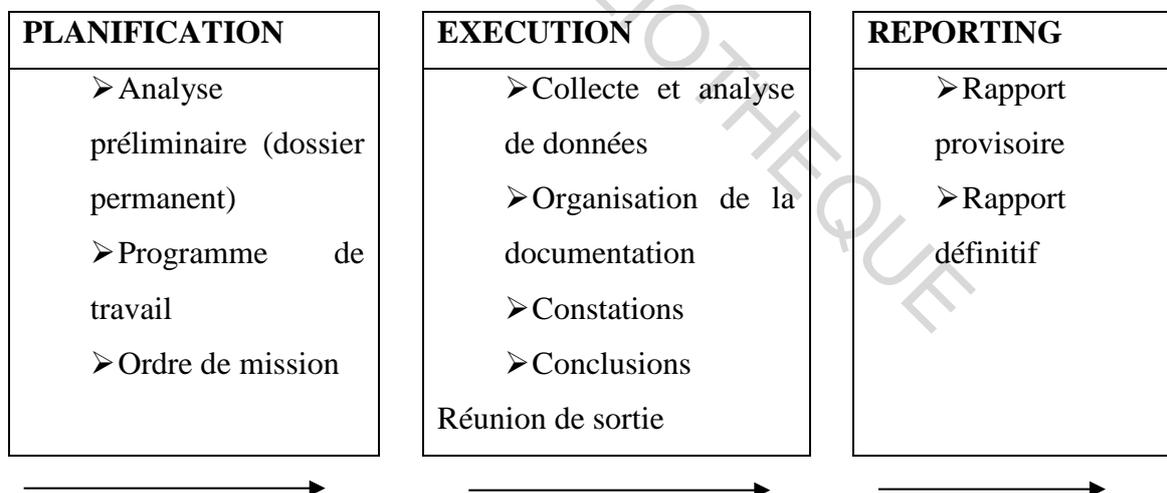
La programmation doit être réaliste (prise en compte des moyens disponibles).

Les missions ad hoc (ou missions spécifiques) ne sont pas prévues par le programme annuel. Elles peuvent être réalisées notamment à la suite d'incidents particuliers ou pour examiner un point spécifique de l'activité des services.

Ces missions non programmées portant sur tout sujet jugé utile peuvent, également, être décidées, à tout moment, par le Ministre.

Figure 3 : Schéma global d'une Vérification Administrative et Financière.

Le schéma qui suit présente les trois (3) étapes d'une mission de VAF.



5.2.1. Planification de la mission

Cette première étape est importante dans la maîtrise de la conduite ultérieure de la mission. Elle permet d'énoncer clairement ce qu'il faut vérifier, pourquoi il faut vérifier et comment et par qui ce sera fait.

L'élaboration du programme de travail à travers la délimitation de la mission, le choix des membres de l'équipe de vérification et le programme de vérification (liste des objectifs de contrôle avec les outils de mise en œuvre et vérificateurs impliqués) ainsi que le calendrier de mise en œuvre occupe une place centrale dans cette partie.

Le déclenchement de la mission constitue le dernier point abordé, l'élaboration et la validation de l'ordre de mission en sont les composantes.

Dans cette section, nous aborderons les trois points suivants :

- Analyse préliminaire ;
- Déclenchement de la mission ;
- Programme de travail.

5.2.1.1. Analyse préliminaire

Avant d'entamer la mission, l'équipe d'inspection se doit de réunir la documentation se rapportant à la gestion de l'entité/activité ainsi que les rapports et notes d'observations concernant l'entité/activité à vérifier.

Cette documentation permettra de faciliter la mission et de s'assurer, le cas échéant, que des recommandations formulées à l'occasion de missions antérieures ont été prises en compte.

L'analyse préliminaire a pour but la prise de connaissance de l'entité/activité objet de l'inspection pour permettre l'élaboration du programme de travail de la mission.

Elle porte principalement sur :

- les textes relatifs à l'entité/activité à auditer ;
- les rapports issus des missions antérieures de l'inspection interne ;
- les rapports des autres organes de contrôle et relatifs à l'entité/activité à auditer ;
- les notes, rapports et autres documents établis par l'entité/activité à auditer.

5.2.1.2. Déclenchement de la mission

5.2.1.2.1. Ordre de mission

Préalablement à la phase de mise en œuvre du programme de travail, il est important que l'intervention de l'inspection soit officialisée par l'émission d'un ordre de mission signé par les hautes autorités du département ministériel concerné (le Ministre lui-même, son Directeur de Cabinet ou le Secrétaire général).

L'ordre de mission est le mandat donné par la hiérarchie à l'inspection interne du ministère pour réaliser une mission de vérification.

L'ordre de mission devrait permettre :

- d'expliquer les circonstances de la vérification ;
- de préciser la ou les entité(s), la ou les fonction(s), le ou les service(s) et les personnes concernées ;
- de préciser les modalités d'intervention : où, quand, qui et comment ;
- de présenter les inspecteurs et personnes ressources en charge de la vérification en question ;
- accréditer l'équipe chargée de la vérification et légitimer son intervention.

Par le moyen de l'ordre de mission, les inspecteurs en charge de la vérification sont habilités et autorisés à accéder à toute la documentation nécessaire pour la réalisation des différents travaux dans le cadre de la mission ainsi qu'aux personnes concernées.

5.2.1.2.2. Information

Les auditeurs internes doivent identifier les informations nécessaires, fiables, pertinentes et utiles pour atteindre les objectifs de la mission.

5.2.1.3. Programme de travail

5.2.1.3.1. Délimitation de la mission

Il s'agit de déterminer la portée de la mission.

Cette étape concerne les missions programmées. Elle a pour but de déterminer les aspects du champ de couverture d'une VAF qui vont être pris en compte dans l'audit.

Cette décision découle de l'analyse préliminaire. Cependant, pour des contraintes de temps et/ou de moyens, des composantes du champ de couverture, applicables à la structure à auditer, peuvent être volontairement exclues de la vérification.

Pour une mission spéciale, son objet en constitue la délimitation.

5.2.1.3.2. Elaboration du programme de vérification

Le programme de vérification est un document interne, destiné à définir, répartir, planifier et suivre les travaux des auditeurs internes.

Il traduit la liste des travaux à réaliser par l'auditeur. En effet, le programme de vérification (programme de travail) est :

- d'abord, la traduction de l'ensemble des tâches à fournir (où allons-nous), c'est à dire :
 - o les travaux à effectuer ;
 - o les investigations à mener ;
 - o les questions à se poser et à poser à l'entité auditée lors des entretiens ;
 - o les points importants à détailler et à voir ;
 - o les pratiques de bonne gestion à rechercher ;
 - o les pratiques de gestion non conformes à la réglementation et aux procédures en vigueur ;
 - o les études et les tests à réaliser ;
 - o les risques et contrôles à valider.

- Les actions d'audit (les moyens et outils), pour assurer :
 - o une planification dans le temps ;
 - o une répartition équitable des tâches entre les auditeurs selon les compétences de chacun ;
 - o une maîtrise de la gestion des missions d'audit.

Le programme de vérification a pour avantage d'assurer l'efficacité des missions d'audit, à travers les points cités ci-dessous :

- assurer l'objectivité de l'audit interne ;
- assurer le responsable d'audit interne que toutes ses préoccupations seront prises en compte par l'équipe des auditeurs ;
- permettre au superviseur ou au chef de mission d'évaluer et de répartir les tâches entre les auditeurs internes ;
- préparer et assurer le suivi du planning de la mission depuis le lancement jusqu'à la rédaction du rapport d'audit interne ;
- guider l'auditeur dans ses travaux ;
- documenter le déroulement de la mission (trace, tableau synoptique, tableau d'orientation) ;
- capitaliser l'expérience et le savoir-faire.

5.2.1.3.3. Choix des membres de l'équipe de vérification.

Le coordonnateur, en concertation avec les autres membres de l'inspection et sur la base de la compétence et de l'indépendance, choisit les vérificateurs chargés de l'exécution des différentes parties du programme de vérification sous sa supervision.

Dans le cas où l'inspection interne ne dispose pas de toutes les compétences nécessaires à la mise en œuvre de la mission, elle peut s'adjoindre des personnes ressources identifiées au sein du ministère ou à l'extérieur du ministère. Ces personnes ressources sont membres à part entière de l'équipe d'audit.

Ils ont les mêmes pouvoirs, mais les mêmes obligations et responsabilité que les inspecteurs internes.

5.2.1.3.4. B.A.P.S : Budget, Allocation, Planning, Suivi

Le BAPS : Budget – Allocation – Planning – Suivi, organise l'intervention de l'auditeur dans le temps (durée, dates) et l'espace (sites, auditeurs) de la phase d'étude à la diffusion du rapport ; Il est reflété par l'état d'avancement de la mission régulièrement mis à jour.

La charge en temps que nécessite chaque tâche du programme de vérification (programme de travail) doit être estimée et évaluée pour maîtriser le déroulement de la mission au-delà de la phase d'étude.

Les tâches du programme de vérification doivent être clairement allouées aux auditeurs pour que chacun sache ce qu'il a à faire. L'allocation des tâches, bien sûr inutile quand il n'y a qu'un seul auditeur sur la mission, doit être formalisée pour éviter les doublons et lacunes et permettre de responsabiliser chaque auditeur (allocation : qui fait quoi).

Les dates et lieux où les tâches du programme de vérification seront effectuées, doivent être prévues pour organiser l'affectation des auditeurs, obtenir la disponibilité des audités, annoncer la date de livraison du rapport d'audit interne (provisoire et définitif) à la hiérarchie supérieure et donner à l'équipe un référentiel pour contrôler l'avancement de la mission.

L'avancement des travaux devra être suivi pour maîtriser le déroulement de la mission et assurer son efficacité, à savoir :

- la progression des tâches et clôture des sections ;
- le respect des engagements en matière de délais ;
- la planification des activités de fin de mission et de début de la suivante (Suivi = feuilles de temps + états d'avancement des travaux).

L'état d'avancement des travaux doit être tenu à jour par le chef de mission à partir des feuilles de temps des auditeurs internes, et communiqué régulièrement au responsable de la structure d'audit interne en prévisionnel et en réel.

L'état d'avancement des travaux doit être entamé dès l'envoi de l'ordre (lettre) de mission. Le suivi de l'état d'avancement des travaux est sous l'entière responsabilité du superviseur ou du

chef de mission selon l'ampleur de la mission et/ou le responsable de la structure d'audit interne si la mission est sous sa responsabilité directe.

Le B.A.P.S a pour objectifs :

- de contrôler le déroulement de la mission, éventuellement de modifier son parcours ou de l'adapter selon le contexte de la mission en question ;
- d'établir les références, directement pour les audits récurrents et par analogie pour les audits prototypes, permettant de proposer un programme annuel sérieux ;
- d'assurer le suivi des missions en matière de :
 - Budget temps : Il s'agit du nombre d'heures ou de journées consacrées à chaque tâche du programme de vérification ainsi que du nombre total d'heures chargées par mission d'audit interne ;
 - Allocation : Elle consiste en l'affectation des tâches aux auditeurs " Qui fait Quoi " ;
 - Planning : Quand effectue-t-on ces tâches ? quand prévoit-on nos rendez-vous et nos résultats (produits finis, exemple : rapport d'audit interne, lettre de recommandations) ;
 - Suivi : c'est la manière la plus sûre pour un auditeur de s'assurer de l'état d'avancement des travaux en prévisionnel et en réel.

5.2.2. Exécution de la mission

La phase d'exécution de la vérification vise à recueillir suffisamment d'éléments probants pertinents pour permettre de tirer une conclusion à propos de chacun des objectifs fixés au cours de la phase de planification de la mission. Le travail sur le terrain est généralement considéré comme le début de la phase d'exécution. On considère donc que c'est à ce point que l'équipe de vérificateurs met en œuvre le programme de vérification, sur place avec les agents de l'entité vérifiée.

Cette section aborde donc le déroulement séquentiel de la mission avec l'organisation technique, les outils de mise en œuvre et la présentation des conclusions.

Les quatre (4) paragraphes qui la composent se présentent comme suit :

- Collecte et analyse des données ;
- Structuration de la documentation ;
- Constations ;
- Conclusions.

5.2.2.1. Collecte et analyse des données

Une méthode efficace de collecte d'éléments probants intègre normalement un éventail d'outils et de techniques de vérification. Les points forts et faibles varient selon les divers outils et techniques. Par exemple, un outil peut exiger un niveau supérieur de compétence technique tandis qu'un autre peut nécessiter beaucoup d'entregent ; l'un peut être couteux mais fiable, tandis que l'autre peut être peu couteux mais moins fiable.

Les sections suivantes décrivent certaines des méthodes fréquemment utilisées pour créer ou recueillir des éléments probants au cours de la vérification.

5.2.2.1.1. L'entrevue

Les entrevues sont une technique fréquemment utilisées pour recueillir des éléments probants et des opinions. Elles peuvent aider à définir les problèmes, à fournir des éléments probants à l'appui des constations de la vérification, et à éclaircir la position de vérificateurs internes et celle des membres des entités vérifiées à propos des recommandations et des observations issues de la mission. Les entrevues peuvent aussi servir à se mettre au fait de l'opinion et de l'expérience des intervenants ou des destinataires des produits ou services offerts par les membres de l'entité vérifiée. Il faut donc se préparer correctement et posséder les compétences voulues si l'on souhaite utiliser efficacement les entrevues afin d'accumuler ou de confirmer les éléments découlant de la vérification.

5.2.2.1.2. Le contrôle par sondage

Le contrôle par sondage implique des « essais » sur des activités ou des transactions choisies afin de révéler les qualités ou les caractéristiques qui leur sont inhérentes.

Les contrôles par sondages sont élaborés et effectués à des fins de vérification de conformité ou de corroboration.

Les contrôles par sondages sont axés sur la conformité visant à évaluer la pertinence et l'efficacité des contrôles, c'est-à-dire si une transaction excédant une limite donnée est entrée dans un système ou soumise à un processus, en sera-t-elle retirée pour subir un examen spécial ? Ou, si un projet financé est assorti d'une cote de risque justifiant un plan de surveillance spéciale, sera-t-il mis en œuvre ?

Les procédés de corroboration incluent l'examen détaillé de transactions choisies, par exemple, un traitement approprié, ou un échantillon des fichiers de contribution peut être examiné, pour vérifier si les conditions ont été respectées.

En pratique, de nombreux contrôles par sondages entrent dans la catégorie des « contrôles bivalents ». La vérification des calculs peut montrer qu'une fonction de vérification des contrôles internes est exécutée correctement (conformité) et elle peut aussi donner l'assurance que le montant inscrit dans le système est exact (corroboration).

Nombre de contrôles par sondages peuvent inclure la reprise de calculs ou la vérification mathématique des documents sources et d'autres dossiers.

Une fois le contrôle par sondage choisi, il est important de déterminer comment il sera en application, c'est-à-dire :

- sur un élément précis (où l'on passe un jugement). Des éléments précis choisis aux fins d'examen en raison de leur taille ou d'une autre caractéristique, et il n'est possible de tirer des conclusions fiables qu'à l'égard de ces éléments ;
- sur un élément représentatif. On examine un échantillon d'éléments choisis au hasard, habituellement au moyen de techniques d'échantillonnage statistique, afin de

formuler des conclusions sur l'ensemble de la population à partir de l'échantillon en question.

5.2.2.1.3. L'échantillonnage

L'échantillonnage est le processus qui consiste à sélectionner une partie d'une population afin de déterminer les paramètres et les caractéristiques de l'ensemble de cette population. L'échantillonnage a comme objectif de recueillir des données sur un nombre limité d'observations (personnes, choses, processus, documents, etc.) qui représentent le grand groupe sur lequel des énoncés plus descriptifs, normatifs ou de cause à effet doivent être formulés. Comme il est rarement possible d'étudier une population entière (p. ex. un recensement), il faut procéder par échantillonnage. Mais à moins que l'échantillon ne soit représentatif de la population, l'échantillonnage est peu utile.

L'échantillonnage peut être aléatoire ou non aléatoire. La principale différence entre les deux tient au fait que l'échantillonnage aléatoire sert davantage à confirmer alors que l'échantillonnage non aléatoire est davantage préparatoire. Dans le contexte des contrôles par sondage, les sondages portant sur des éléments représentatifs seraient vraisemblablement appliqués de façon aléatoire. On peut appliquer les deux types d'échantillonnage aux attributs, pour tirer une conclusion sur une population quant à la proportion, au pourcentage ou au nombre total d'éléments qui représentent certaines caractéristiques (attributs) ou qui entrent dans une catégorie définie, ou bien aux variables, pour tirer des conclusions sur une population exprimée en chiffres, comme des valeurs monétaires.

5.2.2.1.4. L'enquête

Les enquêtes sont des approches structurées permettant de recueillir de l'information sur une grande population. Elles peuvent par exemple servir à recueillir l'opinion de tous les membres de l'entité vérifiée sur les possibilités de formation et de perfectionnement ou bien celle des destinataires des services (internes ou externes) sur la qualité et la rapidité des services offerts par les membres de l'entité vérifiée. L'élément central de toute enquête est l'existence d'un questionnaire structuré et éprouvé, que ce dernier soit rempli ou en personne, au téléphone, par Internet ou par courrier.

5.2.2.1.5. L'observation

Tout comme l'inspection, l'observation implique de vérifier ou de certifier personnellement un processus ou une procédure, par exemple, l'application des contrôles par les membres du personnel de l'entité vérifiée ou la façon dont les clients sont traités. Bien des transactions de service et des routines de contrôle interne ne peuvent être évaluées que lorsque l'on observe le personnel de l'entité vérifiée en train de l'exécuter.

Dans la mesure du possible, au moins deux vérificateurs internes doivent être présents pour faire des observations afin de les étayer davantage et de façon contradictoire.

5.2.2.1.6. La confirmation directe

La confirmation implique une demande, qui est habituellement faite par écrit et qui vise la corroboration de l'information obtenue dans les dossiers des membres de l'entité vérifiée ou dans d'autres sources moins fiables, par exemple, de l'information anecdotique de la part d'un client de l'entité vérifiée.

5.2.2.1.7. L'analyse

L'analyse comprend l'examen de l'information reçue et son utilisation afin de corroborer d'autres constatations ou de comparer le rendement des membres de l'entité vérifiée aux indicateurs de rendement, aux politiques, aux activités passées, à des activités semblables dans une autre organisation et aux lois.

5.2.2.2. Structure de documentation

Le terme « documentation » désigne les documents (dossiers de travail) préparés par le vérificateur, ou que le vérificateur a obtenus et conservés, dans le cadre de la réalisation de la vérification.

Les dossiers de travail peuvent être sur support papier ou électronique. Cependant, la série de documents peut être stockée ultérieurement sur bande magnétique, disquette, microfilm ou sur autre type de support.

5.2.2.1. Les dossiers de travail

Les dossiers de travail :

- facilitent la planification et la réalisation de la mission ;
- permettent la supervision et la revue des travaux de l'inspection ;
- consignent les éléments probants résultant des travaux effectués pour fonder les constatations des vérificateurs.

Le vérificateur doit préparer des dossiers de travail suffisamment complets et détaillés pour permettre une compréhension globale de la mission. Il doit consigner dans ses dossiers toutes les informations relatives à la planification de l'audit, à la nature, au calendrier et à l'étendue des procédures mises en œuvre, ainsi que les résultats obtenus et les conclusions auxquelles il est parvenu à partir des éléments probants collectés.

Le coordonnateur de la mission doit mettre en place des procédures appropriées garantissant la confidentialité et la sécurité des dossiers de travail, ainsi que leur conservation. Ces procédures doivent être conformes aux exigences légales et professionnelles en matière de conservation de documents.

La tenue et présentation des dossiers doivent répondre à des critères de forme destinés à en faciliter l'utilisation. Ceux-ci portent notamment sur l'indexation du contenu du dossier et sur la présentation des feuilles de travail.

Tous les documents insérés dans le dossier doivent être indexés, qu'il s'agisse d'une feuille de travail, d'un mémorandum, ou d'un document émanant de l'entité contrôlée. Les documents doivent être classés de manière logique. La référence est portée en haut à droite du document. Elle figure en rouge de manière à être visible. Les documents doivent également faire l'objet de renvois entre eux de manière à ce que la présence de tout document dans le dossier soit clairement justifiée par la mise en œuvre d'une procédure de vérification. Ces renvois sont consignés sous le vocable référence croisée (cross reference ou crossindexing).

Généralement deux types de dossiers sont établis :

- le Dossier Permanent (DP) : il regroupe l'ensemble des informations à caractère permanent utilisables par le vérificateur. Il est créé lors de la première mission d'inspection et fait ensuite l'objet d'une mise à jour régulière.
- le Dossier Courant (DC) ou dossier de l'exercice : il regroupe l'ensemble des informations collectées et traitées par le vérificateur sur la durée de sa mission ou de son mandat. Ce dossier est subdivisé en trois parties :
 - o Dossier Courant « Programmation » : comprend l'ensemble des travaux conduisant au programme de travail à mettre en œuvre.
 - o Dossier Courant « Exécution » : il est organisé par cycle (cf. champ de couverture de la VAF). Il matérialise l'ensemble des contrôles effectués par le vérificateur, explicite les raisonnements et les appréciations. Chaque cycle est décliné dans un programme de contrôle standardisé devant faire l'objet d'une adaptation au regard du contexte.
 - o Dossier Courant « Rapport » : c'est l'ensemble des travaux de synthèse de la mission des éléments probants produits et recueillis par le vérificateur, rapport provisoire, observations des agents contrôlés et réponses du vérificateur à des observations et rapport définitif.

5.2.2.2.2. Papier de travail

Les papiers de travail sont la matière première du vérificateur pour documenter et consigner chacune des constatations et conclusions, compiler les faits et réflexions ayant valeur de preuve et d'argument.

Ils constituent une base commune en vue d'un travail d'échange, d'enrichissement et de réflexion entre les membres de l'équipe.

Lors des missions, le vérificateur élabore des papiers de travail pour chaque tâche effectuée.

Les principales mentions sur les papiers de travail sont les suivantes :

- nom de l'entité vérifiée ;
- titre de la feuille de travail ;
- index de la feuille de travail ;
- initiales du vérificateur et date à laquelle le travail a été effectué ;
- formalisation des contrôles ;
- référence croisée (cross-indexing).

Il n'existe pas de règle en la matière en dehors des règles communes à tout papier de travail car l'organisation de la feuille dépend du type de poste justifié. La construction et le contenu du document sont donc laissés à l'appréciation de chacun. Le rédacteur doit rappeler, le cas échéant, le montant à détailler/justifier et présenter les informations/démonstrations de façon claire, concise et logique.

La supervision de la feuille de travail est formalisée par une signature en rouge en bas à droite accompagné de la date de visa.

5.2.2.3. Constatations

La Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (FRAP) ou Fiche d'Observation, est le papier de travail synthétique par lequel le vérificateur présente et documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque section de travail et communique avec l'entité contrôlée.

La FRAP est un papier de travail structuré qui permet d'atteindre les quatre objectifs suivants :

- guider la réflexion du vérificateur (sûreté et rapidité) lors des entretiens réalisés,
- communiquer avec l'entité contrôlée (identifier et résoudre),
- faciliter la synthèse et accélérer la rédaction du rapport (ossature du rapport).

La FRAP attire l'attention sur les conséquences des dysfonctionnements et les recommandations du vérificateur, plus que les faiblesses elles-mêmes. Elle permet de faire

ressortir les risques dus au non-respect des règles et les coûts engendrés par les dysfonctionnements.

Tout dysfonctionnement digne d'être signalé sera formulé sous forme de FRAP, en synthétisant dans l'ordre suivant :

- le problème ;
- les faits ;
- les causes ;
- les conséquences ;
- la solution ou la recommandation.

La FRAP sert ainsi de repère, et l'objet du travail sur le terrain devient de produire des FRAP. Toute FRAP produite par le vérificateur, doit être approuvée par le chef de mission puis validée avec l'entité concernée au fur et à mesure de l'avancement des sections du travail sur le terrain.

La validation des FRAP avec l'entité contrôlée est capitale et constitue une pré-validation du contenu du projet de rapport puisqu'elle permet :

- d'éviter l'effet psychologique d'un travail dans le secret : inquiétude des agents contrôlés, antagonisme vis-à-vis des vérificateurs, suspicions réciproques sur les diligences et sincérité de l'autre ;
- de prévenir l'agent contrôlé le plus tôt possible du problème soulevé ou relevé (il ne s'agit pas de le dénoncer mais de l'aider et le conseiller) ;
- de lui laisser le temps de s'habituer, d'admettre le problème, et de reconnaître (le tout est dans la manière de présenter le problème) ;
- d'obtenir la collaboration de l'agent contrôlé pour résoudre le problème.

La Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème doit être :

- produite au fur et à mesure de l'avancement des travaux de sections pour dégager l'esprit du vérificateur et d'éviter l'effet de complexité résultant d'une accumulation d'informations non structurées à la fin du travail sur le terrain ;

- supervisée par le coordonnateur, afin de soulever le maximum de questions et de clarifier la rédaction ;
- validée avec l'agent concerné au fur et à mesure de l'avancement des travaux sur le terrain. Cette validation prépare l'agent contrôlé à reconnaître le problème, à s'y faire, à le faire adhérer au contenu du rapport et à l'associer au développement des recommandations.

Le vérificateur élabore une FRAP dès qu'il notera un problème à creuser, afin de ne rien laisser échapper. En poussant ses investigations, il verra s'il y a lieu de compléter la FRAP ou de l'annuler (cas sans grandes conséquences).

Le vérificateur commencera toujours par les faits, ensuite il complétera la « trouvaille » : les causes du dysfonctionnement observé et ses conséquences. La trouvaille consiste en un résumé synthétique, autonome, juste et précis du problème. Un dysfonctionnement se manifeste par un ou des faits et se caractérise par ses causes et conséquences.

Il est recommandé d'élaborer les FRAP sur le traitement de texte en vue de faciliter toute éventuelle modification future. Ci-après, quelques recommandations pratiques sont formulées pour mieux exploiter les FRAP :

- l'élaboration de l'ossature du rapport de vérification en reprenant dans l'ordre des événements la liste des problèmes recensés ainsi que les conclusions dégagées au niveau des FRAP,
- la rédaction du rapport de vérification en transmettant chaque FRAP en page de rapport,
- l'élaboration de la fiche analytique en reprenant les recommandations figurant en bas de chaque FRAP.

5.2.2.4. Phase de conclusion

La phase de conclusion est la dernière phase dans l'exécution d'une mission de vérification. Elle permet de présenter les résultats de l'intervention des vérificateurs dans le cadre d'un rapport de vérification.

5.2.2.4.1. Ossature du rapport

L'ossature du rapport, élaborée à partir des problèmes figurant sur les FRAP et des conclusions est l'enchaînement des messages que le vérificateur interne veut délivrer dans le rapport concluant la mission.

L'équipe doit structurer sa réflexion et organiser son discours avant de rendre compte de ses conclusions aux principaux responsables de l'entité concernée par la mission (présentation orale ou écrite).

L'ossature du rapport reprend les énoncés des problèmes, classés par thème et par ordre d'importance, avec éventuellement les titres de regroupement sous lesquels ils apparaîtront dans le rapport.

L'ossature du rapport sera utilisée :

- pour auto-diagnostiquer la cohérence des conclusions de la mission d'audit ;
- comme guide de montage du projet de rapport de vérification (provisoire ou définitif) quand ce dernier est constitué de FRAP ;
- comme guide de relecture par le responsable de l'audit ;
- comme support de la présentation des résultats de la mission sur site (cf. Compte rendu Final sur Site).

5.2.2.4.2. Compte Rendu Final sur Site (CRFS)

Le CRFS est la présentation orale, par le coordonnateur de vérification, au principal responsable de l'entité vérifiée, des observations les plus importantes. Il est effectué à la fin du travail sur le terrain.

Avant de quitter l'entité, l'équipe de vérification doit répondre au souhait légitime du responsable de l'entité contrôlée, d'être informé rapidement et en premier sur le résultat des vérifications effectuées et des conclusions dégagées ; l'ossature du rapport en constitue la base.

5.2.3. Elaboration de rapport

Le rapport a une triple fonction.

- Fonction de redressement : l'accent est mis sur les dysfonctionnements constatés et dans cette perspective, l'exercice de suivi des recommandations permet de redresser ces dysfonctionnements et d'améliorer la gestion.
- Fonction de prévention : de ce point de vue, l'inspection est un véritable outil pédagogique et une source d'apprentissage pour les gestionnaires s'agissant des meilleures pratiques.
- Fonction d'information : en ce sens que l'inspection permet aux pouvoirs publics et aux citoyens d'apprécier de manière éclairée la réalité de la gestion publique et de pouvoir ainsi y apporter les soutiens et corrections nécessaires.

Après l'exposé des normes et lignes directrices pour l'établissement des rapports et les principaux destinataires, les différentes versions (provisoire et définitive) des rapports, en termes de contenu, sont présentées.

Ainsi, cette section comporte trois paragraphes :

- les normes et lignes directrices pour l'établissement des rapports ;
- le rapport provisoire ;
- le rapport définitif.

5.2.3.1. Les normes et lignes directrices pour l'établissement des rapports

Le rapport produit au terme d'une mission d'inspection doit être complet, exact, objectif, convaincant, clair et concis.

Complet : il doit contenir toutes les informations, tous les constats, arguments et preuves nécessaires pour réaliser les objectifs de la mission.

Exact : les preuves présentées doivent être vraies. Une seule inexactitude peut conduire à douter de la validité du rapport tout entier.

Objectif : les faits doivent être présentés de façon neutre. Les résultats doivent être présentés de manière impartiale et éviter toute tendance à exagérer des problèmes mineurs.

Convainquant : Les constats doivent être présentés de manière persuasive et il faut que les conclusions découlent des faits et arguments présentés.

Dans cette présentation, les faits doivent être indiqués séparément des opinions.

Les informations présentées doivent être suffisantes, les analyses objectives pour convaincre de la validité des constatations et de l'avantage qu'il y a de mettre en œuvre les recommandations formulées.

Les méthodes utilisées pour la collecte des données doivent être valides et fiables.

Clair : le rapport doit être facile à lire et à comprendre, il doit être rédigé dans un langage simple et accessible. Si des termes techniques et des abréviations non courantes sont utilisés, ils doivent être clairement définis.

Le rapport doit être bien structuré et contenir un langage non ambigu : constatation et conclusion doivent être présentées séparément

Concis : L'auteur du rapport doit éviter de s'embourber dans les détails superflus et se passer de développement non pertinent.

Les rapports doivent être :

- dupliqués et reliés en nombre suffisant pour la communication et l'archivage ;
- numérotés, datés (numéro et la date sur la couverture) et signés ;
- enregistrés dans un registre ouvert à cet effet et tenu au niveau de l'inspection interne.

Les principaux destinataires des rapports sont :

- la Présidence de la République
- la Primature ;
- le Ministre ;
- la structure inspectée.

5.2.3.2. Rapport provisoire

A l'issue du travail de terrain, l'inspecteur élabore un projet de rapport sur la base de ses papiers de travail et de feuilles de révélation et d'analyse de problème (FRAP) qu'il a rédigé chaque fois qu'il a fait le constat de dysfonctionnement ou d'irrégularité

A ce stade, ces constatations et recommandations ne peuvent être considérées comme définitives car elles n'ont pas encore été communiquées à l'entité inspectée. Il importe que celle-ci, conformément au principe du contradictoire, puisse exercer son droit de réponse.

Le rapport provisoire comporte obligatoirement et au moins les parties suivantes :

- le sommaire (tableau des matières avec la pagination) ;
- résumé synthétique des résultats et les recommandations correspondantes ;
- l'introduction (contexte, objectif et portée, méthodologie, difficultés rencontrées, etc.) ;
- le corps du rapport développé par cycle et où sont présentés les résultats des travaux ;
- conclusion ;
- les annexes qui sont référencées au corps du rapport et qui ont un sommaire (table des matières avec pagination).

Après sa communication et selon la pertinence des observations des agents contrôlés, le rapport peut être modifié.

5.2.3.3. Le rapport définitif

Le rapport définitif est rédigé après réception et exploitation des recommandations de l'entité inspectée sur le rapport provisoire.

Le rapport définitif comporte obligatoirement et au moins les parties suivantes :

- la Fiche analytique établie sur la base des données retenues après exploitation des commentaires de l'entité inspectée. Elle comporte deux parties : les constatations et les propositions.
- le sommaire (tableau des matières avec la pagination) ;
- l'introduction (contexte, objectif et portée, méthodologie, difficultés rencontrées, etc.) ;
- le corps du rapport développé par cycle et où sont présentés les résultats des travaux ;
- les observations des agents inspectés ou mis en causes ;
- les réponses des vérificateurs aux observations faites sur le rapport par les agents inspectés ou mis en cause ;
- conclusion ;
- les annexes qui sont référencées au corps du rapport et qui ont un sommaire (table des matières avec pagination).

5.2.4. Suivi des recommandations

Le processus de suivi permet la mise en œuvre effective des recommandations et le retour d'information vers les autorités concernant l'efficacité de l'inspection. En effet, sans ce retour d'information, il est quasi impossible de se rendre compte de l'effectivité des améliorations que les missions d'inspection ont pu induire. C'est donc dire l'importance d'assurer des missions de suivi des recommandations issues des rapports d'inspection.

Les organes en charge de ce suivi, les objectifs visés par les missions de suivi ainsi que les modalités de mise en œuvre du suivi sont les différents points exposés dans cette section qui comporte les deux paragraphes suivants :

- présentation et objectifs des missions ;
- modalité de mise en œuvre.

Les propositions des rapports de vérification, une fois approuvées par le Ministre deviennent des directives présentées dans des fiches d'exploitation.

Ces fiches sont envoyées aux services ou organismes concernés pour être ensuite, dûment remplies, au Ministre.

Ainsi, l'entité vérifiée fait connaître au Ministre les grandes orientations qu'il a retenues et le plan d'action qu'il a élaboré pour la mise en œuvre des directives.

Le plan d'action doit comporter la désignation du responsable de chaque action, les principaux résultats quantitatifs et qualitatifs attendus ainsi que les indicateurs permettant de les mesurer.

Les missions de suivi ont pour objectif principal la vérification de la mise en œuvre du plan d'action élaboré suite aux directives du Ministre.

Modalités de mise en œuvre

Les missions de suivi sont mises en œuvre selon deux modalités :

- Prise en compte dans le cadre du programme annuel de vérification ;
- Mission spéciale.

5.2.4.1. Mission programmée

Dans le programme annuel de l'inspection interne, le Bureau du Suivi devra veiller à ce que pour toute entité inscrite sur le programme et ayant fait l'objet de directives, la mission intègre dans son programme de travail une rubrique « suivi des directives ».

Une partie « résultat du suivi des directives antérieures » sera incluse dans le rapport (provisoire et définitif), le cas échéant.

5.2.4.2. Mission spéciale

La mission spéciale de suivi des directives est une mission uniquement consacrée à cette activité. Son opportunité est liée à l'importance des directives et au caractère urgent de leur mise en œuvre.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 6 : Présentation des forces et faiblesses du service d'audit interne et recommandations

L'objet de ce chapitre est d'identifier les forces et les faiblesses du service d'audit interne du MATCL dénommé « Inspection interne » en vue de proposer des recommandations.

Ces résultats non exhaustifs sont le fruit des outils que nous avons énumérés dans le chapitre 3 à savoir l'observation, l'analyse documentaire et les entretiens que nous avons eus avec le personnel du ministère.

6.1. Forces relevées

Il s'agit des efforts mis en œuvre par le service de l'inspection interne. Ce sont des éléments dont dispose le service et qui contribuent à améliorer la performance du service. Ils constituent également des atouts aussi bien individuels que collectif qui sont à la disposition du service.

6.1.1. Le manuel d'audit interne

Il existe un manuel d'audit interne dénommé guide de Vérification Administrative et Financière destiné aux inspecteurs internes du Sénégal. Bien que ce guide ne réponde pas totalement aux missions du service (Notre entretien avec l'inspectrice interne), son existence constitue une force.

6.1.2. Cartographie des risques (en cours de validation)

Du 06 août 2013 au 06 septembre 2013, un exercice d'auto-évaluation a permis d'élaborer une cartographie des risques pour chacune des structures centrales du MATCL.

Ces cartographies aideront certainement le service de l'audit interne dénommé inspection interne à identifier l'ensemble des risques majeurs de toutes les structures centrales du MATCL.

A partir de ces risques résiduels majeurs, les inspectrices internes pourront se servir pour mettre en place leur plan d'audit.

6.1.3. Position hiérarchique

Les inspecteurs internes sont liés de façon fonctionnelle à l'IGE et de façon hiérarchique au cabinet du Ministre. Ils rendent compte directement au Ministre. Ceci leur permet d'exercer leurs activités en toute indépendance, objet de la norme 1110, qui exige que le responsable de l'audit interne relève d'un niveau hiérarchique permettant aux auditeurs internes d'exercer leurs responsabilités.

6.1.4. Missions réalisées

Au cours de notre entretien avec l'inspectrice interne, elle nous a fait savoir qu'elle a effectué plusieurs missions de conseils et la mission d'auto-évaluation des structures centrales du ministère ayant abouti à la conception des cartographies des risques (en cours de validation). Elle nous a également renseigné qu'elle n'a exercé aucune fonction de management comme le stipule les normes internationales de l'IIA et de l'INTOSAI.

6.1.5. Programme d'amélioration continue

La responsable du service a pu bénéficier d'une formation de quatre (4) mois en audit basé sur les risques et contre la fraude et la corruption. Cette formation lui a permis de mieux comprendre l'utilité de la cartographie des risques.

6.2. Faiblesses constatées

Il s'agit ici des dysfonctionnements que nous avons pu constater à l'aide des outils de collecte de données utilisés.

Ils concernent aussi bien notre perception du service par rapport à la revue de littérature que de la perception du service par les autres agents de la structure.

6.2.1. Evaluation de la performance du service

Nous avons expliqué dans notre introduction que la norme 1300 de l'IIA recommande au responsable de l'audit interne d'élaborer et de tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne.

Malgré ces exigences, nous avons constaté qu'aucune évaluation n'est encore faite qu'il s'agisse du niveau interne ou externe. S'agissant de l'évaluation externe, étant donné qu'elle doit se faire tous les cinq ans au maximum, on peut le tolérer puisque le service n'a qu'un an et demi d'existence. L'évaluation interne quant à elle, elle doit être faite tous les ans.

6.2.2. La charte d'audit

Ce document important pour la liberté d'action des auditeurs n'existe pas dans le service. De plus, c'est le meilleur moyen de communication entre les auditeurs internes et leurs clients puisqu'elle précise clairement le champ d'intervention alors que nous avons vu dans le chapitre 2 que la communication est un critère de performance de l'audit interne.

6.2.3. Le plan d'audit

Ce moyen indispensable pour l'efficacité du service est élaboré en fonction de la cartographie des risques puisqu'il permet la prise en compte de l'ensemble des risques de l'organisation.

Vu son inexistence, aucun plan d'audit n'est encore établi au niveau du service mais le chef de service pense l'élaborer dès que les cartographies des risques des structures centrales seront à sa disposition et le mettre en pratique à partir du début de l'année 2014.

6.2.4. Le manuel des procédures

Il n'existe pas de manuel de procédures proprement dit. Mais les procédures et les tâches des fonctionnaires sont définies dans les notes de services.

6.2.5. Insuffisances des moyens humains et profil des inspectrices

Le chef de service est titulaire d'un diplôme de maîtrise en droit des affaires de l'Ecole Nationale d'Administration (ENA) de Dakar. Malgré l'expérience cumulée de dix ans du responsable du service, elle n'a pas pu bénéficier d'une expérience en audit ou en inspection interne avant celle qu'elle est en train de faire actuellement. Et elle n'a que sept (7) mois d'expérience dans le service.

De plus, seule le responsable du service a pu bénéficier d'une formation en audit et cette formation n'a duré que quatre (4) mois. Les auditeurs n'ont par ailleurs aucune formation de base en audit ou en inspection interne.

6.2.6. Insuffisances des moyens techniques et financiers

Afin de recenser les faiblesses dues aux moyens matériels et financiers du service, nous avons estimé utile d'établir deux tableaux que nous avons présentés en annexe 6 et 7.

6.3. Proposition de recommandations

L'évaluation de la performance du service de l'inspection interne du MATCL nous a révélé qu'il comporte des dysfonctionnements qui doivent être corrigés. C'est pourquoi, en vue d'être plus performant et être conforme aux exigences des normes internationales d'audit, nous proposons les améliorations ci-dessous.

6.3.1. Dénomination du service

Vu que le service a migré vers la Gestion Axée sur le Résultat (GAR), nous pensons qu'il est important que le service change de dénomination.

L'audit ne cherche pas à situer les coupables ni à les sanctionner ; il évalue le système afin d'apporter des améliorations.

6.3.2. Renforcement du personnel

Pour être suffisamment efficace, le service de l'inspection interne du MATCL a besoin des compétences avérées aussi bien en quantité qu'en qualité. Etant donné l'importance et la diversité des activités, nous estimons que deux personnes ne peuvent contribuer de façon efficace à la performance du service.

C'est ainsi que nous pensons qu'il sera bénéfique pour l'entité de procéder à un renforcement de son personnel.

Pour ce qui est du renforcement de capacités, nous pensons que des formations continues des inspecteurs peuvent aider l'entité à aller de l'avant.

Quant au renforcement en quantité, il est préférable de recruter en interne s'il y a des agents qui ont des compétences en audit puisqu'ils connaissent l'environnement du Ministère et ils coûteront moins cher que celui qui vient de l'extérieur. Ils mettront certainement moins de temps que celui qui vient de l'extérieur. En revanche, s'il n'existe pas de compétence en interne, l'entité peut chercher des compétences externes.

Dans tous les cas, l'organisation d'un test de recrutement est nécessaire pour la bonne marche de l'entité.

6.3.3. Elaboration d'une charte d'audit

Vu que l'existence d'une charte d'audit dans une organisation facilite l'accès des documents et informations aux auditeurs, il est utile de s'en procurer. C'est pourquoi, nous recommandons vivement son élaboration dans un délai ne dépassant deux mois. Mais son élaboration ne suffit pas ; il faut qu'elle soit largement diffusée dans l'organisation.

Pour Antoine SARDI (2002 : 83), la charte d'audit doit être rédigée par le responsable de l'audit interne, approuvée par l'organe délibérant ou le comité d'audit et faire l'objet d'une large diffusion.

Elle doit prévoir au moins les points suivants :

- les objectifs de l'audit interne ;
- le domaine de ses compétences ;
- sa place dans l'organigramme ;
- ses responsabilités et ses pouvoirs.

6.3.4. Programme d'amélioration continue

Le responsable du service a pu bénéficier d'une formation dans le domaine de l'audit au cours de cette année.

Pour la bonne marche du ministère et en particulier du service, nous recommandons que l'assistante de l'inspectrice interne fasse une formation d'au moins un mois dans le domaine de l'audit.

6.3.5. Connaissance des normes d'audit

La connaissance approfondie des normes internationales d'audit en l'occurrence celles de l'IIA est une force pour tout service d'audit interne. Elle permettra aux auditeurs de faire moins d'erreurs dans l'exercice de leurs fonctions. Ainsi, nous trouvons utile d'avoir une documentation riche sur ces normes.

6.3.6. Conception de la cartographie des risques

La conception de la cartographie des risques pour l'ensemble des structures centrales du ministère par un auditeur externe avec l'appui des assistants de recherche est une bonne chose mais nous pensons que si des compétences internes existent, cela coûterait moins cher à l'organisation.

C'est pourquoi, nous recommandons que les inspectrices internes bénéficient des formations dans le domaine de la conception d'une cartographie des risques comme la norme 2010.A1 recommande que la cartographie soit élaborée au moins une fois l'an.

6.3.7. L'adhésion à l'IIA Global

L'adhésion du personnel d'un service d'audit interne à l'IIA a beaucoup d'avantages pour ce service.

L'appartenance à l'IIA Global pour un auditeur lui facilite l'accès aux informations les plus pertinentes en matière d'audit interne car tout changement lié à la fonction est publié et envoyé à chaque membre. L'accessibilité à l'information est meilleure et se fait en temps opportun.

Grâce à cette association, l'auditeur a aussi la possibilité de se faire légaliser. Une certification dans le domaine de l'audit, lui donne plus de crédibilité et l'aidera surtout à mieux affirmer son service.

L'auditeur appartenant à l'IIA peut trouver sur le site de l'association plusieurs informations qui l'aideront à surmonter les difficultés de son service. Ainsi, cette adhésion l'aidera à travers l'utilisation du benchmarking, à s'améliorer.

Cependant l'adhésion à l'IIA ne saurait remplacer la formation car cette dernière est beaucoup plus précise et s'articule autour de techniques et d'outils liés à un thème particulier.

Conclusion

Cette partie de notre travail nous a permis de présenter le MATCL, son service de l'inspection interne ainsi que les résultats de notre étude. En présentant le ministère, nous avons signalé qu'il est créé en avril 2012 et que le service de l'inspection interne existe depuis sa création.

Nous avons par ailleurs relevé que l'équipe qui est actuellement en fonction n'a que sept (7) mois d'existence et qu'aucune mission d'audit n'a auparavant été faite.

Enfin, vu que le service actuel est embryonnaire et qu'il a à son actif une seule mission à savoir la réalisation de la cartographie des risques, nous n'avons pas jugé utile d'adresser nos questionnaires aux différentes directions du ministère. Nous nous sommes limités au responsable du service de l'inspection interne et à son assistante pour détecter ses forces et faiblesses.

Ainsi, en dépit de l'absence de missions effectué au niveau du service, nous ne pourrions utiliser les indicateurs liés à la satisfaction des audités, aux délais de réalisation de mission ou aux recommandations.

CONCLUSION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La revue de littérature et le stage effectué au MATCL nous ont permis de comprendre l'importance pour une organisation publique ou privée de disposer d'un service d'audit interne performant.

En effet, la gouvernance d'entreprise qui a connu au cours de ces dernières années des développements de grande ampleur, a contribué à la mise en place des services d'audit interne aussi bien dans les administrations publiques des pays du nord que dans celles des pays du sud. Mais, mettre en place un service d'audit dans une organisation ne suffit pas ; il doit être accepté par son entourage. Et cette acceptation nécessite un bon développement du métier et sa mise en œuvre par des spécialistes reconnus, voire certifiés.

Dans les pays du nord comme la Belgique, le Canada, les Etats-Unis et la France, d'importantes recherches dans le domaine de l'audit ont été menées sur le terrain et la plupart de leurs ministères sont dotés de services d'audit interne. Au Canada, les auditeurs internes du secteur public sont dénommés vérificateurs internes.

En Afrique, l'audit interne est dans la plupart des pays mal perçu par les citoyens car il est soit embryonnaire, soit en manque de personnel qualifié. Aussi, beaucoup de pays pratiquent encore de l'inspection ou du contrôle dans les administrations et parmi ceux qui pratiquent de l'audit, certains ont conservé le nom « inspection interne » pour désigner leur service d'audit comme c'est le cas du MATCL.

Notre étude nous a permis de constater et de souligner que le service de l'inspection interne du MATCL est entrain de migrer vers l'audit.

Nous avons également constaté que beaucoup de choses restent à faire vu que le service est embryonnaire et qu'il est en manque de personnel qualifié.

Le MATCL, à l'instar des autres ministères du Sénégal a besoin d'un service d'audit interne performant pour mener à bien ses missions. Ainsi, pour son bon fonctionnement, le ministère doit mettre à la disposition du service les moyens nécessaires. Nous espérons que les cartographies des risques qui sont en phase de validation et nos recommandations contribueront à hausser le niveau de performance du service.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : Questionnaire de prise de connaissance du service de l'inspection du MATCL

Ce questionnaire, adressé au responsable du service d'inspection du MATCL, permet d'avoir une vue d'ensemble du service.

1. Votre service est composé de combien de personnes ? _____
2. Quel est le problème majeur de votre service ?

3. Le niveau d'indépendance de votre service est-il selon vous :
 - Très satisfaisant ?
 - Satisfaisant ?
 - Perfectible ?
4. A quelle structure votre service est-il rattaché ? _____
5. Votre service est créé en quelle année ? _____
6. Quelles sont les normes d'audit interne que vous utilisez dans le cadre de vos missions ?
 - Les normes de qualification ;
 - Les normes de fonctionnement ;
 - Les normes de mise en œuvre ;
 - Autres.
7. Quelles sont les dispositions recommandées de l'IIA auxquelles vous avez souvent recours ?
 - Les modalités pratiques d'application ;
 - Les guides pratiques ;
 - Les prises de positions ;
 - Aucune.
8. Quel est en moyenne le nombre de demandes en missions reçues par le service d'audit interne par an ?
9. Quelle est généralement la périodicité de vos missions ? _____
10. Quelles sont les contraintes qui peuvent retarder l'évolution du service ?
 - La culture d'entreprise ;

- La perception des audités ;
- Le décalage entre l'apport de la fonction et les attentes ;
- Le style de management ;
- Les ressources ;
- Le niveau de rattachement hiérarchique ;
- Autres.

Annexe 2 : Questionnaire pour l'inspectrice interne

Ce questionnaire est administré dans le but de définir la nature réelle du service d'inspection interne du MATCL afin de nous assurer qu'il pratique de l'audit et non du contrôle interne.

1. Quelle est la raison d'être de votre service ?

Apporter :

- une meilleure maîtrise des opérations (soutien au top management)

OUI / NON

- une meilleure gestion des opérations (fonction de conseil auprès des audités)

OUI / NON

- une amélioration continue du fonctionnement de l'organisation en identifiant les causes des dysfonctionnements au-delà des dysfonctionnements eux-mêmes

OUI / NON

- gestion des risques **OUI** / NON

2. Quelle est la date de création de votre service ? (décret de création)

3. L'affirmation suivante est-elle applicable à votre service?

« La portée de l'audit interne englobe l'examen et l'évaluation du caractère adéquat et de l'efficacité du contrôle interne ainsi que de la manière dont les responsabilités assignées sont assumées. » **OUI** / NON

4. L'audit interne est-elle une fonction permanente dans votre organisation ?

OUI / NON

5. Exercez-vous vos missions de votre propre initiative ? **OUI** / NON

6. Considérez-vous votre service libre de ses appréciations ? **OUI** / NON

7. Votre service fonctionne-t-il sous le couvert d'une charte d'audit ? **OUI** / **NON**

8. Si oui, cette charte comporte-t-elle les éléments suivants :

- les objectifs et la portée de la fonction d'audit dans votre organisation ?

OUI / NON

- le positionnement dans l'organisation, les compétences et les responsabilités du service d'audit ? OUI / NON

9. Le service d'audit ou ses membres sont-ils impliqués dans l'organisation, l'élaboration, la mise en place ou l'exécution des mesures d'organisation et de contrôle interne ?

OUI / NON

10. Disposez-vous d'une formation spécialisée en audit ? OUI / NON

11. Etes –vous obligé de suivre une formation continue ? OUI / NON

12. Les futurs membres de votre service d'audit devront-ils disposer d'une formation spécialisée en audit ? OUI / NON

13. Sont-ils obligés de suivre une formation continue ? OUI / NON

14. Certaines activités ou entités de l'organisation sont-elles soustraites au champ d'investigation de l'audit ? OUI / NON

15. Tous les documents au sein de l'organisation sont-ils accessibles aux auditeurs ? OUI / NON

16. Chaque mission d'audit est-elle effectuée selon un plan mentionnant les objectifs, la portée et les moyens de la mission ? OUI / NON

17. Les travaux divers réalisés au cours de la mission sont-ils consignés dans des documents de travail permettant d'étayer et de justifier les conclusions de l'audit ? OUI / NON

18. Chaque mission fait-elle l'objet d'un rapport écrit destiné à l'audit et au comité de direction ou conseil de direction ou au management? OUI / NON

19. Existe-t-il une procédure permettant de donner suite aux recommandations du service d'inspection interne ? OUI / NON

20. L'inspection interne vérifie-t-elle que ses recommandations sont suivies et fait-elle rapport au comité de direction ou au management en cas de recommandations ignorées ? OUI / NON

21. Combien de membres compte votre service? (2 : Deux)

- La fonction d'audit est-elle leur (ou votre) activité à plein temps ? OUI / NON

22. Donner toute information prouvant que vous pratiquez de l'audit (l'approche par les risques)

Annexe 3 : Appréciation du niveau de performance du service d'inspection interne.

Ce questionnaire, adressé au responsable du service d'inspection du MATCL, permet d'apprécier le niveau de performance du service.

N° d'ordre	Questions	Oui	Non	N/A	Commentaires
1	Avez-vous suffisamment de compétences pour couvrir toutes les fonctions du MATCL ? Si non, quelles sont les fonctions exclues ?		✓		Nous ne sommes que deux dans le service.
2	Votre service fait-il l'objet d'oppositions quant à l'accès à certaines informations ?		✓		
3	Votre service a-t-il fait l'objet d'une évaluation externe au cours de ces cinq dernières années? - Si oui, quand ? - Par quelle entité ?			✓	Le service n'a que sept mois d'existence.
4	Etes-vous consciente de l'importance de l'évaluation du service tant par des évaluateurs externes qu'internes ?	✓			
5	Vous arrive-t-il dans un cadre de partage et d'apprentissage de vous inspirer des pratiques d'autres services d'audit interne ?	✓			Lors de la formation en audit basé sur les risques et contre la fraude et la corruption.
6	Avez-vous un manuel d'audit interne ?		✓		
7	Existe-t-il des programmes de formations au sein de votre service ?		✓		Il existe des programmes de formations au sein du ministère mais pas

					spécifiques au service.
8	Existe-t-il un programme d'évaluation de la performance du service d'audit interne ?		✓		
9	Pensez-vous exercer votre fonction de façon indépendante ?	✓			Nous rendons directement compte au ministre.
10	Etes-vous satisfait du niveau de collaboration du service avec les audités ?	✓			
11	Vous est-il arrivé d'exercer une fonction de management ?		✓		
12	Avez-vous élaboré une cartographie des risques pour l'organisation ?	✓			Nous avons élaboré une cartographie des risques pour chacune des structures organisationnelles du ministère au cours du mois d'août 2013.
13	Les recommandations du service sont-elles suivies par les personnes concernées ?			✓	Nous avons à notre actif une seule mission à savoir l'élaboration de la cartographie des risques.
14	La direction générale est-elle informée de tous les constats du service à l'égard des audités ?			✓	
15	Vos tâches sont-elles clairement définies	✓			Nos tâches sont

	<p>dans votre fiche de poste ?</p> <p>Si non, pourquoi ?</p>				définies dans des notes de service.
16	Pensez-vous que toutes les tâches que vous exercez sont conformes à votre poste d'auditeur ?	✓			
17	<p>Pensez-vous que la collaboration entre votre direction et les auditeurs externes a été suffisante lors des audits passés ?</p> <p>Si non, pourquoi ?</p>			✓	Aucun audit externe n'est encore fait depuis notre arrivée dans la structure.
18	<p>Avez-vous une charte d'audit interne ?</p> <p>Si oui, prévoit-elle les points suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Les objectifs de l'audit interne ? - Le domaine de compétence ? - Sa place dans l'organigramme ? - Ses responsabilités et ses pouvoirs ? 		✓		
19	Cette charte est-elle suffisamment connue de tous (auditeurs et audités) ?			✓	
20	Cette charte vous donne-t-elle le pouvoir d'intervenir en toute indépendance ?			✓	
21	<p>Avez-vous un manuel de procédures ?</p> <p>Si oui, est-il régulièrement mis à jour ?</p>	✓			Un guide de VAF conçu en 2011 qui représente le manuel de procédures.

22	<p>Connaissez-vous le programme d'assurance qualité de l'IIA ?</p> <p>Si oui, l'avez-vous déjà appliqué ?</p> <p>Si non, pourquoi ?</p> <ul style="list-style-type: none"> - Programme non adéquat au service ; - Programme onéreux ; - Autres, précisez. 		✓		
23	<p>Est-il mis à la disposition du service d'audit interne une banque d'ouvrages lui permettant de s'informer sur l'actualité de l'audit interne, des mises à jours et ses nouvelles pratiques ?</p>		✓		
24	<p>Existe-t-il une procédure formelle de classement des papiers de travail ?</p> <p>Si, oui pose-t-elle des problèmes d'implémentation ?</p>		✓		
25	<p>Possédez-vous une (des) certification (s) dans des domaines proches de l'audit interne ?</p> <p>Si oui, la(les)quelle(s) ?</p> <ul style="list-style-type: none"> - Certified Internal Auditor (CIA) ; - Certified Information Systems Auditor (CISA) ; - Certified Fraud Examiner (CFE) - Autres. 	✓			<p>Certificat de formation en audit basé sur les risques et contre la fraude et la corruption.</p>

Annexe 4 : Opinion sur la qualité des prestations et l'efficacité du service d'inspection interne

Ce questionnaire est adressé aux autres agents du MATCL. Il a pour but d'exprimer votre opinion sur la qualité des prestations et l'efficacité du service de l'inspection interne.

Noter sur une échelle de 1(Insuffisant) à 5 (Excellent).

NB. Vos réponses seront confidentielles.

N°	Questions	1	2	3	4	5	Commentaires
1	Vos relations avec le service de l'inspection interne						
2	Votre connaissance de l'activité de l'inspection interne						
3	Votre implication lors de l'audit						
4	La compétence des inspecteurs						
5	La clarté des rapports et leur temps de diffusion						
6	La confidentialité des informations						
7	Le suivi des recommandations						
8	La valeur ajoutée des audits						
9	Le professionnalisme des inspecteurs internes						
10	Votre satisfaction globale.						

Annexe 5 : Questionnaire adressé aux audités

Ce questionnaire vous est adressé pour avoir une idée sur votre appréciation du service d'inspection interne.

N°	Questions	Oui	Non	Commentaires
1	Avez-vous été suffisamment informés sur les objectifs de l'inspection interne ?			
2	Etes-vous consultés lors de la conception des plans d'audit ?			
3	Considérez-vous que le service de l'inspection interne dispose des connaissances suffisantes dans les domaines de spécialités de votre direction ?			
4	Etes-vous tenus au courant par le service de l'inspection des problèmes critiques de votre direction ?			
5	Recevez-vous des propositions de recommandations pour ces problèmes ?			
6	Si oui, sont-elles adaptées aux réalités de votre direction ?			
7	Existe-t-il des désaccords entre le service de l'audit interne et votre direction n'ayant pas pu être réglés ?			
8	Les missions de l'inspection interne vous apportent-elles une meilleure connaissance de votre direction ?			
9	Les inspecteurs vous ont-ils			
10	Votre direction a-t-elle déjà fait l'objet d'audit au cours des 12 derniers mois ?			
11	Si oui, la mission d'audit vous a-t-elle révélé des anomalies ?			
12	Ces anomalies vous semblent-elles significatives ?			

Annexe 6 : Niveau de satisfaction des inspecteurs par rapport aux moyens financiers

	Très satisfaisant	Satisfaisant	Insatisfaisant
Responsable de l'inspection interne			✓
Assistante du responsable de l'inspectrice interne			✓

Source : Nous même

Annexe 7 : Moyens mis à la disposition du service de l'inspection interne

	Responsable de l'inspection interne	Assistante de l'inspectrice interne
Bureau	✓	Néant
Ordinateur de bureau	✓	Néant
Téléphone	✓	Néant
Fournitures de bureau	✓	Néant
Imprimante	✓	Néant
Connexion Internet	✓	Néant

Source : Nous même

Annexe 8 : Formation, expériences et connaissances des normes par les auditeurs.

Ce tableau permet de nous renseigner s'il y a une adéquation entre le profil et les postes des auditeurs.

	Expérience en dehors du MATCL	Nombre d'années d'expérience au niveau du MATCL	Niveau d'étude	Attestations et/ou certificats obtenus en audit.	Année d'obtention de l'attestation ou du certificat.	Normes d'audit déjà utilisées.
Chef de service	10 ans	7 mois	Bac + 5 en Gestion de la Politique Economique	Attestation de formation sur l'audit basé sur les risques et contre la fraude	2013	Aucune
Assistante du chef de service		6 mois	Bac + 2 en Secrétariat	Néant		aucune

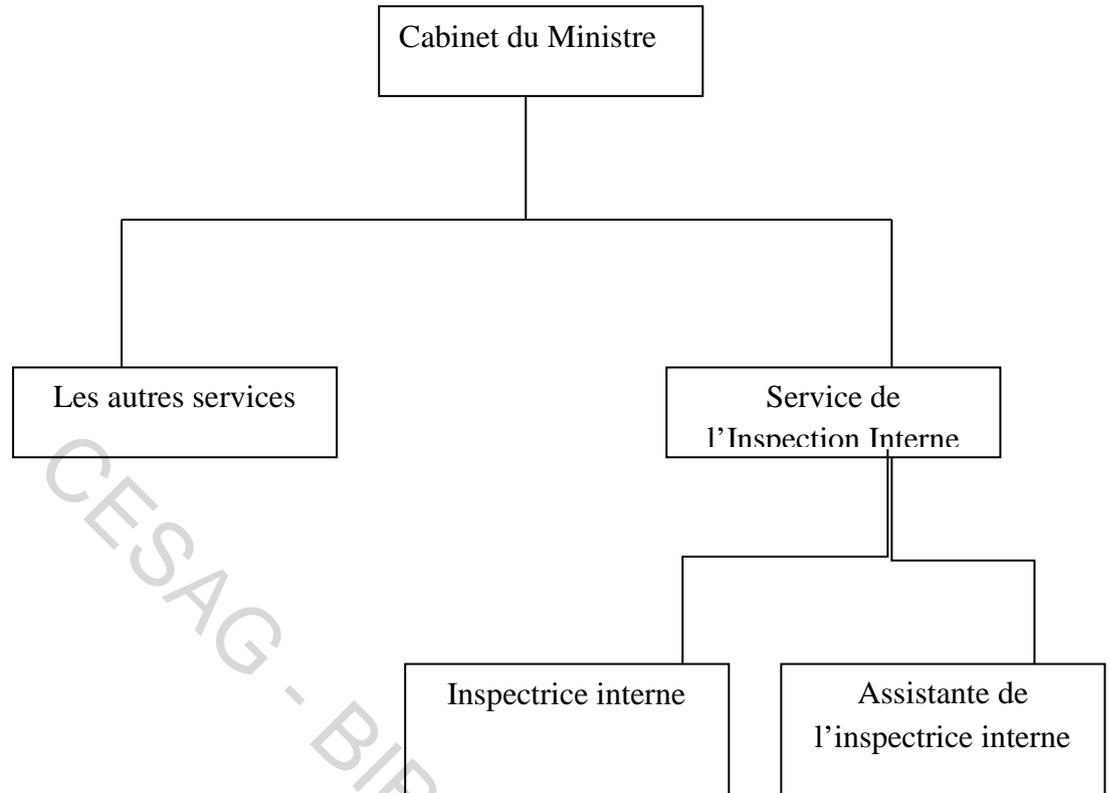
Annexe 9 : Exemple de feuille de couverture de test. (Pierre SCHICK & Al. ,2010 : 118)

<p>Audit du recouvrement de créances de XYZ Test sur les délais de mise à jour du fichier clients</p>	<p>E 500 Etabli par JPB Le 16/12/aaaa</p>	<p>Réf. PdT</p>	<p>Réf. FAR</p>
<p>BUT Vérifier les délais de mise à jour du fichier clients tenu à V. à partir de U. Modalités d'exécution</p> <ul style="list-style-type: none"> • Déterminer 3 périodes dans le mois écoulé (début, milieu et fin de mois) correspondant à la colonne 1 sur la feuille de test. • Se référer au bordereau manuel envoyé par U. à V., décomposer les soldes à partir des justificatifs joints au bordereau et déterminer le nombre de règlements globaux (colonne 3) • Relever la date sur le listing V. (colonne 2). • Vérifier sur le listing que les montants enregistrés en n+1 correspondent aux nombres de règlements globaux envoyés par U. en n (en fait compter le nombre de code 22 sur le listing (colonne 4)). • Vérifier sur écran que les règlements non repérés sur le listing ont été résolus dans la journée (colonne 5). • Totaliser et déterminer les pourcentages du nombre de montants enregistrés/ non enregistrés. <p>Montant</p>			
<p>Résultats : Voir papiers de travail Aval Conclusions :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Test satisfaisant car le nombre de montants enregistrés bordereau/listing est équivalent • Les règlements non repérés sur le listing sont résolus dans la journée dans 87% des cas • Seul un problème de transmission par la poste existe. 		<p>E501 à E502</p>	<p>Non Non Far 7</p>

Annexe 10 : Normes régissant la pratique professionnelle de l'audit interne (Source : IIA)

Normes de l'IIA pour la pratique professionnelle de l'audit interne	
Catégories	Description
Normes de qualification	<p>Ces normes énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des activités d'audit interne. Elles se répartissent en quatre catégories :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Définition claire de la mission, des pouvoirs et des responsabilités ; - Indépendance et objectivité ; - Compétence et conscience professionnelle ; - Programme d'amélioration et d'assurance qualité.
Normes de fonctionnement	<p>Ces normes portent sur l'exercice des activités d'audit interne et comprennent sept catégories :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Gestion de l'activité d'audit interne ; - Nature du travail ; - Planification de la mission ; - Accomplissement de la mission ; - Communication des résultats ; - Surveillance des actions de progrès ; - Acceptation des risques par la Direction générale
Normes de mise en œuvre	<p>Elles déclinent les normes de qualification et les normes de fonctionnement et fournissent des lignes directrices pour des types de missions spécifiques.</p>

Annexe 11 : Organigramme de l'inspection interne



Source : Nous même

BIBLIOGRAPHIE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Livres

1. ANSART Sandrine, SANSÉAU Pierre-Yves et LEFORT Pascal (2010), *La VAE - Un outil de développement des compétences*, Editions Dunod, Paris, 192 pages.
2. BARBIER Etienne (1999), *Mieux piloter et mieux utiliser l'audit*, Institut de l'audit interne, Paris, 126 pages.
3. BARRY Mamadou (2009), *Audit Contrôle interne*, Sénégalaise de l'imprimerie, Dakar, 372 pages.
4. BERTIN Elisabeth (2007), *Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international*, Editions d'Organisation, Paris, 320 pages.
5. BILLET Claude (2006), *Guide de développement personnel et professionnel pour managers et cadres*, Editions Maxima, Paris, 364 pages.
6. Bruno Bachy et Christine Harache (2010), *Toute la fonction Management*, Dunod, Paris, 496 pages.
7. CAROLINE Selmer (2006), *Toute la fonction Finance – Savoirs, Savoir-faire, Savoir-être*, Editions Dunod, Paris, 425 pages.
8. CARTON Francine (2007), *Les guides du freelance - Trouver ses clients*, Éditions d'Organisation, 2^{ème} édition, Paris, 378 pages.
9. CHERIF Mondher & DUBREUILLE Stéphane (2009), *Création de valeur et capital investissement*, Pearson Education, Paris, 218 pages.
10. Claude Demeure (2008), *Aide-mémoire – Marketing*, 6^{ème} édition, Dunod, Paris, 426 pages.
11. Claude Pinet (2009), *10 clés pour réussir sa certification ISO 9001 : 2008*, 2^{ème} édition, AFNOR Editions, 146 pages.
12. DEVILLARD Olivier & REY Dominique (2008), *Culture d'entreprise : un actif stratégique*, Editions Dunod, Paris, 258 pages.
13. DORIATH Brigitte (2008), *Contrôle de gestion*, 5^{ème} édition, Editions Dunod, Paris, 155 pages.
14. Dov Ogien (2008), *Comptabilité et audit bancaires*, 2^{ème} édition, Editions Dunod, Paris, 533 pages.
15. GILLET-GOINARD Florence (2006), *Bâtir un système intégré Qualité/Sécurité/Environnement - De la qualité au QSE*, Editions d'organisation, 224 pages.
16. Guy Le Boterf (2008), *Repenser la compétence*, Editions d'organisation, Paris, 141 pages.

17. Hélène Löning, Véronique Malleret, Jérôme Méric, Yvon Pesqueux, Ève Chiapello, Daniel Michel et Andreu Solé (2008), *Le contrôle de gestion - organisation, outils et pratiques*, 3^{ème} édition, Editions Dunod, Paris, 305 pages.
18. IFACI (2006), *Le dispositif de Contrôle Interne - Cadre de référence*, Paris, 40 pages.
19. IFACI (2010), *Les pratiques de l'audit et du contrôle internes en France en 2009*, Paris, 108 pages.
20. Jean Brilman et Jacques Hérard (2006), *Les meilleures pratiques de management*, 6^{ème} édition actualisée et augmentée, Editions d'organisation, Paris, 610 pages.
21. KPMG Maroc (2009), *Manuel d'audit interne pour les inspecteurs Générales des Ministères*, 348 pages.
22. KPMG (2012), *Exemple de charte du comité d'audit*, 4 pages.
23. LE SAGET Meyrem (2006), *Le Manager Intuitif*, 2^{ème} édition, Editions Dunod, Paris, 269 pages.
24. LONGIN Pierre & DENET Henri (2008), *Construisez votre qualité - Toutes les clés pour une démarche qualité gagnante*, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 339 pages.
25. MEIER Olivier (2009), *Dico du manager*, Editions DUNOD, Paris, 240 pages.
26. OBERT Robert et MAIRESSE Marie-Pierre (2009), *DSCG 4 – Comptabilité et audit – Manuel et applications*, 2^{ème} édition, Editions DUNOD, Paris, 639 pages.
27. OCDE (2011), *Contrôle et audit internes : Assurer l'intégrité et la responsabilité du secteur public*, 112 pages.
28. Opti-Décision, *Réalisation d'une cartographie des Risques*, 17 pages.
29. RENARD Jacques (2003), *Audit interne : Ce qui fait débat*, Editions Maxima, Paris, 267 pages.
30. RENARD Jacques (2006), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 6^{ème} édition, Editions d'Organisation, Paris, 479 pages.
31. RENARD Jacques (2010), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7^{ème} édition, Editions d'Organisation, Paris, 472 pages.
32. SARDI Antoine (2002), *Audit et contrôle interne bancaires*, Edition AFGES, Paris, 1102 pages.
33. SCHICK Pierre (2007), *Mémento d'audit interne – Méthode de conduite d'une mission*, Dunod, Paris, 218 pages.
34. Secrétariat du PEFA (2003), *Aperçu des normes internationales en matière de comptabilité, d'audit et de contrôle interne dans le secteur public*, 13 pages.

35. SCHICK Pierre, VERA Jacques et BOURROUILH-PAREGE Olivier (2010), *Audit interne et référentiels de risques*, Dunod, Paris, 338 pages.
36. TENEAU Gilles et AHANDA Jean-Guy (2009), *Guide commenté des normes et référentiels*, Éditions d'Organisation, Paris, 372 pages.
37. TERRIER Bernard, TAIROU Akim, MONNIN Bernard (2008), *Méthode du diagnostic de l'entreprise*, Edition Le Harmattan, Paris, 297 pages.
38. VOYER Pierre (2006), *Tableau de bord et indicateurs de performance*, 2^{ème} édition, Presses de l'Université du Québec, Québec, 271 pages.
39. Yvon Mouglin (2008), *Les nouvelles pratiques de l'audit de management QSEDD*, AFNOR, Paris, 248 pages.

CESAG - BIBLIOTHEQUE