



**Centre Africain d'études Supérieures en Gestion**

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

**Master Professionnel  
en Audit et Contrôle de Gestion  
(MPACG)**

**Promotion 4  
(2010-2011)**

**Mémoire de fin d'étude**

**THEME**

**EVALUATION DE LA PERFORMANCE D'UN SERVICE  
D'AUDIT INTERNE : CAS DE LA MISSION D'AMÉNAGEMENT  
ET D'ÉQUIPEMENT DES TERRAINS URBAINS ET RURAUX  
DU CAMEROUN (MAETUR)**

Bibliothèque du CESAG



110546

**Présenté par :**

**SALLA Samuel**

**Dirigé par :**

**M. Moussa YAZI**

**Directeur de l'ISCBF/CESAG**

## DÉDICACE

Nous dédions ce mémoire à toute notre famille en satisfaction du soutien et des encouragements qu'elle a voulu nous apporter tout au long de notre parcours académique.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## REMERCIEMENTS

Pour la réalisation de ce mémoire nos remerciements vont à plusieurs personnes.

- ▲ D'abord à madame Séraphine MELINGUI, auditeur interne de la MAETUR. Par la disponibilité dont elle a fait preuve, elle a fortement contribué au bon déroulement de notre stage. Ses orientations et ses interventions ont accompagné nos actions et ont facilité la réalisation de la partie pratique de ce document.
- ▲ Ensuite, au corps enseignant CESAG pour la qualité de ses enseignements et de son éducation personnelle. Ce mémoire, dans sa partie théorique a été rédigé grâce à lui.
- ▲ Enfin, à tous ceux qui se sont impliqués de près ou de loin dans la réalisation de ce mémoire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **LISTE DES SIGLES ET ABRÉVIATIONS**

<b>AMDEC:</b>	Analyse des Modes de Défaillances, de leurs Effets et de leur Criticité
<b>ACCA:</b>	Association of Chartered Certified Accountants
<b>CBOK:</b>	Common Body of Knowledge
<b>FAO:</b>	Food and Agriculture Organization of the United Nations
<b>FRVI:</b>	Forum des Responsables de la Vérification Interne
<b>IFACI:</b>	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes
<b>IIA:</b>	Institute of Internal Auditors
<b>KPI:</b>	Key Performance Indicator
<b>MAETUR:</b>	Mission d'Aménagement et d'Équipement des Terrains Urbains et Ruraux
<b>MINDAF:</b>	Ministère des Domaines et des Affaires Foncières
<b>MPA:</b>	Modalités Pratiques d'Application
<b>PER:</b>	Processus d'Évaluation Rapide
<b>SWOT:</b>	Strengths – Weaknesses – Opportunities – Threats

## **LISTE DES TABLEAUX**

<b>Tableau N°1 : les principaux documents des services d'audit interne .....</b>	<b>17</b>
<b>Tableau N°2 : Synthèse des différentes phases d'une mission d'audit interne.....</b>	<b>24</b>
<b>Tableau N°3 : Les indicateurs de performance d'un service d'audit interne .....</b>	<b>31</b>
<b>Tableau N°4: Démarche de l'étude.....</b>	<b>46</b>
<b>Tableau N°5 : Tableau référentiel d'évaluation de la performance .....</b>	<b>47</b>
<b>Tableau N° 6: Synthèse des données collectées auprès de l'auditeur interne .....</b>	<b>69</b>
<b>Tableau N° 7: Synthèse des données collectées auprès de l'auditeur interne .....</b>	<b>71</b>
<b>Tableau N° 8 : Note des indicateurs de performance du service d'audit interne.....</b>	<b>72</b>
<b>Tableau N° 9 : Note de performance du service d'audit interne .....</b>	<b>73</b>
<b>Tableau N° 10 : Synthèse de l'évaluation de la performance du service d'audit interne .....</b>	<b>82</b>
<b>Tableau n° 11: Synthèse du rapport d'évaluation.....</b>	<b>95</b>

## **LISTE DES FIGURES**

<b>Figure N°1 : les principales compétences des auditeurs internes.....</b>	<b>15</b>
<b>Figure N°2 : fréquence des formations suivies par les services d'audit interne par thème en 2006.....</b>	<b>22</b>
<b>Figure N°3 : les six facettes d'un bon indicateur de performance .....</b>	<b>29</b>
<b>Figure N° 4: organigramme de la MAETUR au 09/07/2010 .....</b>	<b>58</b>

## **LISTE DES ANNEXES**

<b>Annexe 1 : Les différents rattachements d'un service d'audit interne.....</b>	<b>102</b>
<b>Annexe 2 : Les types de structure d'une fonction d'audit interne.....</b>	<b>103</b>
<b>Annexe 3 : Les compétences préférées des responsables d'audit interne.....</b>	<b>104</b>
<b>Annexe 4 : Modèle d'échelle pour la détermination de la criticité avec AMDEC .....</b>	<b>106</b>
<b>Annexe 5 : Modèle d'ISHIKAWA .....</b>	<b>107</b>
<b>Annexe 6 : Les questionnaires d'évaluation de la performance du service d'audit interne ....</b>	<b>108</b>

## TABLE DES MATIÈRES

DÉDICACE.....	I
REMERCIEMENTS .....	II
LISTE DES SIGLES ET ABRÉVIATIONS.....	III
LISTE DES TABLEAUX.....	IV
LISTE DES FIGURES.....	IV
LISTE DES ANNEXES.....	IV
TABLE DES MATIÈRES.....	V
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIÈRE PARTIE : REVUE DE LITTÉRATURE ET METHODOLOGIE DE L'ETUDE.....	6
CHAPITRE 1. LA FONCTION D'AUDIT INTERNE.....	8
1.1. Définition et objectifs de l'audit interne.....	8
1.1.1. Définition de l'audit interne.....	8
1.1.2. Objectifs de l'audit interne.....	9
1.2. Les normes d'audit interne.....	10
1.2.1. Les normes professionnelles de l'audit interne.....	10
1.2.1.1. Les normes de qualification (série 1000).....	10
1.2.1.2. Les normes de fonctionnement (série 2000).....	11
1.2.1.3. les normes de mise en œuvre.....	11
1.2.2. Le code de déontologie de l'audit interne.....	11
1.2.3. Les dispositions recommandées.....	12
1.3. La structure d'un service d'audit interne.....	12
1.3.1. Le rattachement hiérarchique.....	12
1.3.1.1. Le rattachement à une fonction opérationnelle.....	13
1.3.1.2. Le rattachement à la direction générale.....	13
1.3.1.3. Le rattachement au conseil d'administration ou comité d'audit.....	13
1.3.2. Les types de structure.....	14
1.3.2.1. L'organisation centralisée.....	14
1.3.2.2. L'organisation décentralisée.....	15

1.4.	Les ressources d'un service d'audit interne.....	16
1.4.1	Les ressources documentaires .....	16
1.4.1.1.	La charte d'audit.....	17
1.4.1.2.	Le plan d'audit.....	18
1.4.1.3.	Le manuel d'audit interne.....	19
1.4.1.4.	Les autres documents .....	19
1.4.2	Les ressources humaines .....	20
1.4.2.1.	L'effectif du service d'audit interne .....	20
1.4.2.2.	La compétence de l'auditeur interne .....	21
1.4.2.3.	Les auditeurs internes : la formation continue .....	22
1.4.3	Les ressources informatiques .....	23
1.5.	les phases d'une mission d'audit interne.....	23
1.5.1	La phase d'acceptation .....	24
1.5.2	La phase de préparation.....	25
1.5.3	La phase de réalisation .....	25
1.5.4	La phase de restitution.....	26
1.5.5	La surveillance des actions.....	27
CHAPITRE 2. LA PERFORMANCE D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE.....		28
2.1.	La notion de performance.....	28
2.2.	Définition et caractéristiques d'un indicateur de performance.....	29
2.3.	Les indicateurs de performance du service d'audit interne .....	30
2.3.1.	La réalisation du plan d'audit.....	32
2.3.2.	La formation professionnelle.....	32
2.3.3.	La pertinence du rapport d'audit .....	32
2.3.4.	L'amélioration du contrôle interne.....	32
2.3.5.	Le coût d'une journée de mission.....	33
2.3.6.	Le temps consacré aux travaux de vérification .....	33
2.3.7.	La couverture de la cartographie des risques .....	33
2.3.8.	La couverture des besoins .....	33
2.3.9.	Les enquêtes de satisfaction .....	34
2.3.10.	L'évaluation interne.....	34
2.3.11.	L'évaluation externe.....	34
2.3.12.	le benchmarking .....	34
2.4.	Les déterminants de la performance du service d'audit interne .....	35
2.4.1.	Les guides d'audit interne .....	35
2.4.2.	Le programme d'assurance qualité.....	36
2.4.3.	La formation professionnelle.....	36
2.4.4.	La compétence.....	36
2.4.5.	L'indépendance .....	36
2.4.6.	L'image du service d'audit interne.....	37
2.4.7.	La culture de contrôle.....	37
2.4.8.	Les ressources.....	37
2.4.9.	Le professionnalisme.....	38

CHAPITRE 3. LES TYPES D'EVALUATION DE LA PERFORMANCE DE L'AUDIT INTERNE	39
3.1. L'approche indirecte.....	39
3.2. L'approche directe.....	40
3.3. L'approche comparative.....	41
3.3.1. La comparaison à une structure similaire.....	42
3.3.2. La comparaison avec de bonnes pratiques.....	42
3.4. L'approche par la résolution des problèmes.....	43
3.5. L'approche par les indicateurs.....	44
CHAPITRE 4. METHODOLOGIE DE L'ETUDE.....	45
4.1. Le choix de la démarche.....	45
4.2. Le modèle d'analyse.....	45
4.3. Les outils de collecte.....	48
4.3.1. L'analyse documentaire.....	49
4.3.2. Les questionnaires.....	49
4.3.3. L'observation.....	49
DEUXIEME PARTIE : EVALUATION DE LA PERFORMANCE DE SON SERVICE D'AUDIT INTERNE.....	53
CHAPITRE 5. PRESENTATION DE LA MAETUR.....	55
5.1. Les principales caractéristiques de la MAETUR.....	55
5.1.1. Le statut juridique.....	55
5.1.2. Les objectifs.....	55
5.1.3. Les réalisations.....	56
5.2. L'organisation de la MAETUR.....	57
5.2.1. Le conseil d'administration.....	57
5.2.2. Les structures fonctionnelles de la MAETUR.....	57
5.2.2.1. La direction générale.....	59
5.2.2.2. Le département administratif et financier.....	59
5.2.2.3. Le département technique.....	60
5.2.2.4. Le département commercial.....	61
5.2.2.4.1. le service des ventes.....	61
5.2.2.4.2. Le service après-vente et de l'encadrement.....	61
5.2.2.5. Les délégations.....	61
5.3. Le service d'audit interne de la MAETUR.....	62
5.3.1. Les objectifs du service d'audit interne.....	62

5.3.2. Les normes utilisées par le service d'audit interne.....	63
5.3.3. L'organisation du service d'audit interne de la MAETUR .....	63
5.3.3.1. La structure du service d'audit interne .....	63
5.3.3.2. Les ressources du service d'audit interne.....	63
5.3.4. Les activités du service d'audit interne .....	64
<b>CHAPITRE 6. EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU SERVICE D'AUDIT INTERNE DE LA MAETUR .....</b>	<b>66</b>
6.1. La collecte des données.....	67
6.1.1. La distribution des questionnaires.....	67
6.1.2. La récupération des questionnaires .....	68
6.1.3. La validation des données reçues .....	68
6.2. La mesure des indicateurs .....	68
6.2.1. Les résultats de l'étude .....	69
6.2.2. Le niveau des indicateurs de performance .....	72
6.3. Les déterminants de la performance du service d'audit interne de la MAETUR .....	74
6.3.1. Les guides d'audit interne .....	74
6.3.2. Le programme d'assurance qualité.....	74
6.3.3. La formation professionnelle.....	75
6.3.4. La compétence.....	75
6.3.5. L'indépendance .....	76
6.3.6. L'image du service d'audit interne.....	76
6.3.7. La culture de contrôle.....	76
6.3.8. Les ressources.....	77
6.3.9. Le professionnalisme.....	77
6.4. Impact des déterminants sur les dimensions de la performance du service d'audit interne de la MAETUR .....	77
6.4.1. L'adhésion au rapport d'audit .....	78
6.4.2. la couverture des besoins en mission .....	78
6.4.3. L'amélioration du contrôle interne.....	79
6.4.4. Les enquêtes, les évaluations et le benchmarking.....	79
6.4.5. La formation professionnelle.....	80
6.4.6. La couverture de la cartographie des risques .....	81
6.4.7. La couverture du plan d'audit.....	81
<b>CHAPITRE 7. RAPPORT SUR L'EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU SERVICE D'AUDIT INTERNE DE LA MAETUR.....</b>	<b>85</b>
7.1. Les constats de l'étude.....	85
7.1.1. La compétence et les qualifications de l'auditeur interne .....	85
7.1.2. Les ressources de fonctionnement du service .....	86
7.1.3. Les ressources de fonctionnement des missions .....	86
7.1.4. Le niveau hiérarchique .....	86
7.1.5. Les guides d'audit interne .....	86
7.1.6. L'insuffisance en ressources humaines .....	87

7.1.7. La communication.....	87
7.1.8. L'évaluation du service d'audit interne.....	87
7.1.9. La formation professionnelle.....	88
7.1.10. L'application des normes .....	88
7.1.11. Le soutien de la hiérarchie : le manuel de procédure.....	88
7.2. Les recommandations.....	88
7.2.1. À l'audit interne.....	88
7.2.1.1. Achever et communiquer suffisamment la charte d'audit.....	89
7.2.1.2. Améliorer le manuel d'audit interne.....	89
7.2.1.3. Concevoir la cartographie des risques de l'entreprise.....	89
7.2.1.4. Élaborer et appliquer un plan de communication.....	90
7.2.1.5. Suivre l'état d'avancement des recommandations .....	90
7.2.1.6. S'abonner à l'IIA Global .....	91
7.2.2. À la direction générale.....	91
7.2.2.1. Recruter de nouveaux auditeurs internes.....	91
7.2.2.2. Renforcer les connaissances de l'audit interne.....	92
7.2.2.3. Concevoir et appliquer un système adéquat d'évaluation de la performance.....	93
7.2.2.4. Pratiquer l'évaluation externe du programme d'assurance qualité .....	93
7.2.2.5. Renforcer le soutien administratif à l'audit interne.....	94
7.2.2.6. Développer une vision pour le service d'audit interne.....	94
CONCLUSION GENERALE .....	98
ANNEXES .....	101
GLOSSAIRE .....	120
BIBLIOGRAPHIE .....	121

INTRODUCTION GENERALE

CESAD - BIBLIOTHEQUE

Depuis l'ouverture géographique des marchés lucratifs et la saturation progressive des secteurs clés des économies, la concurrence entre les entreprises a placé la performance au cœur des préoccupations quotidiennes. Avec cette perception, les entreprises ont affiné leurs structures et leurs méthodes en fonction des facilités techniques et technologiques offertes par leurs environnements, pour s'orienter un peu plus vers les besoins des clients. La priorité étant donnée au profit, tout ce qui tendait vers sa maximisation constituait l'objectif de performance à atteindre. Mais en très peu de temps, l'expansion des crises financières a changé cette vision. Il ne s'agissait plus seulement de créer continuellement de la valeur, mais aussi en amont de conserver ce que l'on avait déjà acquis. Les répercussions des crises ont éclairé les leaders sur le danger que constitue la défaillance des procédures au sein de leurs organisations. Même si bien entendu, il est difficile de concevoir un système de performance sans un minimum de sécurités internes au départ. En réalité, l'incident s'adapte et progresse avec son milieu. Plus les activités se formalisent, plus les malversations qui s'y déroulent sont étonnantes. Ce qui en plus de la recherche de rentabilité, ouvre un autre axe majeur de réflexion pour les dirigeants : la maîtrise du contrôle interne. L'étendue des travaux menés par le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), référentiel phare en matière de contrôle interne, a permis de dépasser la protection des actifs comme objectif de contrôle. Préconisant l'efficacité et l'efficience des opérations, le contrôle interne a su ramener à ses animateurs une vision beaucoup plus rationnelle de l'entreprise, alliant performance et diligences minimales de sécurité.

Mais continuant de croître dans les organisations, les scandales financiers ont maintenu le niveau d'alerte des dirigeants quant à la maîtrise de leurs opérations. Ceci permet de mettre en exergue l'importante relation entre la performance d'un système et les crises qui peuvent survenir dans tout ou partie de ce système. Plusieurs crises font l'objet de l'actualité financière, comme à titre indicatif les cas Kerviel (France), Madoff, Robert Allen Stanford, Worldcom ou encore Enron (États-Unis). Ces cas font tous ressortir des absences et des irrégularités constatées dans la structuration des fonctions, dans la définition et la séparation des tâches et même dans les restrictions imposées par les procédures. Mais en commun, ils ont surtout soulevé un problème majeur de la gestion actuelle des organisations, c'est l'absence d'éthique professionnelle. Et de cette absence, bon nombre d'investisseurs ont vu leur confiance s'ébranler, forgeant en eux des soupçons mais aussi de la prudence dans leurs relations avec les entreprises.

Les fonctions de contrôle ne sont pas restées en marge de ces soupçons. Les crises ont surtout tourné les regards vers le rôle que l'audit aurait dû jouer dans la détection et la prévention des irrégularités, oubliant même parfois l'apport crucial et quotidien fourni durant les beaux jours des activités managériales. C'est ainsi que, diminuant de valeur aux yeux de son environnement, l'audit interne fait face à plusieurs défis.

D'abord les crises ont contribué à l'augmentation des risques liés aux entreprises. Cette augmentation donne un travail plus grand aux services d'audit interne car ils doivent réajuster leurs programmes de missions et effectuer plus de diligences en matière de prévention et de détection des risques, mais aussi en matière d'animation des contrôles internes.

Aussi, les dirigeants sont devenus plus hésitants dans l'allocation des budgets. En effet, la réticence des investisseurs et des autres parties prenantes oriente les préférences budgétaires des dirigeants. Les fonds sont alloués à des services plus rentables ou à rentabilité certaine, alors que les services rendus par l'audit interne prennent plus de temps à montrer des résultats satisfaisants, lorsqu'ils existent. Il ressort donc de tout ceci que les services d'audit interne se sont vu attribuer de plus grandes responsabilités malgré des ressources de plus en plus limitées, pour atteindre des résultats intangibles dans le temps et avec plusieurs exigences réglementaires (Sarbanes-Oxley, Loi sur la sécurité Financière, Bâle, normes professionnelles...).

Pour encourager la remise en question de l'audit interne, l'Institute of Internal Auditors (IIA) a mis en place un programme d'assurance qualité visant à mettre en exergue la performance réelle de la fonction. Ce programme propose deux types d'évaluation :

- des évaluations internes, menées par des professionnels de l'entreprise mais indépendants du service d'audit interne ;
- et des évaluations externes, menées par des professionnels indépendants de l'entreprise.

À la Mission d'Aménagement et d'Équipement des Terrains Urbains et Ruraux (MAETUR), l'évaluation interne de l'audit est prévue par les statuts du personnel qui la définissent par une évaluation permanente du supérieur hiérarchique, et une évaluation annuelle du bureau du personnel. Cette dernière vise à rendre compte du degré d'atteinte des objectifs, de la discipline et des qualités personnelles de l'auditeur interne.

Dans la norme 1312 sur la pratique de l'audit interne, l'IIA mentionne l'importance de l'évaluation externe et précise qu'elle est à effectuer au moins une fois tous les cinq ans par un professionnel indépendant de l'entreprise. Pour la MAETUR, cette disposition n'est pas appliquée.

La cause majeure réside d'une part dans le fait que la norme 1312 de l'IIA et les Modalités Pratiques d'Application (MPA) y afférentes sont encore inconnues du service d'audit interne. Mais dans une perspective où elles auraient été appliquées, des problèmes organisationnels et limites en ressources humaines du service se seraient ajoutés. D'autre part, il existe un manque d'exhaustivité et de précision dans le système d'évaluation de la performance du service d'audit interne. En effet, ce système ne prévoit que la tenue, la fréquence et le responsable de l'évaluation. Mais, il ne définit pas la procédure d'évaluation et les critères sur lesquels elle portera. La subjectivité qui peut en découler est un risque majeur de mauvaise détermination de la performance réelle du service d'audit interne de la MAETUR.

Les conséquences qui en découlent sont les suivantes :

- la non-conformité du service d'audit interne aux dispositions de l'IIA ;
- le suivi inefficace de la performance réelle du service d'audit interne.

Quelques propositions peuvent être faites pour corriger ce non-respect au sein du service:

- programmer des formations pour les auditeurs internes sur l'existence et le contenu du programme d'assurance qualité de l'IIA;
- sensibiliser la hiérarchie de la MAETUR sur l'importance de la norme 1312. Cette sensibilisation va porter sur l'impact du programme sur la qualité de travail de l'auditeur et donc sur la performance de l'entreprise;
- proposer une évaluation de la performance de l'audit interne.

Cette dernière solution permet de combler les limites du système d'évaluation en place et donc de faire une meilleure approche de la performance réelle du service d'audit interne. C'est sur elle que notre choix va se porter pour la suite de notre étude.

Nous nous demanderons à cet effet, quelle est la performance du service d'audit interne de la MAETUR? Mais avant d'y répondre, nous devons d'une part maîtriser les aspects suivants de la performance d'un service d'audit interne:

- quels sont ses critères d'évaluation ?
- quels sont ses types d'évaluation ?
- et quelle est la démarche qu'il faudra adopter pour l'évaluation ?

Puis de pouvoir comprendre d'autre part :

- comment se présente le service d'audit interne de la MAETUR ?
- quel est le niveau actuel de performance du service ?
- et quelles sont les possibilités d'amélioration de cette performance ?

Tant de préoccupations qui permettront de mener cette étude à travers le thème « évaluation de la performance d'un service d'audit interne : Cas de la MAETUR ».

L'objectif principal est d'évaluer la performance du service d'audit interne de la MAETUR. Mais de manière spécifique, il s'agira :

- de définir les leviers sur lesquels la performance d'un service d'audit peut être définie ;
- de connaître les méthodes d'évaluation de cette performance ;
- de déterminer la performance du service d'audit interne de la MAETUR ;
- et de proposer des recommandations pour son amélioration.

L'étude est d'une grande opportunité pour la MAETUR car elle permettra d'informer ses dirigeants sur l'importance que revêt l'évaluation externe d'un service d'audit interne. L'étude va aussi aider l'auditeur interne à connaître son niveau de performance.

Pour nous, elle apparaît comme une suite marquante de notre parcours académique et professionnel. En effet, l'étude se présente comme un moyen de mettre en pratique l'essentiel de nos connaissances et de pouvoir résoudre des problèmes similaires de gestion, dans le déroulement de notre carrière.

Nous traiterons cette étude en deux grandes parties que sont :

- le cadre théorique, qui synthétisera l'essentiel de nos lectures en matière d'évaluation de la performance d'un service d'audit interne et proposera une méthodologie de l'étude ;
- et le cadre pratique, qui permettra d'appliquer les concepts vus et retenus en théorie afin de pouvoir évaluer le service d'audit interne de la MAETUR.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PREMIÈRE PARTIE : REVUE DE LITTÉRATURE ET  
METHODOLOGIE DE L'ETUDE

L'audit est une vieille notion, apparue dans la pratique des premiers contrôleurs dont le rôle était de réviser et certifier l'exactitude des comptes des commerçants. Avec l'évolution des environnements économiques, financiers et politiques, la sollicitation de l'audit s'est faite beaucoup plus grande jusqu'à devenir un levier indispensable des dirigeants. Mais au-delà du contrôle, l'instabilité des marchés a fragilisé les entreprises au point où elles nécessitaient plus d'orientations et de conseils pertinents dans leurs choix. C'est ainsi que le contrôle s'est imposé non plus comme un certificateur mais comme un accompagnateur, alliant efficacité et fiabilité, conformité et respect des procédures par le biais de l'audit interne.

Fortement préoccupé par la performance de ses clients, l'audit interne est aujourd'hui confronté à sa performance intrinsèque. Comment par exemple être sûr que les outils utilisés depuis la création de la fonction continuent d'assurer l'efficacité et la fiabilité dans des environnements aussi incertains? Ne pouvant être juge et partie, la réponse ne saurait venir des auditeurs internes eux-mêmes. Mieux encore, la réponse ne pourrait résider que dans une étude approfondie du service et de ses principales évolutions. D'où l'importance de cette première partie. Elle nous permettra de présenter la fonction d'audit interne, mais aussi de faire ressortir les points clés sa performance. À la fin de la partie, nous établirons un modèle d'analyse de la performance de l'audit interne. Grâce à celui-ci nous pourrons évaluer dans la deuxième partie, la performance du service d'audit interne qui fait l'objet de notre étude.

## **Chapitre 1. LA FONCTION D'AUDIT INTERNE**

Nous ne saurions parler de détermination d'une performance sans toutefois présenter l'objet à évaluer. C'est pour cela que dans ce chapitre réunissant les concepts clés et basiques à connaître, nous présenterons la fonction d'audit interne. En partant de sa définition et de ses objectifs, nous ferons le tour des normes qui la régissent et des différents modes d'organisation d'un service d'audit interne.

### **1.1. Définition et objectifs de l'audit interne**

Cette section aborde la définition internationalement reconnue de l'audit interne. Elle a été donnée par l'IIA et traduite en français par l'IFACI. Ensuite, la section montrera les différents objectifs assignables à une fonction d'audit interne.

#### **1.1.1. Définition de l'audit interne**

« L'Audit Interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée.

Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité » (IFACI, 2011- C).

La définition donne une grande importance à l'audit interne et pour cela, le place au cœur des opportunités managériales. Plusieurs notions s'y retrouvent, liant la gouvernance d'entreprise et la performance, à la nécessité de contrôler. Nous pouvons y retenir quelques points essentiels de la fonction :

- ▲ activité indépendante : la grande part de la crédibilité accordée à un auditeur est basée sur son indépendance. Bien que parfois remise en cause, cette caractéristique est pourtant la meilleure preuve d'objectivité dans l'étendue de ses travaux.
- ▲ assurance et conseil : 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 raisonnable de l'activité qu'il est chargé de contrôler;

- ▲ contribue à créer de la valeur ajoutée : en « apportant un second regard sur l'efficacité des systèmes de gestion des risques et de contrôle interne » (IFACI, 2011- D), l'auditeur assiste la direction et le comité d'audit dans l'atteinte des objectifs de l'entreprise. Sachant que l'audit interne est essentiellement un contrôle, il paraît difficile de pouvoir montrer sa contribution réelle à la valeur ajoutée de l'entreprise. Néanmoins, l'on peut reconnaître à la fonction son apport dans l'efficacité des processus, ainsi qu'à la détection des irrégularités. C'est dans ce sens que RENARD affirme que les détections et moyens de prévention « ne sont pas à proprement parler des créations de valeur, ce sont à coup sûr des alertes pour éviter que l'on en perde » (RENARD, 2003:31);
- ▲ l'évaluation des processus : les processus permettent de réguler les flux (réels et monétaires) dans les organisations. Plus les processus sont en adéquation avec l'activité, plus les résultats sont satisfaisants. C'est ainsi que pour maîtriser l'activité, l'audit interne va s'axer sur la pertinence et l'adéquation entre les processus mis en place et le fonctionnement des différents services.

### 1.1.2. Objectifs de l'audit interne

BERTIN (2010 : 56) et PICKETT (2005 : 156) citent 4 objectifs de base assignables à un service d'audit interne :

- ▲ la traçabilité et l'intégrité des informations financières;
- ▲ l'efficacité et l'efficience des opérations ;
- ▲ la sauvegarde des actifs ;
- ▲ et la conformité aux lois et aux règlements.

OBERT (2009:421) quant à lui éclate ses objectifs en les reliant aux différentes fonctions d'une entreprise. Il parle alors de :

- ▲ l'audit juridique : l'analyse des lois, règlements et des contrats ;
- ▲ l'audit fiscal : l'analyse de l'application des règles fiscales ;
- ▲ l'audit social : l'analyse des ressources humaines et des politiques sociales de l'entreprise ;
- ▲ l'audit informatique : l'analyse des risques liés aux nouvelles technologies ;
- ▲ l'audit stratégique : l'analyse des choix d'actions performantes.

- ▲ et tout autre activité pouvant solliciter les services de l'audit interne (organisationnel, marketing, de gestion, de conformité réglementaire, de qualité...).

## 1.2. Les normes d'audit interne

Les normes d'audit interne représentent le fil conducteur des missions d'audit interne. Elles regroupent un ensemble de directives, d'obligations et de limites, qui font de l'auditeur interne un professionnel du métier, tant sur ses privilèges que sur ses responsabilités. Ces normes sont rédigées par l'IIA et veulent :

- ▲ « définir les principes de base que la pratique d'audit interne doit suivre ;
- ▲ fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large éventail d'activités d'audit interne apportant une valeur ajoutée ;
- ▲ établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
- ▲ favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations » (IFACI, 2011-B).

### 1.2.1. Les normes professionnelles de l'audit interne

Elles sont selon l'IFACI (2011-B) de trois types :

- ▲ les normes de qualification ;
- ▲ les normes de fonctionnement ;
- ▲ et les normes de mise en œuvre.

#### 1.2.1.1. Les normes de qualification (série 1000)

Ces normes évoquent les propriétés et conditions minimales que doivent présenter les auditeurs internes pour pouvoir exercer la profession. On y retrouve :

- ▲ les missions, pouvoirs et responsabilités ;
- ▲ l'indépendance et l'objectivité ;
- ▲ les compétences et la conscience professionnelle ;
- ▲ ainsi que le programme d'assurance qualité.

### 1.2.1.2. Les normes de fonctionnement (série 2000)

Celles-ci servent à réguler les activités des auditeurs internes et à évaluer leurs prestations.

Elles régissent:

- ▲ la gestion de l'audit interne ;
- ▲ la nature des travaux ;
- ▲ la planification de la mission ;
- ▲ l'accomplissement de la mission ;
- ▲ la communication des résultats ;
- ▲ la surveillance des actions de progrès ;
- ▲ et l'acceptation des risques par la direction générale.

### 1.2.1.3. les normes de mise en œuvre

Beaucoup moins générales, elle s'appliquent dans certains cas de l'activité d'audit interne. Elles se rapportent soit aux normes de qualification, soit aux normes de fonctionnement, et s'utilisent aussi bien dans les activités d'assurance (indiquées par la lettre « A ») que dans les activités de conseil (indiquées par la lettre « C »).

## 1.2.2. Le code de déontologie de l'audit interne

Ce code est important pour tout auditeur. Il énonce les principes de conduite qu'un professionnel doit tenir dans l'exercice de sa fonction. La surveillance dans l'application de ce code s'est même accrue avec la recrudescence des différents scandales financiers tels qu'ENRON et le cabinet d'audit Arthur Andersen, où ce dernier a maquillé les états financiers pour laisser entrevoir de grands bénéfices aux investisseurs de la société. Néanmoins, on ne saurait oublier que ce code reste un guide et non un ensemble de règles. Les principes fondamentaux du code sont énoncés par l'IIA, avec les concepts :

- ▲ d'intégrité ;
- ▲ d'objectivité ;
- ▲ de confidentialité ;
- ▲ et de compétence (IFACI : 2011-A).

D'autres auteurs comme PICKETT (2005 : 117) ne manquent pas d'invoquer l'indépendance comme un principe phare de l'audit interne, et intimement relié à tout ce qui

fait un bon auditeur (ce qui justifierait son absence dans la liste des principes de l'IIA). Il<sup>1</sup>ajoute à ceux cités ci-dessus :

- ▲ l'impartialité ;
- ▲ l'opinion pertinente et non biaisée ;
- ▲ le refus d'espionnage (pour le compte du management) ;
- ▲ et l'absence de restrictions (même face à la hiérarchie).

### **1.2.3. Les dispositions recommandées**

Outre ces normes, la profession dispose de documents de références, qui traitent les sujets à problèmes rencontrés par les auditeurs internes. Il existe trois documents traitant des dispositions recommandées :

- ▲ les Modalités Pratiques d'Application (MPA) sont un ensemble d'expériences accumulées par les pratiquants de la fonction d'audit interne, qui permet de forger une compréhension commune des normes précédemment citées ;
- ▲ les guides pratiques sont des ajouts aux normes qui orientent les actions des auditeurs face à des situations spécifiques liées à l'exercice de leur fonction ;
- ▲ et les prises de position qui sont des décisions prises par l'IFACI sur des sujets sensibles tels que le rôle de l'auditeur dans le management des risques de l'entreprise (IFACI, 2011-H).

## **1.3. La structure d'un service d'audit interne**

Il s'agira d'étudier ici les différents niveaux hiérarchiques attribuables à un service d'audit interne, ainsi que les diverses formes de structure rencontrées dans la pratique.

### **1.3.1. Le rattachement hiérarchique**

Les normes d'audit ne font mention d'aucun rattachement particulier, mais précisent juste que l'audit interne ne doit subir aucune ingérence lors de la définition de son champ d'intervention, de la réalisation du travail et de la communication des résultats.

---

<sup>1</sup> Traduction libre de l'auteur

#### 1.3.1.1. Le rattachement à une fonction opérationnelle

Au départ, l'activité d'audit interne était considérée par sa forte dérivation à la comptabilité comme étant une part des services financiers et comptables. Elle est partie d'un rattachement au chef comptable (entre 1960 et 1970), pour plus tard se positionner directement à la direction financière (RENARD, 2010:134). Ce positionnement est contraignant pour l'auditeur interne. En effet, il marque une très forte dépendance aux autres directions de l'entreprise qui peuvent dans ce cas influencer les résultats des missions d'audit interne.

Néanmoins, cette situation revêt quelques avantages. L'appartenance à une direction opérationnelle est une opportunité du service dans la mesure où le chargé de direction est le premier responsable de la performance de l'audit interne. À ce titre, il doit veiller à ce que le service d'audit interne comme tous les autres services, fournisse la performance qui est attendue de lui.

#### 1.3.1.2. Le rattachement à la direction générale

C'est avec ce rattachement que l'audit interne a pu réellement commencer à appliquer sa mission de conseil. De cette situation, les problèmes d'opposabilité à l'accès aux informations (par les audités) ont aussi pu être résolus. Il est important de noter que ce rattachement est le plus utilisé par les services d'audit interne, sur 37,14% des auditeurs internes interrogés lors d'une étude (BERTIN, 2007:34).

Il faudrait quand même mentionner ici que dans le cadre d'un groupe de sociétés, le danger de ce rattachement se situe au niveau du dirigeant qui peut camoufler plusieurs informations au conseil d'administration. Pour prévenir ce genre de cas, le niveau hiérarchique de l'audit interne peut être revu à de meilleures ambitions.

#### 1.3.1.3. Le rattachement au conseil d'administration ou comité d'audit

A ce rattachement, il est donné une indépendance absolue à l'auditeur interne, lui permettant de participer au processus de gouvernance d'entreprise. Les actionnaires ont donc par le biais de l'auditeur, l'exhaustivité de l'information, et même celle qui voudrait être classée confidentielle. Ce lien d'information vise à donner à ces instances indépendantes une vue non biaisée sur les risques, mais peut aussi altérer le lien entre l'auditeur interne et la

direction générale. C'est le danger de ce choix et c'est dans ce sens que Xavier de PHILLY affirme que « l'auditeur interne travaille pour la direction générale tout en répondant aux questions du comité d'audit, en informant cette dernière au préalable bien sûr, il lui faudra démontrer une extrême rigueur dans son travail pour être apprécié des deux parties » (RENARD, 2010 : 451).

Ce type de relation reste très difficile à schématiser, lorsque l'on sait qu'il faut différencier le lien fonctionnel du lien hiérarchique. Néanmoins, conserver la logique des principes de gestion voudrait que la direction générale garde la supériorité hiérarchique de l'audit interne et que la supériorité fonctionnelle revienne au comité d'audit. L'ambiguïté de cette relation fait justement son principal et très sensible inconvénient.

### 1.3.2. Les types de structure

Nous allons aborder les différentes représentations d'un service d'audit interne. Le choix d'une de ces représentations par une direction se fait en fonction de plusieurs réalités. Celles-ci qui peuvent être liées à la culture environnementale, à la stratégie qui a été choisie ou même à plusieurs facteurs spécifiques à la structure d'une entreprise tels que la taille, l'âge, le système technique, la différenciation, ... (BALLAND, 2008 :91 ; RENARD, 2010 : 376-381 ; BERTIN, 2007 :29-32)

Dépendamment de ces déterminants de choix, nous distinguons deux types d'organisation<sup>2</sup> des services d'audit interne que sont :

- ▲ l'organisation centralisée.
- ▲ l'organisation décentralisée.

#### 1.3.2.1. L'organisation centralisée

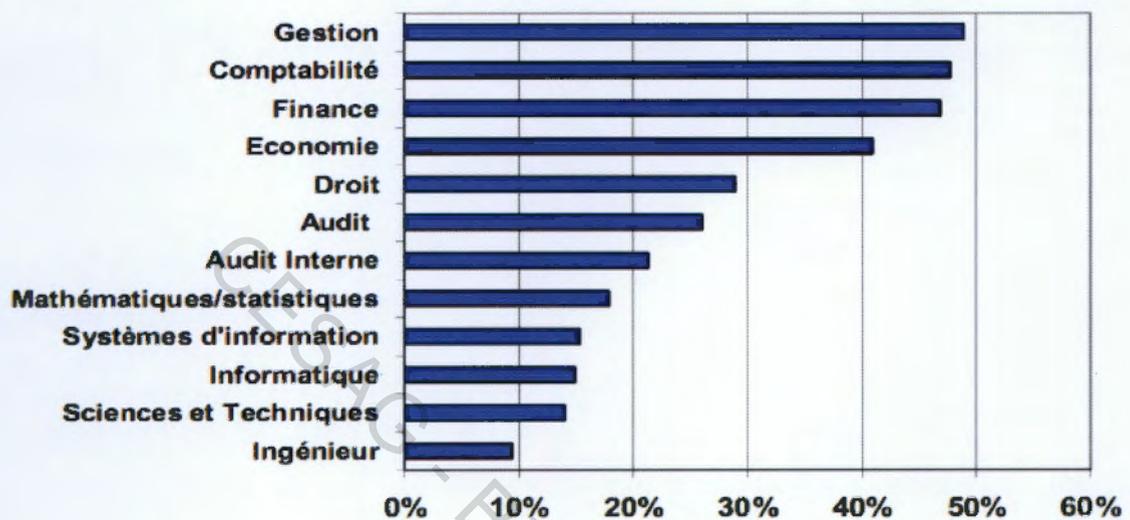
« La centralisation consiste à concentrer le pouvoir de décision au sommet de la hiérarchie » (MEIER, 2009 : 20). Dans ce style d'organisation, la fonction d'audit interne est l'une des directions de contrôle de l'entreprise, s'occupant seule et sans délégation de pouvoir, des missions et tâches qui lui sont assignées. On y retrouve donc des auditeurs, organisés selon les exigences de leurs missions, en fonction de deux critères :

---

<sup>2</sup> Les deux types d'organisation sont schématisés en annexe 2.

▲ la compétence : le privilège est mis sur la spécialisation de chacun dans un domaine d'activité ou dans un autre. Plusieurs domaines de compétences existent dans la profession, avec des préférences particulières comme nous l'indique le rapport du CBOK (2008) sur la disparité des métiers d'auditeurs internes dans le monde.

Figure N°1 : les principales compétences des auditeurs internes



Source : IFACI (2008 : 55)

▲ le domaine d'activité : la spécialisation de l'entreprise (et de ses filiales) est mise en avant par rapport à la spécialisation des auditeurs. L'entreprise est organisée en divisions ou dans un cadre international, en groupe de sociétés. Mais le service d'audit interne de la maison mère gère toutes les missions au niveau des divisions (et des filiales dans le cas des groupe de sociétés). L'expertise requise s'en voit donc plus développée, car les auditeurs doivent en plus de se prémunir de très bonnes connaissances dans leur métier, s'informer sur toutes les spécialisations de l'entreprise mais aussi sur toutes les langues parlées dans les localités des différentes filiales et divisions.

### 1.3.2.2. L'organisation décentralisée

La décentralisation « consiste à répartir le pouvoir de décision en dehors de la direction qui se trouve au sommet de la hiérarchie ». Cette forme d'organisation qui s'oppose à la centralisation du pouvoir se voit importante dans le contexte actuel de complexification des environnements, où la réaction des entreprises face aux changements devient une nécessité.

La décentralisation s'applique de plusieurs façons selon les entreprises, avec des délégations partielles (sélectives) ou totales (globales) de pouvoir. Cette organisation réduit fortement le «circuit décisionnel » et permet aux entités de mieux exprimer leurs capacités d'innovation et de création (MEIER, 2009 : 55).

Pour un service d'audit interne décentralisé, on aura principalement le service central et les différents services décentralisés. La particularité ici réside dans le fait que les services auxiliaires font eux-mêmes leurs missions (contrairement à la direction centralisée). Les fonctions du service central sont définies en quatre points par RENARD (2010 : 383):

- ▲ la définition des normes, de la politique et des moyens ;
- ▲ la formation professionnelle ;
- ▲ l'évaluation des activités des auditeurs ;
- ▲ et la réalisation des missions spécifiques.

#### **1.4. Les ressources d'un service d'audit interne**

Dans cette section nous retrouverons les éléments constitutifs d'un service d'audit interne. C'est donc dans ce cadre que nous aborderons les ressources humaines et matérielles nécessaires au fonctionnement de l'audit interne.

##### **1.4.1 Les ressources documentaires**

Il s'agira ici de parcourir les différents documents qui font la compréhension et le fonctionnement de l'audit interne. Le déroulement de cette section s'inspire du rapport CBOK 2007 de l'IFACI, dans lequel nous retrouvons des résultats statistiques sur les principaux documents utilisés par les services d'audit interne, tel que cela ressort du tableau ci-dessous.

Tableau N°1 : les principaux documents des services d'audit interne

Document	IIA	France
Plan d'audit interne	81%	90%
Charte d'audit interne	72%	82%
Lettre de mission de l'audit interne	60%	79%
Manuel d'audit	63%	57%

Source : CBOK (2007 :71)

#### 1.4.1.1. La charte d'audit

La charte d'audit est un document essentiel, et ce dès la création du service d'audit interne. Cette importance réside surtout au niveau des conflits et divergences d'opinions sur la mission du service. Ainsi, pour pallier les refus de coopération de la part des audités lors de la mission des auditeurs internes, ces derniers établissent la charte d'audit, et lui accordent une très haute crédibilité en la faisant viser par la direction générale et/ou le conseil d'administration (représenté par le comité d'audit s'il existe). Cela assure de la part des audités « l'accès aux documents, aux biens et aux personnes nécessaires à la bonne réalisation des missions » (IFACI : 2011-B). Pour RENARD (2010 :397), « 82 % des services disposent d'une charte d'audit ». Et « même ceux qui n'ont pas élaboré de charte s'en servent ! Ils expliquent ou exposent [ce qu'elle dirait s'ils en avaient une] » (LEMANT, 1999: 55).

Une bonne charte d'audit n'a pas une forme spécifique mais dispose d'au moins six éléments de base :

- ▲ la nature de l'audit interne : la définition et la structure du service ;
- ▲ l'étendue des travaux d'audit ;
- ▲ l'autorité ;
- ▲ les responsabilités ;
- ▲ les objectifs ;
- ▲ et le niveau d'indépendance (PICKETT, 2005 :113).

Il faut néanmoins reconnaître que l'existence d'une charte demande une constante mise à jour. Des procédures dans ce sens doivent exister au risque de remettre en cause son utilité dans le temps. De plus, l'existence de la charte suppose sa communication aux audités. Le moyen utilisé est très important dans la mesure où la charte en elle-même marque la nette supériorité de l'audit interne sur les autres fonctions. Il convient donc de savoir informer l'audité sur son existence, tout en tenant compte des possibilités de conflit. Il est généralement possible d'opter pour :

- ▲ la diffusion réservée « à l'élite des cadres supérieurs » ;
- ▲ la diffusion « générale à tous les salariés » ;
- ▲ la diffusion intelligente, réservée à ceux qui font l'objet de l'audit. (RENARD 2010 :398).

#### 1.4.1.2. Le plan d'audit

L'éclosion des tâches administratives, et notamment celles des chefs de service et directeurs s'est faite par les travaux d'Henry FAYOL. En effet, de son livre « administration industrielle et générale », il décompose le processus administratif en cinq étapes parmi lesquelles la planification en première place (MEIER, 2009 :88-89). Il s'agit donc du fil conducteur de toute activité d'un service. PICKETT<sup>3</sup> (2005 : 204) renforce cette idée en disant que « le plan d'audit est fondamental à la réussite des missions d'audit ». Il se justifie par le fait que la planification permet à l'auditeur de prendre en compte les ressources qui lui sont affectées pour passer en revue l'essentiel des travaux à couvrir. Sa description de la bonne planification passe par les étapes suivantes:

- ▲ l'intégration des missions d'audit aux objectifs de l'entreprise, car comme dit RENARD (2003 : 167) « toute activité doit être auditée »;
- ▲ la prise en compte du risque par échelle de gravité (la cartographie des risques) ;
- ▲ la mobilisation des ressources selon les risques les plus élevés ;
- ▲ un plan stratégique qui projette le service à ses aspirations dans le long terme ;
- ▲ un programme annuel d'audit et /ou trimestriel qui mentionne les missions à effectuer avec leurs différents chronogrammes ;
- ▲ les objectifs généraux et spécifiques du plan d'audit, aussi quantitatifs que qualitatifs ;

<sup>3</sup> Traduction libre de l'auteur

- ▲ des études préliminaires sur la faisabilité des plans d'audit ;
- ▲ les progrès effectués lors de l'exécution du plan;
- ▲ et les rapports d'activité.

Les normes insistent sur la conception du plan, notamment sur l'approche qui y est utilisée. Tout plan d'audit se fonde sur une approche par les risques, tenant compte de la probabilité de survenance et de la gravité que peuvent avoir les événements sur l'entreprise. De cette analyse, l'auditeur interne classe ces événements à travers une cartographie des risques, et ajuste son plan en fonction des risques par ordre décroissant de criticité. La norme 2010.A1 précise en outre que cette cartographie doit être faite au moins une fois l'an (IFACI, 2011-B). Mais le risque n'est pas le seul élément qui oriente la mission. D'autres comme les disparités géographiques et les besoins en mission des audités peuvent aussi fortement influencer les priorités du plan d'audit. Pour RENARD (2003 :106), la planification doit être différenciée de la prévision en ce sens que « la planification c'est la mise en ordre de la prévision ».

### 1.4.1.3. Le manuel d'audit interne

Comme le dit LEMANT (1999: 77), « le manuel d'audit ne sert pas à communiquer avec l'entreprise ! ». Il représente plutôt un document à usage interne, contrairement à la charte d'audit. Mais en commun, les deux mettent en exergue les objectifs et les méthodes de travail du service d'audit interne. PICKETT (2005 :194) et RENARD (2010 :418) identifient 3 objectifs liés au manuel d'audit :

- ▲ définir les normes et méthodes de travail : l'organigramme, le rattachement hiérarchique, le détail des postes du service et les modalités de travail ;
- ▲ servir de repère aux nouveaux auditeurs pour les former sur les pratiques du service ;
- ▲ et servir de référentiel de mesure de la performance.

### 1.4.1.4. Les autres documents

On retrouve ici les documents liés aux missions d'audit d'une part, et ceux relatifs à la formation des auditeurs d'autre part.

- ▲ Les documents de travail : ils permettent de retracer le déroulement des missions d'audit et sont principalement constituées de preuves. Les dossiers sont généralement classés par missions et renferment d'importants outils de synthèse tels

que les interviews, les tests, les FAR (feuilles de révélation des risques) et autres documents relatifs à la mission. Il est aussi important pour un service d'audit interne de définir l'ordre avec lequel ces documents doivent apparaître dans les dossiers, de façon à faciliter l'accès à temps aux preuves (MOELLER ; 2009 ; 164).

- ▲ Les documents de formation et d'information : il s'agit de la mise à disposition aux auditeurs internes d'une banque d'ouvrages traitant de thèmes afférant à la profession. C'est une disposition non obligatoire mais qui marque un point essentiel de la culture de l'auditeur interne, et qui par conséquent lui donne un soutien certain, sur le maintien et l'actualisation de ses connaissances. On peut retrouver dans cette source des revues, des ouvrages, des journaux, des rapports de stage et mémoires d'étudiants, ainsi que les normes professionnelles d'audit interne (RENARD, 2010 :425). Il peut aussi s'agir de guides, constitués d'évènements ou de faits importants, qui ont marqués le déroulement des missions d'audit.

#### **1.4.2 Les ressources humaines**

Nous parlerons ici des personnes qui font l'activité d'un service d'audit interne.

##### **1.4.2.1. L'effectif du service d'audit interne**

Il n'existe aucune loi, norme ou disposition mentionnant l'effectif requis pour une fonction d'audit interne. Dans son enquête sur la pratique de l'audit interne, L'IFACI a évalué le nombre d'auditeurs internes dans une entreprise à 2,85 pour 1 000 salariés. Il précise que cette moyenne est fonction de l'importance que l'on donne au contrôle (la culture d'entreprise) et à la structure du service (IFACI, 2005 :39-40).

Le nombre d'auditeur dans une entreprise ne devrait pas dépendre de facteurs liés à sa structure mais de l'étendue des informations à traiter, estime MOELLER(2009)<sup>4</sup>. Il se justifie par le fait qu'une moyenne de 2 auditeurs ne saurait contrôler dans les 5 ans requis par l'IIA, l'ensemble des processus et même pour une entreprise de petite taille. Il préconise donc un choix d'effectif basé sur les compétences nécessaires. En définitive, le nombre d'auditeurs dépend de la culture de contrôle dans l'entreprise, mais aussi des diligences à mettre en œuvre.

---

<sup>4</sup> Traduction libre de l'auteur

### 1.4.2.2. La compétence de l'auditeur interne

L'enquête menée par le groupe CBOK(2008) auprès des responsables d'audit interne fait état de trois principaux types de compétences<sup>5</sup>:

- ▲ le comportement ;
- ▲ la technique ;
- ▲ et le savoir-faire.

#### ↓ la compétence comportementale

Elle est cruciale dans la vie de tout auditeur car la perception que l'on se fait d'un auditeur définit le niveau de confiance que l'on peut avoir en lui. Le code de déontologie a défini 4 attitudes de bases attendues d'un auditeur interne. D'autres peuvent être ajoutées et l'enquête générale auprès des directeurs d'audit interne indique plusieurs autres attitudes attendues des agents

#### ↓ la compétence technique

Ce sont essentiellement les aptitudes qui permettent de mener à bien les missions d'audit. Celles qui reviennent le plus dans les réponses des directeurs d'audit sont l'esprit d'analyse, la capacité à communiquer oralement, et la capacité à utiliser les nouvelles technologies. La technique de l'auditeur interne est beaucoup plus reconnue chez les certifiés. La certification est la légitimité donnée aux pratiquants d'une profession. Elle apporte plus de crédibilité et de confiance aux auditeurs internes car un certifié est reconnu sur la place internationale. De plus, la certification précise le domaine de spécialisation de l'auditeur et rassure les clients quant à son efficacité dans la mise en œuvre des diligences. Les certifications les plus reconnues en audit interne sont le Certified Internal Auditor® (CIA), le Certified Information Systems Auditor®(CISA) et le Certified Fraud Examiner® (CFE) (MOELLER, 2009 : 606).

#### ↓ le savoir-faire

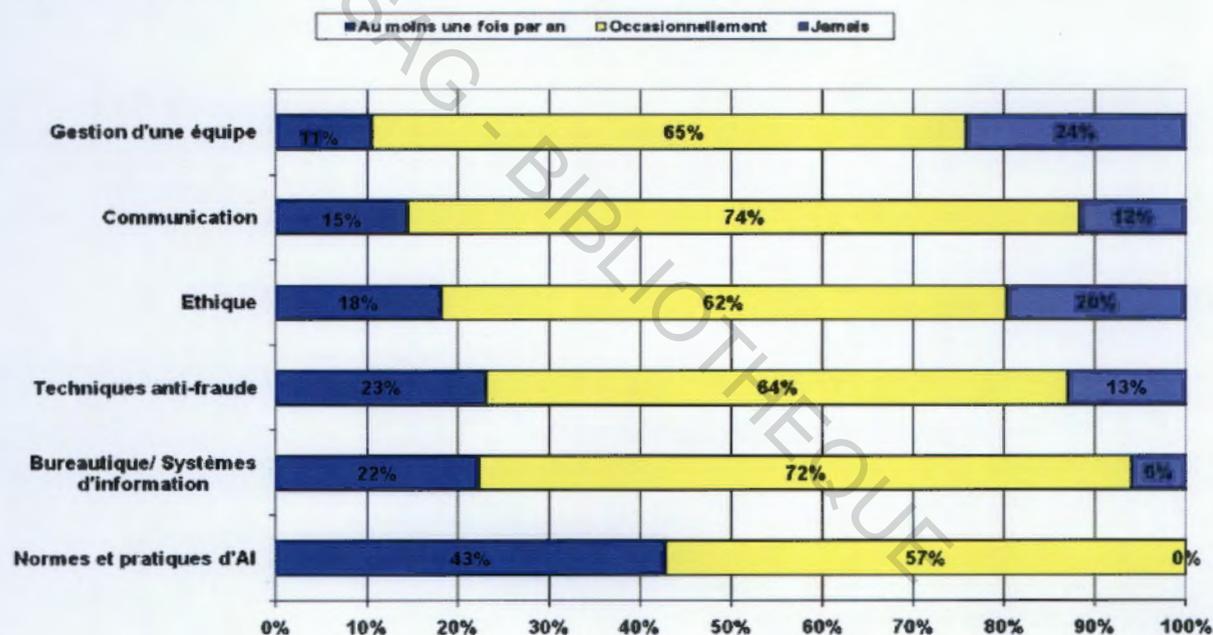
Enfin, les aptitudes qui peuvent aider un auditeur à travailler de la façon la plus efficace qui soit sont regroupées dans le savoir-faire. Nous y retrouvons les facilités technologiques, l'intuition, la communication et toutes les autres facultés personnelles que l'auditeur interne peut utiliser dans le cadre de ses missions.

<sup>5</sup> Les résultats de l'enquête figurent en annexe 3

## 1.4.2.3. Les auditeurs internes : la formation continue

Elle a pour but de donner à l'auditeur les moyens de maintenir, voire mettre à jour ses connaissances. Elle est prévue par les normes professionnelles d'audit interne (norme 1230) de l'IIA qui y attache une assez grande importance. Plusieurs activités peuvent faire l'objet de formation, dès lors que celles-ci sont validées par l'IIA. Pour cela, la formation doit cumulativement remplir des exigences de lien direct avec le programme d'apprentissage de l'auditeur et figurer dans la liste des programmes valides (IFACI : 2011-E). Les thèmes de formation sont le plus souvent variés dans la pratique, tel que l'indique la figure n°6 ci-dessous.

Figure N°2 : fréquence des formations suivies par les services d'audit interne par thème en 2006



Source : IFACI (2007 : 58)

La figure indique pour les services d'audit interne reconnus par l'IIA, la fréquence des formations effectuées en fonction des thèmes les plus populaires au sein des services. Nous constatons d'abord que les formations les plus planifiées sont celles qui touchent directement les préoccupations des auditeurs et des audités. C'est notamment le cas des normes pour la pratique d'audit interne, des systèmes d'information et des techniques anti-fraude. Mais nous pouvons aussi remarquer la forte proportion des formations accidentelles, qui confirment les difficultés budgétaires que rencontrent les services d'audit interne.

### 1.4.3 Les ressources informatiques

Ce sont de véritables catalyseurs de la productivité des missions d'audit interne. Le traitement manuel impliquait des diligences plus longues, même si elles se soldaient par une qualité d'information acceptable. Avec l'introduction de la micro-informatique dans le milieu professionnel en général et celui de l'audit interne en particulier, la tendance s'est fortement renversée. Cet avènement a impacté l'usage de nouveaux outils de travail pour l'auditeur. La micro-informatique a donc joué sur :

- ▲ la collecte de l'information : permettant de mener des tests sur des populations très larges ou très diversifiées et de traiter les résultats avec un meilleur rendement. De nombreux logiciels sont conçus pour la collecte de données, et certains d'entre eux sont applicables à l'audit interne (EXCEL, ACCESS, ACL, IDEA, MONARCH, PEOPLESOFT, ORACLE, ETHNOS...);
- ▲ l'analyse de l'information : grâce à la création des tableurs et outils de gestion de bases de données (EXCEL, ACCESS, ACL...) (IFACI, 2006-B);
- ▲ la présentation de l'information : via les moyens actuels d'édition de rapports, efficaces mais aussi adaptés au contexte de chaque client. Il est désormais permis de jumeler la restitution de l'information à l'esthétique de la présentation (RENARD, 2010 :342). La suite OFFICE, particulièrement WORD et POWERPOINT, sont parfaitement adaptés à cela.

Néanmoins, LEMANT (1995 :126) précise que associer un ordinateur à un auditeur est un signe fort d'accroissement de son rendement, mais dans la seule mesure où il est suffisamment formé sur les outils qu'il devra utiliser. Il résume sa pensée par l'équation  $1 \text{ auditeur} = 1 \text{ ordinateur} + 1 \text{ formation en informatique}$ .

### 1.5. les phases d'une mission d'audit interne

Plusieurs auteurs abordent mais de différentes manières, la conduite d'une mission d'audit interne. Il s'agira donc de faire un rendu des différentes phases de la mission en faisant ressortir les généralités et les particularismes.

D'abord, la norme professionnelle d'audit interne 1000.C1 stipule que « la nature des missions doit être définie dans la charte d'audit ». À ce titre, et comme le dit PICKETT (2005 :177), la distinction doit être faite entre d'une part les missions d'assurance (revue du

contrôle interne et de ses processus, de la cartographie des risques, de l'efficacité de la gouvernance d'entreprise ainsi que la conformité aux lois et règlements) et les missions de conseil d'autre part (assistance aux mesures correctives, conseil d'efficacité et d'efficience, benchmarking). Indépendamment de cette typologie, la mission d'audit est conduite de plusieurs manières selon les auteurs. Les différences de phases sont synthétisées dans le tableau suivant.

Tableau N°2 : Synthèse des différentes phases d'une mission d'audit interne

	IFACI (2011-E)	BERTIN (2007)	OBERT (2009)	RENARD (2010)	LEMANT (1999)
Acceptation			X		X
Préparation	X	X	X	X	X
Réalisation	X	X	X	X	X
Restitution	X	X	X	X	X
Suivi des recommandations	X				X

Source : nous-mêmes à partir des auteurs mentionnés dans le tableau

### 1.5.1 La phase d'acceptation

La manifestation de l'acceptation d'une mission se fait d'abord par l'auditeur interne lorsque celui-ci reçoit la confirmation de son plan d'audit et ensuite par l'audité lorsqu'il reçoit l'ordre de mission. Selon LEMANT (1995 :83), l'ordre de mission est un « mandat, donné par la Direction Générale à l'Audit Interne, qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs ». Il précise en outre que l'ordre de mission ne vise pas à « demander la permission » aux audités mais les « prévenir » du prochain lancement d'une mission d'audit dans leur structure.

Ce détachement de l'ordre de mission en partie distincte n'est pas partagé par tous les auteurs. BERTIN(2007) par exemple place l'acceptation de la mission dans la préparation.

### 1.5.2 La phase de préparation

Le terme préparation est ici préféré à la planification afin d'éviter la confusion entre la planification de la mission et le plan d'audit. La préparation de la mission est l'étape qui permet de ressortir le déroulement général de la mission. La prise de connaissance de l'entité et l'évaluation des risques sont les deux grands chantiers de cette phase.

La prise de connaissance permet de se familiariser à l'entreprise, en insistant sur son organisation et ses pratiques. C'est l'étape de découverte et donc doit se mener avec le plus grand soin car c'est elle qui va déterminer tout le reste de la mission. L'évaluation des risques est surtout un guide. Elle marque les points les plus sensibles et critiques de l'organisation et oriente donc la priorité des auditeurs en fonction du budget. C'est avec les résultats de cette évaluation que les objectifs de la mission sont établis. La préparation s'achève lorsque le programme de la mission est conçu (PICKETT, 2005:211).

Les normes définissent le programme d'audit comme un ensemble de procédures à suivre dans le cadre du déroulement du plan d'audit. À ce titre, l'auditeur interne déroulera les diligences prévues aux dates convenues avec la Direction Générale (IFACI, 2011-B).

### 1.5.3 La phase de réalisation

Il s'agit des travaux effectués sur le terrain et qui contiennent majoritairement les vérifications de contrôle interne. Selon BERTIN (2007 ; 42), cette phase se résume :

- ▲ à la mise en évidence des forces et des faiblesses du dispositif de contrôle interne existant ;
- ▲ et à la proposition de solutions d'amélioration.

La phase se déclenche par une réunion dite d'ouverture, entre les auditeurs et les audités. Dans celle-ci les auditeurs présentent la fonction d'audit interne, la mission et les ressources qui seront utilisées. Ensuite le programme qui a été retenu est soumis aux audités. Autorisé par la hiérarchie, ce programme va servir de fil conducteur pour le déroulement de la mission.

Le questionnaire est l'un des outils les plus utilisés pour les vérifications sur le contrôle interne. Son but est de s'assurer de l'existence et de la conformité des procédures. Mais le

tout sera confirmé avec des tests effectués sur le terrain par l'auditeur interne. Il pourra donc aisément repérer toute anomalie qu'il juge significative (RENARD, 2010 : 248).

La norme 2330 précise en outre que « les auditeurs internes doivent documenter les informations pertinentes pour étayer les conclusions et les résultats de la mission » (IFACI, 2011-F). Il s'agit donc ici d'analyser et évaluer le contrôle interne, en justifiant toutes les défaillances par des éléments probants. Ces preuves sont utilisées par l'auditeur pour la conception de son rapport, dans lequel figureront principalement ses constats et ses recommandations. La phase de réalisation s'achève par une réunion de clôture, durant laquelle l'auditeur va annoncer la fin des travaux sur le terrain.

#### 1.5.4 La phase de restitution

Les rapports sont régis par la norme 2400 de l'IIA. Elle définit les obligations de l'auditeur en matière de restitution mais aussi sur le contenu des rapports émis. 42% des responsables d'audit interne sont regardant sur la qualité de rédaction des rapports de leurs équipes<sup>6</sup> (CBOK, 2008). Cette forte proportion indique l'importance que revêtent les rapports, autant pour la crédibilité des auditeurs internes que pour le progrès des audités. MOELLER (2009 : 352) identifie quatre parties majeures au rapport d'audit :

- ▲ le résumé des objectifs de la mission, l'étendue et le contexte dans lequel la mission a été faite ;
- ▲ la description de tout ce qui a été trouvé durant la mission et pouvant décrire les résultats ;
- ▲ les suggestions et autres corrections à recommander ;
- ▲ et une proposition de planification pour le suivi des suggestions.

Mais pour y arriver, RENARD (2010 ; 290) cite les phases essentielles de la clôture. Il y mentionne :

- ▲ l'émission du projet de rapport qui synthétise les travaux mais qui doit préalablement être soumis à l'approbation et aux commentaires des audités ;
- ▲ la réunion de restitution où l'on va présenter les résultats et recevoir les contestations ;

---

<sup>6</sup> Selon tableau n°5 : le savoir-faire préféré des responsables d'audit interne

- ▲ l'émission du rapport final d'audit interne qui aura intégré toutes les participations, mais qui aura aussi intégré les plans d'action de mise en œuvre des recommandations.

### 1.5.5 La surveillance des actions

Les recommandations qui émanent des rapports d'audit interne sont des opinions qui demandent à être sérieusement prises en compte car n'oublions pas que le déroulement de la mission provient d'une étude minutieuse des principaux risques qui guettent l'entreprise. Le suivi de l'application de ces recommandations devient donc une obligation pour l'auditeur, de peur de voir tout son travail mis dans un tiroir. Ainsi, « Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management » (IFACI : 2011-E). Selon les MPA 2500.A1-1, la charte d'audit doit définir « les responsabilités afin de savoir clairement qui aura à répondre si les recommandations ne sont pas suivies » (IFACI : 2006-A).

Mais bien que soucieux de leurs mises en œuvre, « l'auditeur interne ne participe pas à l'application de ses recommandations ». Il a donc le choix entre plusieurs modes de suivi :

- ▲ un mini-audit pour constater l'état d'avancement des recommandations ;
- ▲ un questionnaire d'informations sur l'état d'avancement des travaux ;
- ▲ des réunions d'informations ;
- ▲ ou des rapports envoyés à la direction par les audités (et copiés à l'auditeur interne) (RENARD, 2010 :309-312).

### Conclusion

Ce chapitre nous a permis de connaître l'audit interne pour pouvoir appréhender l'évaluation de sa performance. En effet, nous avons pu parcourir la définition et les normes admises par l'IIA, ainsi que l'organisation et le fonctionnement habituels d'un service d'audit interne. Dans la suite et sur la base de ce premier chapitre, nous allons définir les critères qui nous permettront de déterminer la performance de l'audit interne.

## Chapitre 2. LA PERFORMANCE D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE

La performance de l'audit interne est le cœur de cette étude. Pour cela, il nous incombe de bien comprendre la fonction mais aussi de savoir ce qui entre en compte dans la détermination de sa performance. Pour l'audit interne, ce chapitre est d'une grande utilité. Le caractère qualitatif des prestations fournies par la fonction montre toute la réflexion à mener pour pouvoir concevoir des indicateurs exacts de sa performance.

La littérature a néanmoins établi une large gamme d'indicateurs, se différenciant par les diverses compréhensions et approches de la performance. C'est pour cela que ce chapitre va identifier les indicateurs émis par plusieurs auteurs en audit interne et définir les déterminants qui influencent la performance d'un service d'audit interne.

### 2.1. La notion de performance

Initialement présente dans le domaine sportif, la performance est aujourd'hui fortement utilisée par les entreprises. Au départ, concourait à la performance tout ce qui suivait la réduction des coûts. Aujourd'hui la qualité de service et l'atteinte des objectifs participent grandement à la performance d'une entreprise, que nous pouvons appréhender plus simplement comme « un couple coût/valeur » (GIRAUD & al. ,2004 :63). Dans la littérature, il existe plusieurs approches de la performance, au regard des définitions données par les différents auteurs qui se sont penchés sur le sujet. DORIATH (2008 : 129), LÖNING & al. (2009 : 6) et VOYER (1999: 102), définissent la performance par la combinaison de quatre facteurs que sont:

- ▲ l'efficacité : la capacité à atteindre les objectifs;
- ▲ l'efficience : l'efficacité à faible consommation de ressources;
- ▲ l'économie : l'efficience au moindre coût d'acquisition;
- ▲ et la pertinence : lorsque les ressources sont en adéquation avec les objectifs.

(EL AFFAS, 2002) distingue des niveaux de performance et classe cette combinaison parmi les performances collectives et organisationnelles. Il rappelle que l'individu aussi peut être performant de par son efficacité au travail. La réunion de trois autres facteurs détermine selon lui cette efficacité et « il suffit que l'un des facteurs soit nul pour que l'efficacité le soit aussi ». Ces facteurs humains sont:

- ▲ la compétence ;
- ▲ la motivation ;
- ▲ et l'environnement de travail.

L'audit interne utilise ces facteurs mais en les adaptant à son contexte. Le travail consistera à définir ceux des indicateurs qui traduisent le mieux la performance d'un service d'audit interne, et les déterminants qui influencent cette performance qui influence cette performance.

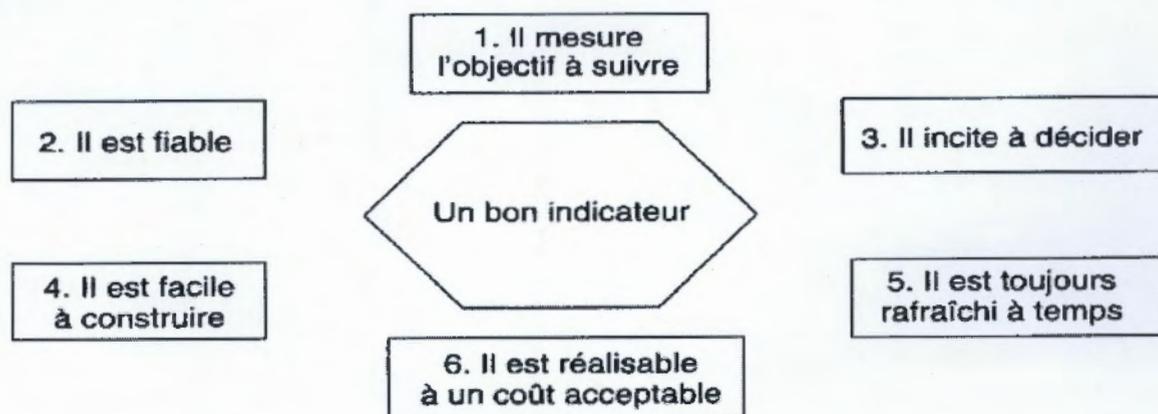
## 2.2. Définition et caractéristiques d'un indicateur de performance

« Les indicateurs de performance rendent la vision mesurable » dit RAMPERSAD (2005 : 79). Ils « sont utilisés pour suivre l'évolution d'un système dans le temps, ou pour comparer plusieurs systèmes » (MEIER, 2009 : 102). L'indicateur de performance est donc un moyen pour suivre une activité afin de pouvoir l'apprécier. FERNANDEZ (2008 : 85) identifie trois rôles possibles à un indicateur de performance, dépendamment de « sa nature et des attentes de l'utilisateur » :

- ▲ rôle d'alerte : pour signaler un niveau anormal de l'activité ;
- ▲ rôle d'équilibration : pour informer sur le niveau d'atteinte des objectifs ;
- ▲ rôle d'anticipation : pour se projeter en fonction des stratégies choisies.

Il définit aussi six caractéristiques essentielles d'un indicateur pertinent, en les présentant avec la figure suivante.

Figure N°3 : les six facettes d'un bon indicateur de performance



Source : FERNANDEZ (2008 : 86)

L'indicateur choisi n'est utile que s'il permet d'informer sur l'atteinte de l'objectif. C'est d'ailleurs pour cela que sa fiabilité est importante car elle évite de poursuivre de fausses performances. Mais l'indicateur doit être compris et pour cela, facile dans sa construction. FERNANDEZ (2008 : 87) ajoute qu'il est inutile d'envisager d'en construire « tant que les informations clés restent inaccessibles ». Aussi, « il vaut mieux trois indicateurs simples et peu ambigus, qu'un seul indicateur très synthétique mais d'un calcul compliqué » (LÖNING & al. ,2008:154). Ceci dit, il faudrait encore que l'indicateur puisse permettre de prendre une décision, sinon il ne servirait à rien. Et comme les décisions s'adaptent à des contextes spécifiques, l'actualisation de l'indicateur permet de ne pas prendre de décision sur des informations erronées.

LÖNING & al. (2008 : 147-150), HORNGREN & al. (2009: 40-41) et VOYER (1999 :62) identifient les éléments de base d'un bon indicateur:

- ▲ le nom de l'indicateur ;
- ▲ l'objectif auquel l'indicateur sera rattaché ;
- ▲ les utilisateurs (décideurs) de l'indicateur ;
- ▲ la méthode de calcul ;
- ▲ la durée au bout de laquelle il faut recueillir l'information (fréquence) ;
- ▲ et les sources d'information.

D'autres éléments peuvent bien sûr être ajoutées tels que la référence (ou niveau acceptable de l'indicateur) et la forme de représentation (INDICATEURSDÉGESTION : 2011).

### **2.3. Les indicateurs de performance du service d'audit interne**

La littérature définit plusieurs indicateurs de performance pour une fonction d'audit interne. Une synthèse des plus utilisés d'entre eux figure dans le tableau ci-dessous. Pour certains de ces indicateurs, le FRVI et l'IFACI ont défini des objectifs de performance qui figurent aussi dans le tableau.

Tableau N°3 : Les indicateurs de performance d'un service d'audit interne

AUTEURS	INDICATEURS	MESURES	OBJECTIFS
RENARD (2010) , CBOK (2010:40), ACCA (2010), FIGHT (2002: 29), SANDWELL (2011), RENARD (2003:82- 122), BENABIB (2010), ERNST&YOUNG (2007)	la couverture du plan d'audit	missions réalisées/mission figurant au plan	minimum 80%
	la formation professionnelle	nombre de jours de formation/nombre de jours ouverts	5 à 7 jours de formation par an
	la pertinence du rapport d'audit	recommandations acceptées/ recommandations émises	
	la faisabilité des recommandations	recommandations appliquées/ recommandations acceptées	minimum 70%
	le coût d'une journée de mission	dépenses du service/ nombre de jours de mission	
RENARD (2010), FRVI (2009), CBOK (2010:40), SANDWELL (2011), RENARD (2003:82- 122), ERNST&YOUNG (2007)	le temps consacré aux travaux de vérification	Nombre de jours d'audit/nombre de jours de travail	
	le respect des budgets	nombre de mandats ayant respecté le budget/nombre de mandats réalisés.	
	la couverture de la cartographie des risques	nombre de risques traités/ nombre de risques détectés	
	la couverture des besoins	nombre de besoins couverts/ nombre total de besoins	
RENARD (2010), LEMANT (1999), CBOK (2010:40), ERNST&YOUNG (2007)	les enquêtes de satisfaction	nombre d'enquêtes satisfaisantes/ nombre d'enquêtes totales	
IFACI (2011); RENARD (2010)	l'évaluation interne	nombre d'évaluations internes/an	une
	l'évaluation externe	nombre d'évaluations externes / 5 ans	une
RENARD (2011), FIGHT (2002: 29), LEMANT (1999)	le benchmarking	nombre de benchmarking /an	un

Source : Nous-mêmes à partir des auteurs mentionnés dans le tableau

### **2.3.1. La réalisation du plan d'audit**

C'est l'indicateur qui traduit le mieux la valeur de l'audit interne puisque toutes les missions qui se trouvent dans le plan d'audit doivent permettre d'améliorer le contrôle interne de l'entreprise (CBOK, 2010 :40). La couverture du plan assure le contrôle progressif des risques qui entourent l'activité de l'entreprise. Parallèlement, elle permet aussi de s'assurer que le service d'audit interne atteint ses objectifs avec les moyens qui lui sont donnés.

### **2.3.2. La formation professionnelle**

« Les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue » (IFACI, 2011-B). La formation permet à l'auditeur de se mettre à jour des différentes pratiques de la fonction et leur approfondissement dans le temps. Selon l'IFACI (2009 : 69), la formation moyenne des années 2007, 2008 et 2009 a été de 7,3 jours par ans pour les auditeurs internes. Plusieurs thèmes peuvent y être abordés<sup>7</sup> mais doivent surtout dépendre des besoins en formation. Cet indicateur met en exergue une partie essentielle de la valeur ajoutée de la fonction puisqu'elle participe à un meilleur perfectionnement des aptitudes de l'auditeur pour le déroulement de ses missions (DELOITTE, 2010 :18).

### **2.3.3. La pertinence du rapport d'audit**

Les normes interpellent l'auditeur en ce qu'il doit «évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et formuler les recommandations appropriées en vue de son amélioration » (IFACI, 2011-B). L'importance de la mission et les résultats mis en exergues résident donc dans la pertinence des recommandations qui seront faites par l'auditeur. Cet indicateur est après le taux de réalisation du plan, le plus utilisé par 108 auditeurs interrogés lors d'une étude (IFACI, 2009 :88). Il est mesuré en comparant les recommandations émises avec celles qui sont acceptées par les audités.

### **2.3.4. L'amélioration du contrôle interne**

Elle se manifeste par la capacité de l'audit interne à émettre des recommandations qui satisfont les audités et sont à la portée des moyens disponibles pour les appliquer. L'amélioration du contrôle interne complète donc l'information donnée par la pertinence du

---

<sup>7</sup> Voir page 22

rapport d'audit tout en s'appuyant sur la mise en œuvre des recommandations (CBOK, 2010 :40).

### **2.3.5. Le coût d'une journée de mission**

Le coût de la mission informe l'entreprise sur ce qu'elle doit supporter comme charges pour l'activité d'audit. L'indicateur permet alors de « se comparer aux coûts du marché » pour savoir si le service fonctionne à un niveau acceptable ou encore de comparer son coût aux résultats qu'il fournit (RENARD, 2010 :443).

### **2.3.6. Le temps consacré aux travaux de vérification**

Cet indicateur permet d'obtenir le temps réel consacré aux missions d'audit. Il donne une vue globale sur les priorités des auditeurs en matière de gestion de leur temps de travail (FRVI, 2009 : 10).

### **2.3.7. La couverture de la cartographie des risques**

Dans la norme 1220-A3, l'IIA dit que « l'auditeur interne doit exercer une vigilance particulière à l'égard des risques significatifs susceptibles d'affecter les objectifs, les opérations ou les ressources » (IFACI, 2011-B). L'approche par les risques permet à l'auditeur de traiter les problèmes les plus importants de l'entreprise en fonction de la limite en ressources qui est imposée. Pour une mission bien menée, la couverture des risques a une valeur importante puisqu'elle participe à la sécurisation du contrôle interne par la réduction des différents risques détectés.

### **2.3.8. La couverture des besoins**

L'audit interne est un service qui fournit des prestations à des clients. Son souci doit être la satisfaction de ces clients. Ses services nécessitent donc une importante qualité, dépourvue d'écarts entre les considérations de l'auditeur et les attentes du client (TENEAU et AHANDA, 2009 :293). La qualité totale prend comme objectif la conformité aux besoins du client. L'auditeur doit impliquer ces besoins dans le déroulement de ses missions car c'est sur la couverture de ces besoins que les audités jugeront l'auditeur interne.

### **2.3.9. Les enquêtes de satisfaction**

Elles permettent de recueillir l'information auprès de l'audité du niveau de satisfaction qu'il a de la mission de l'auditeur et du rapport qu'il a émis. Selon RENARD (2010 : 445), l'enquête d'opinion vise à savoir si l'auditeur a respecté son gage de qualité vis-à-vis du client. C'est donc un bon moyen de rectification et d'amélioration pour l'audit interne.

### **2.3.10. L'évaluation interne**

Elle est demandée par les normes d'audit (1311) et consiste à procéder :

- ▲ « aux contrôles continus du fonctionnement de l'audit interne
- ▲ et aux contrôles périodiques, effectués par auto-évaluation ou par d'autres personnes de l'organisation connaissant les pratiques d'audit interne et les normes » (IFACI, 2011-B).

La tenue de l'évaluation interne permet au service de suivre constamment son évolution et d'avoir à temps opportun ce qui pourrait être vu comme des freins à son activité. C'est donc un processus incontournable d'amélioration de la performance du service d'audit interne.

### **2.3.11. L'évaluation externe**

Elle vient en complément de l'évaluation interne et propose l'évaluation par un professionnel qualifié et indépendant du service. Cette évaluation est aussi une obligation car l'IIA y a trouvé une parade aux différentes crises que vivent les services d'audit interne. La tenue de cette évaluation a donc un impact important sur la performance de la fonction d'audit interne.

### **2.3.12. le benchmarking**

Le benchmarking s'affirme comme une source importante d'échanges d'expériences entre auditeurs. Il permet d'identifier les meilleures pratiques » de contrôle interne utilisées » et intéresse donc particulièrement l'audit interne dans sa quête de qualité. Un service qui ne s'informe pas sur les meilleurs pratiques peut être bon mais se fera dépasser au fil du temps par les nouvelles méthodes qui seront plus efficaces et plus économes (RENARD, 2003 : 51).

## 2.4. Les déterminants de la performance du service d'audit interne

Les déterminants de la performance d'un service représentent les leviers qui agissent positivement ou négativement sur la performance de ce service. Le terme déterminant n'est pas figé. Certains comme RENARD (2010 :430) parlent de « conditions » d'une bonne efficacité, d'autres comme LEMANT (1999 :86) parlent de « critères » de performance. L'essentiel est de retenir qu'il s'agit ici des caractéristiques qui influencent la performance d'un service d'audit interne. Pour notre étude, nous avons identifié neuf (9) déterminants de la performance d'un service d'audit interne :

- ▲ les guides d'audit interne ;
- ▲ le programme d'assurance qualité ;
- ▲ la formation professionnelle ;
- ▲ la compétence ;
- ▲ l'indépendance ;
- ▲ l'image du service d'audit interne ;
- ▲ la culture de contrôle ;
- ▲ les ressources ;
- ▲ le professionnalisme.

### 2.4.1. Les guides d'audit interne

La quasi-totalité des auteurs insiste sur la présence d'un certain nombre de documents importants pour le bon fonctionnement d'un service d'audit interne. La charte doit aviser la hiérarchie et les audités sur les actions et les conditions dans lesquelles l'auditeur doit travailler. Le manuel d'audit sert de référentiel pour le fonctionnement du service d'audit interne. Le plan d'audit doit intégrer non seulement des prévisions à court terme (annuelles) mais aussi à long terme (plan stratégique). Ceci permet au service de prévoir les différents changements de stratégie de l'entreprise et de réagir en fonction des différentes échéances. Les autres documents de travail sont aussi importants que les premiers. Ils permettent à l'auditeur d'effectuer la collecte, l'analyse et la restitution. Une certaine rigueur dans leur création et leur utilisation doit être adoptée. N'oublions pas que l'auditeur a une obligation de moyens. L'usage ou non de ces guides influencent donc fortement sa performance (PICKETT, 2005 : 109-115; MOELLER, 2009 : 273-292).

#### **2.4.2. Le programme d'assurance qualité**

Avec la norme 1300 des normes professionnelles de l'audit interne, l'évaluation du service est une obligation, mais doit être perçue comme une nécessité. Le programme est complet et très simplement définit. Le contenu des évaluations est bien présenté et sa simplicité assure des possibilités de mise en œuvre par tout type de service d'audit interne. Sa mise en pratique assure le maintien de la qualité du service (IFACI 2011-B).

#### **2.4.3. La formation professionnelle**

Elle permet à l'auditeur interne de mettre ses connaissances à jour des différentes évolutions de la fonction. L'IFACI (2007 : 58) nous a précédemment montré les divers thèmes qui font l'actualité des formations en précisant que le choix du thème doit être en relation avec son activité et le contexte dans lequel l'auditeur travaille. La formation professionnelle est une obligation car les normes disent que « Les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue » (IFACI 2011-B).

#### **2.4.4. La compétence**

Elle regroupe un ensemble de savoirs qui permettent à l'auditeur d'effectuer toutes les diligences nécessaires aux missions. Nous avons précédemment défini la compétence comme l'ensemble constitué des comportements, techniques et autres savoir-faire<sup>8</sup> utilisés par l'auditeur dans le cadre de son activité. Elle assure une mission correctement menée, dans le respect des pratiques de l'audit interne (IFACI, 2008 : 45-50).

#### **2.4.5. L'indépendance**

Les normes professionnelles d'audit interne définissent l'indépendance comme étant « Le fait de n'être exposé à aucune situation susceptible d'altérer l'objectivité, en réalité ou en apparence » (IFACI, 2011-B). RENARD (2010 :68-71) précise que l'indépendance doit autant concerner l'aspect professionnel que l'aspect personnel. Il ajoute que l'auditeur doit avoir un niveau d'indépendance qui lui permet d'exprimer toutes ses opinions avec objectivité. Ses recommandations ne doivent en aucun cas être atténuées par des conflits d'intérêt. L'indépendance permet à l'auditeur d'agir en toute protection mais aussi de s'exprimer en toute objectivité. Elle influence donc la performance de l'audit interne.

---

<sup>8</sup> Voir annexe 3

#### **2.4.6. L'image du service d'audit interne**

« Si l'auditeur a bien fait comprendre quel doit être son rôle pour assister le management dans l'amélioration des contrôles internes à tous les niveaux, et s'il le fait avec compétence il ne sera pas considéré comme un spectateur sur le banc de touche mais comme un acteur essentiel à la vie de l'entreprise » (RENARD, 2010 : 431). L'audit interne doit donc être compris et aimé de ses clients. Pour cela, il est essentiel que ces derniers lui fasse confiance et trouvent en lui une incontournable assistance. L'auditeur doit pour cela connaître ses clients, leurs besoins et leurs attentes et communiquer avec eux sur les possibilités d'exécution des missions. Il doit aussi veiller à la satisfaction des clients pour s'assurer que cette image n'est ternie par aucune différence d'appréciation de la qualité des services rendus. L'image du service facilite donc la communication entre les auditeurs et les audités, et permet de meilleures collaborations entre les deux parties.

#### **2.4.7. La culture de contrôle**

Selon BERTIN (2005 : 431) « l'environnement de contrôle est un élément très important de la culture d'une entreprise, puisqu'il détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôle. Il constitue le fondement de tous les autres éléments du contrôle interne, en imposant discipline et organisation ». Lorsque les employés montrent une réticence face au contrôle, l'activité globale de l'entreprise est en danger car aucune assurance ne peut être valablement donnée de la part de l'auditeur. Il est donc important pour l'auditeur que le contrôle interne en place facilite l'exécution de ses missions afin que ses recommandations aident réellement à faire avancer les choses.

#### **2.4.8. Les ressources**

« Les auditeurs internes doivent déterminer les ressources appropriées pour atteindre les objectifs de la mission » (IFACI, 2011-B). Ce qui veut dire que si les ressources sont mal gérées cela se ressentira forcément sur la qualité de la mission. RENARD (2011 :427) et FIGHT (2002 :83) abordent les moyens matériels, logiciels et financiers comme agissant fortement sur l'efficacité et l'efficience des missions.

Les moyens matériels facilitent « l'assistance et la gestion du service d'audit, le courrier électronique... ». Les solutions logicielles assistent plus les auditeurs dans les missions. On y retrouve des logiciels de collecte, de traitement, d'analyse et de restitution qui améliorent

le rendement de l'auditeur interne. Enfin, les moyens financiers permettent de couvrir le plan d'audit et le fonctionnement du service d'audit interne.

#### **2.4.9. Le professionnalisme**

Le professionnalisme forge l'exemple à suivre. Le professionnel est celui qui marque par les «observations pertinentes, celui qui connaît et applique rigoureusement les normes professionnelles» (RENARD, 2011 :432). Les normes commentées d'audit interne précisent que ce professionnalisme se distingue par le respect des normes et le code de déontologie, mais peut aussi s'affermir par la certification IFACI. Cette certification a pour objet de « donner une assurance sur la qualité des prestations et le respect des normes de l'audit interne ou de la norme ISO 9001 » (2006-A : 14)

#### **Conclusion**

Dans ce chapitre nous avons pu établir des indicateurs de performance pour un service d'audit interne, mais aussi des déterminants de cette performance. Ceci va nous permettre d'évaluer le service qui fera l'objet de notre étude. Néanmoins, il faudrait que l'on sache comment est-ce qu'on va procéder à cette analyse. Il convient donc de pouvoir déterminer les méthodes avec lesquelles nous allons effectuer cette évaluation.

C'est pour cela que dans le chapitre suivant, nous allons étudier les types d'évaluation de la performance d'un service d'audit interne et les méthodes y afférentes. Nous pourrions donc choisir celle qui s'accordera le mieux avec nos objectifs.

### **Chapitre 3. LES TYPES D'ÉVALUATION DE LA PERFORMANCE DE L'AUDIT INTERNE**

Les approches se sont succédées dans le temps, marquées par des perceptions différentes de l'efficacité de l'audit interne mais motivées par la même volonté : « une meilleure performance de l'audit face aux scandales financiers et leurs incidences » (CHEMANGUI & al. ,2006 :1). D'intenses recherches ont été menées dans ce sens. On leur devait déjà la présentation de quelques approches classiques qui ont même motivés le développement de nouvelles.

Il existe donc plusieurs méthodes permettant d'évaluer la performance d'un service d'audit interne. Nous les présenterons dans cette section en commençant dans un premier temps par faire ressortir des approches d'évaluation applicables à un service d'audit interne, puis en déclinant dans un second temps leurs différentes méthodologies. Mais nous les classerons en général en cinq groupes :

- ▲ l'approche indirecte ;
- ▲ l'approche directe ;
- ▲ l'approche comparative ;
- ▲ l'approche par la résolution des problèmes ;
- ▲ et l'approche par les indicateurs.

#### **3.1. L'approche indirecte**

Les premières recherches ne s'intéressaient pas aux travaux réalisés par les auditeurs. Selon leurs auteurs, la performance de l'audit interne ne se limitait qu'à la qualité de son auditeur. DeANGELO en 1981, NICHOLS et SMITH en 1983, EICHENSEHER en 1989 et Lennox en 1999 ont émis l'hypothèse selon laquelle « l'évaluation de la qualité d'audit repose sur deux concepts de base : la compétence et l'indépendance » (MANITA & al. 2007 :3).

Ces concepts permettent respectivement de situer la performance de l'auditeur interne sur :

- sa capacité à détecter : connaissances, formation, qualification et expérience professionnelle ;
- et sa capacité à révéler : les auteurs insistent ici sur l'indépendance dans la programmation des missions, dans l'investigation et dans le reporting.

Toutefois ils ne s'accordent pas sur ce qui serait la meilleure des deux qualités. Certains comme PRAT DIT HAURET pensent que la compétence précède l'indépendance car elle « est nécessaire pour pouvoir exprimer un jugement ». D'autres comme BORITZ disent que l'indépendance est « l'essence de l'activité de l'audit » et donc passe avant la compétence (MANITA & al. 2006 :4). Nous pouvons quand même faire ressortir de cette méthode qu'elle focalise la performance du service seulement sur les qualités de l'auditeur, en écartant les autres dimensions du service.

Le feedback 360° est une approche indirecte. Très récente, elle est basée sur la perception qu'un employé a de lui-même dans certains comportements avec celle que d'autres ont de lui. Le feedback 360° permet aux supérieurs, collègues, clients et subordonnés de donner un avis général sur le comportement d'un employé. La méthode donne donc un retour détaillé et pertinent (provenant de plusieurs personnes), qui assure un résultat mieux accepté car déterminé dans la confidentialité. Le déroulement de la démarche demande une connaissance avancée du feedback et de la psychologie des organisations.

### **3.2. L'approche directe**

La subjectivité de l'approche indirecte notamment par l'ambiguïté des indicateurs de la qualité de l'auditeur ont poussé l'évaluation de l'auditeur vers la qualité du processus d'audit. L'accent a d'abord été mis sur les facteurs qui impactaient les diverses étapes du processus. SUTTON en 1993 a complété l'approche indirecte en proposant de suivre « la réalisation effective de la mission d'audit dans les entreprises qui souhaitent évaluer leurs services d'audit interne ». Mais l'approche est restée très peu développée à cause de la complexité des processus à cerner (MANITA & al. 2006 :20).

Le véritable développement de cette approche s'est fait bien plus tard, par la naissance de la « cartographie des processus ». Cet outil permet d'appréhender tout type d'organisation en facilitant la schématisation de ses processus. « L'approche processus est une méthode d'analyse et de modélisation, dont un des buts est de travailler collectivement sur l'amélioration de l'efficacité d'une organisation » (BRANDENBURG et WOJTYNA, 2003 : 19). Elle a aussi un lien très étroit avec la notion de qualité puisqu'elle figure parmi les huit principes de management de l'ISO 9000 (MATHIEU, 2001:9).

La méthode la plus couramment utilisée pour la pratique de cette approche est l'AMDEC ou Analyse des Modes de Défaillance Et de leur Criticité (BRANDENBURG et WOJTYNA,

2003 : 156 ) ; (GILLET-GOINARD et SENO, 2009: 60) ; (MARGERAND et GILLET GOINARD, 2006:127) ; (FRECHET, 2005 :18). Son objectif est de «maîtriser les risques grâce à une étude des défaillances possibles d'un système, d'un produit ou d'un service, en imaginant tous les scénarios possibles, et en s'appuyant sur une analyse des risques et de leurs conséquence sur l'utilisateur final » (TENEAU et AHANDA, 2009 :197).

L'AMDEC se conçoit comme une cartographie des risques mais destinée cette fois au service d'audit interne lui-même. Pour évaluer les processus, la méthode identifie le mode de défaillance de chaque processus (l'anomalie), les effets sur la qualité de service et la criticité de la défaillance. Pour connaître la criticité d'un processus, il faut utiliser une échelle, définie d'avance par l'évaluateur selon trois critères :

- ▲ la gravité de l'effet pour l'utilisateur du service ;
- ▲ la fréquence d'apparition de la défaillance ;
- ▲ et la probabilité que la défaillance ne soit pas découverte à temps<sup>9</sup>.

La criticité s'obtient en multipliant ces trois critères. Il devient donc possible de hiérarchiser et de traiter les problèmes par ordre décroissant d'intensité de la défaillance.

AMDEC propose un traitement exhaustif et clair basé sur le traitement des processus. Il donne les outils et le suivi nécessaire à la réalisation d'une évaluation. Néanmoins l'approche est lourde à concevoir. Il faut du temps pour sa mise en place et encore plus pour des services complexes. De plus, TENEAU et AHANDA (2009 :201) précisent qu'elle repose essentiellement sur l'expérience passée et doit être adjointes à d'autres outils tels que le brainstorming pour l'actualiser.

### 3.3. L'approche comparative

C'est une approche qui s'est développée avec l'avènement des référentiels, normes et surtout des bonnes pratiques. L'approche comparative peut s'effectuer de deux façons:

- ▲ la comparaison à une structure similaire ;
- ▲ et la comparaison à de bonnes pratiques.

---

<sup>9</sup> L'extrait d'une échelle de criticité figure en annexe 4.

### 3.3.1. La comparaison à une structure similaire

Le benchmarking est « une méthode appréciée des entreprises » car elle permet à plusieurs services de se comparer. TENEAU et AHANDA (2009 :215) ajoute que le benchmarking compare les services à plusieurs niveaux :

- ▲ la conception : comparaison des cahiers de charges ;
- ▲ l'industrialisation : comparaison des projets avant et après réalisation ;
- ▲ la production : comparaison des services offerts ou des outils utilisés (logiciels, documents...).

Le benchmarking évalue la performance « des produits-services, des fonctions, des méthodes et des pratiques par rapport aux meilleurs, concurrents ou non » (LONGIN et DENET, 2008:43). Mais selon RENARD (2010 :444) le benchmarking favorise l'uniformisation des pratiques et bloque l'évolution de la fonction d'audit interne. Il doit donc être pris avec beaucoup d'attention.

### 3.3.2. La comparaison avec de bonnes pratiques

Les modèles expriment des exemples de réussite pour l'évaluation de la qualité des services. « ZEITHAML et BERRY ont défini le modèle le plus reconnu pour l'évaluation de la qualité du service et de la satisfaction de la clientèle. Ils l'ont appelé le modèle des écarts de la qualité de service » (TENEAU et AHANDA, 2009 :293). Le modèle identifie les quatre écarts qui justifient la satisfaction ou l'insatisfaction du client :

- ▲ l'écart entre le service attendu par le client et la compréhension par l'auditeur du service à offrir (écart de connaissance);
- ▲ l'écart entre la compréhension par l'auditeur du service à offrir et la définition des caractéristiques de l'offre de service (écart de conception du service);
- ▲ l'écart service défini et le service réellement livré (écart de mise en œuvre) ;
- ▲ l'écart entre le service réellement livré et la communication des résultats aux clients (écart de communication).

La formule de base qui définit ce modèle est « satisfaction du client= perception du service reçu-attentes » (GIROUX, 2007 :6).

### 3.4. L'approche par la résolution des problèmes

Cette approche évalue les structures en déterminant uniquement les divers problèmes qui peuvent y exister. Le plus utilisé aujourd'hui est le diagramme de causes et effets dont le concepteur est ISHIKAWA. Cet outil se présente comme un diagramme en arêtes de poisson, sur laquelle on dispose le problème et les différentes causes qui peuvent y conduire (TENEAU et AHANDA, 2009 :284). On établit donc autant de diagramme que de problèmes.

Une fois le problème définit, les causes sont regroupées en familles en insérées dans les arêtes. Les familles rassemblent les problèmes relatifs au milieu, aux moyens, aux matières, aux méthodes et à la main d'œuvre. Les causes de ces problèmes sont ensuite définies et traitées (GILLET-GOINARD et SENO, 2009: 159).

Le diagramme utilise directement les problèmes et identifie leurs causes. Il permet de trouver des solutions en fonction des familles d'anomalies qui existent dans les services. Mais il n'agit que sur les problèmes qui sont déjà identifiés. Or, certains problèmes sont de nature à affecter l'existence des structures. Il convient de les traiter avant qu'ils ne surviennent. Il lui manque donc une démarche d'identification des problèmes.

L'analyse SWOT est aussi un outil célèbre de résolution des problèmes. Elle « permet en une seule vision d'avoir une vue d'ensemble de la problématique de l'entreprise », en faisant séparément mais de façon synthétique un aperçu de l'environnement interne et externe de l'entreprise. Le modèle doit cependant rester ouvert, car des opportunités peuvent devenir des menaces et vice versa. Il en est de même pour les forces et les faiblesses. Par conséquent, l'analyse SWOTT demande une constante mise à jour. Il faut aussi mentionner tous les éléments nécessaires à la réalisation de l'analyse. Le risque ici est qu'une stratégie d'amélioration peut s'avérer être un temps perdu pour le service. L'analyse SWOTT pour l'audit interne reviendra à identifier :

- ▲ les opportunités et les menaces (analyse externe du service): la dispersion géographique du client, l'étendue des services à offrir, l'innovation technologique, la culture d'entreprise...;
- ▲ les forces et les faiblesses (analyse interne du service): la connaissance du client, les compétences disponibles, les documents et processus utilisés, la formation des agents... (DUCREUX & al. ,2009 : 354-356).

### 3.5. L'approche par les indicateurs

Cette approche repose essentiellement sur la définition d'indicateurs de performance. Le Processus d'Évaluation Rapide (PER) est une de ces approches. Fortement utilisé dans les domaines publics, le PER définit toute une méthodologie d'évaluation des structures ou des projets. (BURT, 2007 :2) ; (Le Cluster Éducation mondial, 2010 :3) ; (FAO, 2007 :4). Pour l'évaluation de l'audit interne le PER donne toute une méthodologie d'évaluation. Il laisse la liberté à l'évaluateur de définir ses objectifs d'évaluation, ses indicateurs et déterminants de performance, ainsi que les outils nécessaires à son évaluation. L'approche structure sa méthodologie en trois phases (préparation, comparaison, amélioration) à l'intérieur desquelles nous retrouvons plusieurs étapes.

L'IFACI (2006-A : 4) propose aussi cette approche (MPA 1311-2), incluant aussi bien « des évaluations quantitatives que qualitatives » mais en appui aux contrôles déjà effectués dans l'activité d'audit interne. L'institut précise en outre qu'« il n'existe pas de série d'indicateurs universelle, pertinente pour toutes les activités d'audit ».

Les choix des objectifs, des indicateurs et des actions sont laissées à l'évaluateur. Cette approche peut se montrer subjective si les étapes ne proviennent pas d'éléments solides, qui ont orientés les choix de l'évaluateur. Aussi, le PER limite son analyse aux faiblesses. Nous pouvons apprécier ici le déroulement exhaustif des étapes de l'évaluation et la simplicité de la mise en œuvre.

#### Conclusion

Il était question dans ce chapitre de définir des méthodologies d'évaluation d'un service d'audit interne. Plusieurs méthodes sont applicables pour notre étude, marquées par de très nettes divergences en termes d'historique, de finalités et donc de méthodologies respectives. Les approches utilisent des techniques et outils différents, dont l'usage suppose des niveaux variés d'implémentation. Pour notre étude, ce chapitre nous a permis de connaître les diverses manières d'évaluer la performance de l'audit interne. Dans la suite, il s'agira de choisir la meilleure de ces démarches en fonction des possibilités et des limites de l'évaluation. Ceci se fera à l'aide du chapitre suivant.

## Chapitre 4. METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Ce chapitre est consacré au modèle que nous utiliserons pour atteindre les objectifs de l'étude. Pour cela, nous commencerons par opter pour une des méthodologies d'évaluation précédemment présentée, avec les diverses motivations qui nous conduiront vers ce choix. Ensuite, nous présenterons de façon schématique les différentes étapes que nous suivrons, pour finir avec les différents outils et techniques qui seront utilisés.

### 4.1. Le choix de la démarche

Notre choix porte d'abord sur la méthode PER, qui consiste à définir et à appliquer des indicateurs de performance à une population, puis à comparer les résultats aux standards définis par les objectifs de l'étude. Le choix de cette méthode se fait principalement grâce :

- ▲ à sa simplicité d'exécution. La méthode déroule une méthodologie simple et complète, parfaitement adaptée aux objectifs de notre étude ;
- ▲ à la variété et l'accessibilité des outils proposés. Le PER regroupe plusieurs outils parmi lesquels l'analyse subjective (l'observation), l'appréciation par les pairs (ou collègues), l'analyse statistique, l'analyse documentaire et la comparaison. Plusieurs évaluations sont donc possibles grâce au PER, ce qui crédibilise les données collectées. ;
- ▲ la rapidité dans l'obtention des réponses. D'ailleurs le « PER peut généralement être réalisé en 2 semaines ou moins de travail de terrain et de bureau » (BURT, 2007 :2).

Néanmoins, la méthode limite son évaluation aux lacunes alors que notre étude se veut beaucoup plus large. C'est pour cela que nous associons aux PER l'analyse interne et externe du modèle SWOT.

### 4.2. Le modèle d'analyse

Le tableau N°4 résume la démarche qui sera utilisée tout au long de l'étude. Il présente les différentes phases, leurs sous phases et les tâches qui y seront effectuées. Les outils et techniques corrélés à ces tâches sont également inclus dans le tableau.

Tableau N°4: Démarche de l'étude

PHASES	SOUS-PHASES	TÂCHES	TECHNIQUES
Présentation de l'étude	Prise de connaissance du service d'audit interne	S'informer sur le service d'audit interne de la MAETUR	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Analyse documentaire</li> <li>• Observation</li> </ul>
	Définition des objectifs	Fixer les objectifs de l'étude	Revue de littérature
	Choix de la stratégie d'évaluation	Choix du type d'évaluation à effectuer	Méthodologie de l'étude
	Définition des outils	Choisir les outils nécessaires au déroulement de l'étude	Méthodologie de l'étude
Évaluation	Application des questionnaires	Distribution des questionnaires aux destinataires	Questionnaires
	Récupération des questionnaires		
	Validation des données	Vérification de la conformité avec les documents et la pratique	Observation, Analyse documentaire
		Échanges pour compléter les données	Entretiens
	Affectation des données aux indicateurs		
	Mesure du niveau des indicateurs		
	Présentation des déterminants de la performance		
	Présentation de chaque dimension de performance pour le service d'audit interne de la MAETUR		
	Mise en relation entre le niveau des indicateurs et celui des déterminants de la performance		
Présentation du rapport	Présentation des principaux constats		
	Proposition de recommandations		

## Évaluation de la performance d'un service d'audit interne : cas de la MAETUR

Le tableau suivant (N°5) montre les différentes dimensions de la performance qui ont été choisies, en fonction des informations disponibles et utilisables. Pour situer le niveau de ces dimensions, des indicateurs de performance leur sont adjoints, mesurés par des crédits. L'évaluation consistera donc à donner la part de responsabilité de chaque déterminant dans l'état actuel de chacune des dimensions.

Tableau N°5 : Tableau référentiel d'évaluation de la performance

DIMENSIONS	INDICATEURS	MESURES	CREDIT	DETERMINANTS
La satisfaction des clients	La pertinence du rapport d'audit	recommandations acceptées/ recommandations émises	2	les guides d'audit interne
	L'amélioration du contrôle interne	recommandations appliquées/recommandations acceptées	2	le programme d'assurance qualité
	La couverture des besoins	nombre de besoins satisfaits/ nombre de besoins émis	2	la formation professionnelle
	La couverture de la cartographie des risques	nombre de risques traités/ nombre de risques détectés	2	la compétence
L'évaluation du service	L'évaluation interne	nombre d'évaluations internes/an	2	l'indépendance
	L'évaluation externe	nombre d'évaluations externes/ 5 ans	2	l'image du service d'audit interne
	Les enquêtes de satisfaction	nombre d'enquêtes satisfaisantes/ nombre d'enquêtes réalisées	2	la culture de contrôle
	Le benchmarking	nombre de benchmarking /an	2	les ressources
La performance individuelle	La formation professionnelle	nombre de jours de formation/ nombre de jours de travail	2	le professionnalisme
	La couverture du plan d'audit	nombre de missions complétées/ nombre de missions figurant dans le plan	2	
NOTE			.../20	

L'étude se déroulera entièrement comme indiquée par le modèle d'analyse. La collecte d'informations permettant de fixer les bases de l'étude durera deux semaines. Les différents outils nécessaires à cette phase sont à notre portée donc ne poseront pas de problèmes d'accessibilité de l'information. Après cela nous pourrons déterminer les objectifs généraux et spécifiques, ainsi que les outils et le type d'évaluation qui iront le mieux avec notre étude. Dans cette partie, nous définirons aussi les indicateurs et déterminants de la performance que nous utiliserons pour notre étude.

Lorsque ceci sera fait, nous pourrons commencer la collecte des données grâce aux différents outils qui seront conçus à cet effet et que nous développerons dans la section suivante. Toutes les informations feront l'objet de validation par les différents directeurs qui ont participé ou leurs adjoints. Après la validation de tous les directeurs, les données collectées serviront à renseigner tous les indicateurs qui ont été choisis. De là, nous pourrons donner la valeur réelle de la performance du service d'audit. Pour cela, à chaque indicateur sera affecté un crédit égal à deux. Et selon la mesure trouvée, chaque indicateur se verra attribué une note. La valeur finale de la performance par dimension sera donnée grâce à la somme des crédits de ses indicateurs.

Pour comprendre et expliquer cette performance, nous nous appuierons sur les déterminants de la performance du service d'audit interne. Il s'agira d'expliquer l'impact que chaque déterminant a eu sur l'état de la performance que nous aurons déterminé. Les recommandations qui suivront seront essentiellement basées sur les constats de cette analyse.

#### 4.3. Les outils de collecte

Les outils que nous utiliserons pour collecter l'information sont :

- ▲ l'analyse documentaire ;
- ▲ le questionnaire ;
- ▲ l'observation ;
- ▲ et l'entretien.

#### 4.3.1. L'analyse documentaire

Nous allons d'abord nous familiariser avec l'entreprise grâce aux différents documents qui pourront faciliter notre prise de connaissance. Puis nous passerons en revue tous les documents qui nous permettront d'appréhender son service d'audit interne. Les sources qui seront parcourues sont :

- ✚ les textes de référence de la MAETUR, consignent les évènements et textes administratifs qui marquent la création et l'évolution de cette société;
- ✚ les statuts du personnel ;
- ✚ le décret ministériel validé par la 67<sup>e</sup> session du conseil d'administration (qui porte connaissance de la création du service d'audit interne) ;
- ✚ le manuel d'audit interne ;
- ✚ les papiers de travail du service d'audit interne.

#### 4.3.2. Les questionnaires

Ils aborderont les éléments de détermination des indicateurs de performance. Grâce aux questions qui seront posées, les écarts entre les niveaux de performance du service et ceux requis par la littérature permettront d'établir une part importante de l'étude.

Les questionnaires sont conçus avec le logiciel ETHNOS et seront distribués au responsable du service d'audit, et à une majorité représentant au moins 60% des différents responsables opérationnels de l'entreprise. Cet échantillon est choisi de façon à respecter la représentativité et la disponibilité des chefs de département qui sont constamment en déplacement ou qui ne sont pas disposés à répondre. La direction générale n'a pas pu participer à cette étude compte tenu de sa disponibilité. Tous les questionnaires seront remplis par auto-administration sauf pour l'adjoint au responsable du département technique et l'auditeur interne qui acceptent un questionnaire administré en face à face. Pour des questions de temps évoqués par les responsables, toutes les questions seront brèves et fermées. Les questionnaires sont consultables en annexe 7.

#### 4.3.3. L'observation

Elle nous permettra de confirmer certaines pratiques au sein du service et de découvrir d'autres. Elle sera donc utile durant toute la période d'évaluation notamment pour comparer

les procédures, leur compréhension et la façon avec laquelle elles sont appliquées. L'observation portera sur tout le personnel du siège et de la délégation du centre. Elle permettra de donner une confirmation :

- ✦ de l'utilisation des guides par l'auditeur;
- ✦ de l'indépendance professionnelle et personnelle de l'auditeur ;
- ✦ de l'image que les clients ont du service d'audit interne;
- ✦ de la culture de contrôle au sein de la MAETUR;
- ✦ des moyens utilisés pour les missions;
- ✦ et du professionnalisme de l'auditeur.

Au cours de nos différents travaux dans les services techniques et administratifs, nous procéderons à une observation dissimulée. Elle nous permettra d'obtenir d'une part la meilleure image du service d'audit interne auprès de ses clients, mais aussi d'autre part l'adhésion de ces clients aux objectifs de l'auditeur (culture de contrôle).

L'observation dissimulée concerne aussi l'auditeur et couvrira toute la période du stage (2 mois). Outre l'observation dissimulée, il fera l'objet d'une deuxième observation mais sera informé de celle-là. Ceci permettra de juger son comportement et ses réactions sur différentes situations. L'observation de l'auditeur vise à juger son professionnalisme et sa compétence.

#### 4.3.4. L'entretien

De tous les responsables sollicités, seuls un chef de département et l'auditeur interne nous ont donné leur accord pour programmer un entretien avec eux. C'est pour cela que nous avons choisi d'utiliser les entretiens pour confirmer les informations du questionnaire que nous voudrions éventuellement détailler. Nous aurons donc droit à deux entretiens individuels et non directifs avec questions ouvertes.

Le chef de département a requis notre présence pour répondre à la fois au questionnaire et aux éventuelles incompréhensions qui pourraient naître de ses prises de position. La participation au remplissage du questionnaire sera donc cumulée à l'entretien.

L'auditeur a quant à lui demandé à recevoir le maximum de questions par le biais du questionnaire pour minimiser le temps de l'entretien. Les thèmes généraux abordés lors de cet entretien sont les suivants :

- ✚ le manque en ressources humaines ;
- ✚ le besoin en formation technique (aménagement et assainissement) ;
- ✚ l'absence de manuel de procédure et les conséquences pour l'audit;
- ✚ l'image du service d'audit interne ;
- ✚ l'évaluation du service d'audit interne.

### **Conclusion**

Le chapitre nous a permis de mettre en exergue la démarche que nous allons suivre tout au long de notre étude. La méthode PER, que nous avons choisi, sera déroulée à travers trois phases (présentation de l'étude, évaluation de la performance, présentation du rapport) et grâce à quatre outils (l'analyse documentaire, l'entretien, le questionnaire et l'observation). Ce chapitre clôture toute la première partie.

## CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

L'objectif de cette étude est d'évaluer la performance d'un service d'audit interne. Pour cela, nous avons d'abord présenté la fonction d'audit interne à travers ses caractéristiques (définition et missions), son organisation (structurelle, humaine, financière et documentaire) et son fonctionnement. Après avoir déroulé le concept de performance, nous avons ensuite défini différents indicateurs de performance pour une fonction d'audit interne, avec des déterminants qui peuvent les influencer. Terminant par les méthodes d'évaluation de la qualité d'un service en général, nous avons choisi celle que nous allons utiliser dans le cadre de notre étude en présentant la méthodologie à travers un modèle d'analyse. Tout ceci nous a donc permis de poser les fondements nécessaires à l'évaluation de la performance d'un service d'audit interne, évaluation que nous effectuerons auprès de la MAETUR. Ceci fera l'objet de la deuxième partie de l'étude.

DEUXIEME PARTIE : EVALUATION DE LA  
PERFORMANCE DE SON SERVICE D'AUDIT INTERNE

CEAAG - BIBLIOTHEQUE

## **Introduction**

Les situations de fraudes et les crises financières ont montré les limites des fonctions de contrôle au sein des institutions. Déterminer la performance de l'audit interne est donc de tout intérêt car cela rentre dans la redynamisation de ses actions. Dans la première partie nous avons successivement présenté les éléments qui rentrent en compte dans les objectifs de performance de l'audit interne, mais aussi la méthode qu'il fallait adopter pour pouvoir déterminer cette performance. Cette partie sera celle de l'application de ces différents concepts. Nous allons renseigner les différents indicateurs de performance et apprécier l'influence que les déterminants ont sur eux.

Pour cela, nous présenterons d'abord la MAETUR et son contexte socio-économique. Ensuite nous nous focaliserons sur son service d'audit interne et ses principales caractéristiques, pour terminer avec l'évaluation de sa performance telle que cela est défini par notre modèle d'analyse. Cette partie prendra fin avec les différentes recommandations que nous adresserons à l'audit interne et à la direction générale.

## **Chapitre 5. PRESENTATION DE LA MAETUR**

Dans ce chapitre, nous allons décrire la structure de façon à comprendre son activité et sa portée dans l'environnement socio-économique où elle opère. Le chapitre nous permettra aussi d'appréhender les éléments fondamentaux du service d'audit interne, sujet de cette étude.

Pour cela, nous allons étudier les objectifs, le fonctionnement, les réalisations et l'organisation en place au sein de la MAETUR. Nous poursuivrons ensuite avec sur le service d'audit interne pour lequel nous ferons une prise de connaissance suffisamment étendue pour pouvoir adéquatement évaluer sa performance.

### **5.1. Les principales caractéristiques de la MAETUR**

Nous allons définir les caractéristiques de la MAETUR et de son environnement. Pour cela, nous aborderons respectivement son statut juridique, ses objectifs et ses réalisations à travers le territoire du CAMEROUN.

#### **5.1.1. Le statut juridique**

La Mission d'Aménagement et d'Équipement des Terrains Urbains et Ruraux (MAETUR) est un Établissement Public à caractère Industriel et Commercial (EPIC) créé par décret en 1977 et placé sous la tutelle du Ministère des Domaines et des Affaires Foncières (MINDAF) du CAMEROUN. Elle bénéficie depuis cette date de la personnalité juridique et de l'autonomie financière.

#### **5.1.2. Les objectifs**

L'objectif principal qui est assigné à la MAETUR est de réaliser des opérations d'aménagement des terrains pour l'habitat en zone urbaine, et des terrains d'opérations agricoles pour des besoins en zone rurale et pré urbaine. Lors de ces opérations, la MAETUR met en œuvre les moyens urbains, techniques et financiers pour réaliser :

- ▲ les études ;
- ▲ la voirie ;
- ▲ l'assainissement des eaux pluviales et des eaux usées ;
- ▲ l'adduction d'eau potable ;
- ▲ l'électricité ;

- ▲ le lotissement en parcelles ;
- ▲ et la vente des parcelles.

Les objectifs spécifiques de la structure sont :

- ▲ la promotion sur demande, pour le compte de l'état et des entreprises publiques, l'étude et la réalisation des opérations d'aménagement ou d'équipement des terrains ;
- ▲ l'étude et la réalisation des infrastructures d'assainissement et de drainage des terrains urbains ou ruraux ;
- ▲ le lotissement et la commercialisation des terrains à aménager ou à équiper ;
- ▲ l'étude et la réalisation des équipements publics à l'intérieur des zones à aménager ;
- ▲ le contrôle de la conformité d'urbanisme et d'architecture prévues pour chaque zone à aménager ;
- ▲ l'entretien de ces réseaux et de certains équipements lorsqu'ils ne sont pas confiés à des sociétés concessionnaires ou à des collectivités locales ;
- ▲ la recherche et la mise en œuvre des ressources nécessaires pour réaliser son objet social (MAETUR, 2010).

### 5.1.3. Les réalisations

Nous devons à la MAETUR l'aménagement et l'embellissement de plusieurs villes du CAMEROUN dont Yaoundé (capitale politique), Douala (capitale économique), Kribi, Bafoussam, Buea..., soit près de 50 000 parcelles qui sont déjà créées par l'entreprise.

Comme réalisations urbaines et rurales, nous pouvons citer :

- ▲ l'aménagement et l'embellissement du boulevard du 20 Mai à Yaoundé;
- ▲ la création de nouveaux quartiers au Sud-Ouest de Yaoundé : Nsimeyong, Biyemassi, Etoug-Ebé, Mendong... (un total 3000 hectare);
- ▲ la création de nouveaux quartiers au Nord de Douala : Bonamoussadi, Maképé, Kotto, Logpom... (un total 3100 hectare);
- ▲ la réalisation d'une dizaine de projets d'aménagement de lotissements en concertation avec les collectivités privées et publiques;
- ▲ l'élaboration de plusieurs schémas d'aménagement et plans d'urbanisme directeurs pour le compte de l'État (MAETUR, 2010).

## **5.2.L'organisation de la MAETUR**

Ici nous présenterons les différents organes qui interviennent dans l'activité de la MAETUR, et la coordination qui existe entre eux.

### **5.2.1. Le conseil d'administration**

La Mission est administrée par un conseil d'administration qui est lui-même présidé par une personnalité nommée sur décret du Président de la République. Le conseil est composé de neuf membres, avec des représentants dont celui de la Présidence de la République et ceux de ministères corrélés à l'activité de la MAETUR. Au conseil d'administration sont attribuées des missions liées à l'actualisation de l'organigramme, à la fixation de certains niveaux de rémunération, aux autorisations de marchés, et aux approbations de rapports.

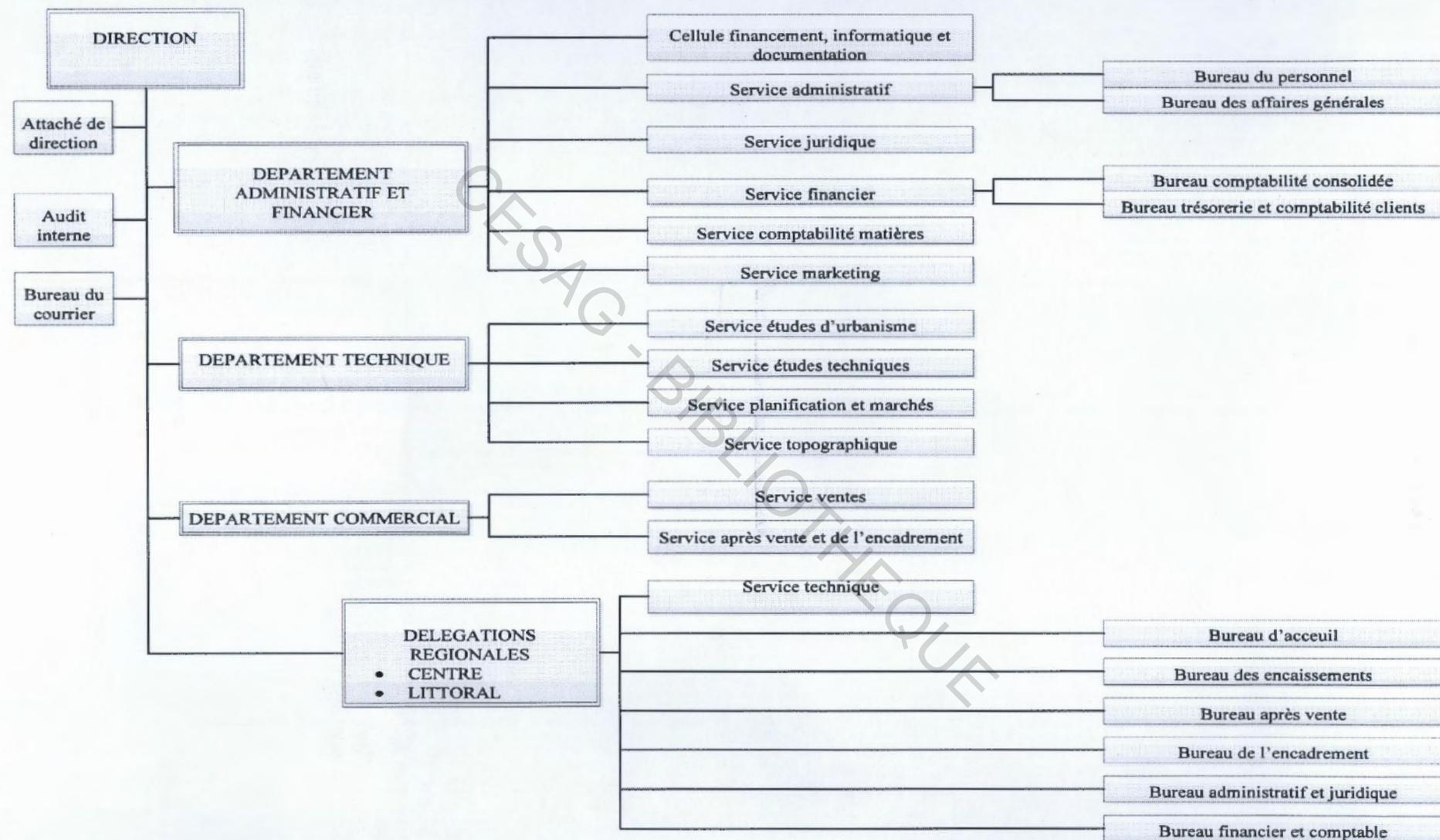
### **5.2.2. Les structures fonctionnelles de la MAETUR**

La MAETUR dispose d'un siège dans la région du centre au CAMEROUN et de deux délégations dont une au Centre et l'autre au Littoral. Pour la réalisation de ses objectifs, la structure emploie environ 115 personnes dont des cadres de plusieurs domaines :

- ▲ architectes ;
- ▲ urbanistes ;
- ▲ ingénieurs (génie civil, bâtiment, cadastre, topographie) ;
- ▲ experts fonciers ;
- ▲ gestionnaires (administratifs, financiers, comptables, commerciaux et juridiques).

De façon ponctuelle la MAETUR emploie aussi des consultants, bureaux d'études et entreprises pour des besoins particuliers. Les diverses compétences sont regroupées en départements et en services, dont le résumé figure à la page suivante.

Figure N° 4: organigramme de la MAETUR au 09/07/2010



### 5.2.2.1. La direction générale

Elle est constituée d'un directeur et de son adjoint, auxquels sont rattachés un bureau de courrier, un service d'audit interne et un attaché de direction.

L'attaché de direction fait le secrétariat de la direction générale et assure le suivi des plans d'action de la MAETUR. Il effectue aussi toute autre tâche de suivi et de contrôle qui lui est confiée par la direction générale. Quant au bureau du courrier, il se charge de recevoir puis de distribuer les courriers entrants, et d'expédier les courriers sortants. Nous reviendrons dans la suite sur les fonctions réservées à l'audit interne.

### 5.2.2.2. Le département administratif et financier

Il se compose de :

- ▲ la cellule financement, informatique et documentation ;
- ▲ le service administratif ;
- ▲ le service juridique ;
- ▲ le service financier ;
- ▲ le service comptabilité matières ;
- ▲ et le service marketing.

#### 5.2.2.2.1. la cellule financement, informatique et documentation

Elle s'occupe de tout ce qui suit la recherche et l'obtention des financements. Elle a aussi à sa charge la gestion des outils informatiques depuis la conception des plans jusqu'à la maintenance des différentes technologies de l'information présentes au sein de la MAETUR. Elle assiste enfin les différents services dans la production et l'archivage de leurs documents.

#### 5.2.2.2.2. le service administratif

Il s'occupe d'abord du personnel. C'est lui qui définit la commission d'avancement du personnel, ses plans de formation et effectue les différentes évaluations. Il s'occupe aussi des affaires courantes de la MAETUR en suivant les dossiers de frais généraux (eau, électricité, frais médicaux...).

#### 5.2.2.2.3. le service juridique

Ce service traite les affaires juridiques de l'entreprise et à ce titre rédige les conventions, effectue des contrôles sur les contrats et s'occupe des dossiers litigieux et autres contentieux.

#### 5.2.2.2.4. le service financier

Il s'occupe de la consolidation comptable et des différentes opérations de trésorerie. Aucune information complémentaire n'a pu être trouvée au sujet de ce service. Les financiers se sont exprimés avec beaucoup de réserves, préférant nous orienter vers le manuel de procédure qui est en cours de conception.

#### 5.2.2.2.5. le service comptabilité matières

La comptabilité matière enregistre toutes les opérations relatives aux biens meubles et immeubles acquis par la MAETUR. Ce service vérifie aussi la garde des actifs de l'entreprise, la régularité des opérations d'acquisitions et des mouvements de biens.

#### 5.2.2.2.6. le service marketing

Les tâches assignées à ce service sont :

- ▲ la réalisation d'études de marché ;
- ▲ la confection des plans de communication et des publications commerciales ;
- ▲ la fixation des prix et des conditions de vente.

### 5.2.2.3. Le département technique

Il rassemble tous les ingénieurs de la MAETUR, nécessaires aux différentes études relatives à la production de parcelles de terrain à vendre ou à aménager. Les divisions de ce département sont :

- ▲ le service des études techniques;
- ▲ le service des études d'urbanisme ;
- ▲ le service de planification et des marchés (passation des marchés publics) ;
- ▲ et le service topographique (bornage, réalisation de cartes, contrôle des travaux topographiques...).

## Évaluation de la performance d'un service d'audit interne : cas de la MAETUR

Il convient de noter que ces services effectuent des prestations pour la MAETUR mais peuvent aussi en réaliser pour des tiers.

### 5.2.2.4. Le département commercial

C'est lui qui s'occupe des relations avec la clientèle de la MAETUR. Il est divisé en deux services :

- ▲ le service des ventes ;
- ▲ le service après-vente et de l'encadrement.

#### 5.2.2.4.1. le service des ventes

Il reçoit les lots et commercialise les parcelles lorsqu'elles sont déjà aménagées. En même temps, il conseille les clients selon leurs besoins, leurs dossiers et la disponibilité des différents lots.

Il s'occupe enfin des paiements :

- ▲ fixe les modalités ;
- ▲ suit les paiements ;
- ▲ relance les clients ;
- ▲ et recouvre les créances.

#### 5.2.2.4.2. Le service après-vente et de l'encadrement

Il suit le client jusqu'à l'attribution totale du terrain vendu. Il s'occupe donc :

- ▲ des dossiers à confectionner ;
- ▲ des mises en contact avec les communes, les notaires et l'administration publique ;
- ▲ et de l'établissement des documents de vente.

### 5.2.2.5. Les délégations

Chaque délégation (région du Centre et région du Littoral) dispose d'un certain nombre de services pour son fonctionnement :

- ▲ un bureau d'accueil ;
- ▲ un bureau des encaissements ;

- ▲ un bureau après-vente ;
- ▲ un bureau de l'encadrement ;
- ▲ un bureau administratif et juridique ;
- ▲ et un bureau financier et comptable.

La délégation du centre couvre la région du Centre et la ville de Bafoussam. Celle du littoral couvre la région du Littoral ainsi que les villes de Kribi, Buea et Limbe.

### **5.3. Le service d'audit interne de la MAETUR**

L'existence de la MAETUR porte sur une trentaine d'année mais son service d'audit interne n'a vu le jour que très récemment. En effet, c'est lors de la 67<sup>ème</sup> session du conseil d'administration en juillet 2010 que la fonction a été introduite à la MAETUR et ne compte environ qu'une année de service. Dans cette section, nous allons successivement présenter les éléments caractéristiques de ce service.

#### **5.3.1. Les objectifs du service d'audit interne**

En portant création du service d'audit interne, le conseil d'administration lui a assigné quatre principaux objectifs :

- ▲ la vérification, le contrôle et l'audit des opérations financières et comptables, ainsi que des documents retraçant ces opérations ;
- ▲ le contrôle de la régularité des informations sur le triple plan administratif, comptable et financier ;
- ▲ la bonne application des procédures ayant cours dans l'entreprise ;
- ▲ et la conformité des opérations en cours avec le plan stratégique.

Il est surtout attendu du service d'effectuer pour la MAETUR:

- ▲ l'audit fiscal : pour la bonne application des règles fiscales ;
- ▲ l'audit juridique : pour assurer la pertinence et signaler les dangers liés aux contrats et conventions signés par la MAETUR ;
- ▲ l'audit social : pour la bonne application de la réglementation sociale et prévenir les zones à risques (gestion des ressources humaines et climat social) ;
- ▲ l'audit informatique : pour la couverture des risques liés à l'utilisation du système informatique en place ;
- ▲ l'audit comptable : pour assurer la tenue correcte des pratiques comptables ;

- ▲ l'audit marketing : pour analyser la pertinence des stratégies marketing ;
- ▲ l'audit de gestion : pour apporter une opinion sur les performances des départements ;
- ▲ l'audit de conformité réglementaire : pour s'assurer que la MAETUR respecte les normes d'aménagement des terrains ;
- ▲ l'audit technique : pour assurer la qualité de prestation dans les divers domaines de compétence de la MAETUR.

Pour cela, le service d'audit interne a accès à tous les documents et dossiers administratifs, financiers ou comptables auprès de tous les responsables sous la signature du directeur de la MAETUR.

### **5.3.2. Les normes utilisées par le service d'audit interne**

Les normes utilisées sont celles de l'IIA, figurant dans les normes internationales pour la pratique de l'audit interne. Néanmoins, certaines normes de qualification comme l'indépendance (1100) et la compétence (1210) ainsi que certaines normes de fonctionnement comme les règles et procédures (2040) sont bien respectées. D'autres à l'instar de la norme de formation professionnelle continue (1230) et celle du contrôle (2120) sont difficiles à mettre en pratique par l'auditeur ou ne sont même pas envisagées.

### **5.3.3. L'organisation du service d'audit interne de la MAETUR**

Nous allons présenter ici la structure du service et les différentes ressources qui y sont utilisées.

#### **5.3.3.1. La structure du service d'audit interne**

Le service d'audit interne est centralisé et se trouve au siège de la MAETUR. Comme l'indique l'organigramme (voir annexe 7), l'audit interne est placé sous la seule autorité de la direction générale.

#### **5.3.3.2. Les ressources du service d'audit interne**

Le service fonctionne avec un auditeur interne qui en est aussi le chef. De par sa formation académique en administration des entreprises et son expérience en audit interne, l'auditeur a suffisamment d'aptitudes pour diriger le service et conduire des missions d'assurance et de conseil à la MAETUR.

Les ressources documentaires que l'on retrouve au sein du service sont :

- ▲ le manuel d'audit interne : il est conçu par l'auditeur et régit les procédures de base qui doivent guider le guider dans l'exercice de ses contrôles. Il définit aussi les règles de fonctionnement du service et les relations de ce dernier avec les différents départements de la MAETUR.
- ▲ le plan d'audit : Il existe mais ne s'explique par aucune approche, même pas celle des risques. Le plan est résumé en un tableau mettant en colonne les différents mois de l'exercice en cours et en ligne les différents domaines à contrôler. L'auditeur a expliquer cet état par le fait qu'il ne lui a pas été permis de concevoir un plan selon les règles normales de l'audit car compte tenu du fait qu'il soit seul pour l'instant, plusieurs missions lui ont été assignées par la direction générale dès sa prise de fonction. Il a quand même trouvé nécessaire de mettre en place un plan d'audit dans lequel il y aurait les missions qui lui ont été confiées mais aussi les processus les plus critiques de la MAETUR selon la prise de connaissance rapide qu'il a pu faire.
- ▲ les papiers de travail : les documents de mission tels que la FRAP, la grille d'analyse des tâches, le diagramme de circulation... existent et sont actuellement utilisés pour les missions en cours. Ils n'ont pas pu être consultés car les missions sur lesquelles portent ces documents ne sont pas achevées.

L'auditeur dispose de la technologie adaptée aux activités du service. Son bureau contient :

- ▲ un ordinateur fixe entretenu par le service informatique et à jour des outils comptables et suites bureautiques (Sage et Office 2007) ;
- ▲ une connexion internet permanente haut-débit ;
- ▲ le matériel de bureau (papiers, stylos, calculatrices, agrafeuse, feutres, ...) ;
- ▲ une ligne et un téléphone fixes avec communication interne et externe.

#### **5.3.4. Les activités du service d'audit interne**

Le service est fonctionnel depuis un an et il effectue depuis cette période deux missions qui lui ont été urgemment données par la hiérarchie de la MAETUR. Ces missions sont toujours en cours et s'ajoutent à la liste des activités à effectuer par le service pour la finalisation de sa mise en place. Selon les objectifs qui lui sont assignés, il faut enfin ajouter les contrôles quotidiens que l'auditeur doit effectuer concernant les documents comptables et financiers.

Pour la mise en place du service il reste encore :

- ▲ la création et la diffusion de la charte d'audit. L'auditeur consulte plusieurs de ses anciens professeurs et collègues (experts comptables, enseignants, auditeurs internes...) pour l'édition de la charte d'audit. Celle-ci sera particulièrement utile pour informer les audités sur la raison d'être de la fonction, son rôle et son but.
- ▲ la validation du manuel d'audit par la hiérarchie;
- ▲ la préparation des documents nécessaires à la conception de la cartographie des risques et des besoins ;
- ▲ et le recrutement d'auditeurs pour pouvoir couvrir toutes les fonctions de la MAETUR, y compris la partie technique de l'entreprise.

### Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons présenté la MAETUR et son environnement. Pour cela, nous l'avons brièvement introduite par son historique avant de nous pencher sur son activité et son organisation. Nous avons aussi présenté le service d'audit interne de la MAETUR, service qui fera l'objet d'évaluation dans le chapitre suivant. Les objectifs généraux et spécifiques, le mode d'organisation et le fonctionnement nous ont permis de faire la description générale du service. Pour la suite, nous passons à l'évaluation de la performance de ce service.

## **Chapitre 6. EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU SERVICE D'AUDIT INTERNE DE LA MAETUR**

Après avoir défini les principaux déterminants de la performance de la fonction nous avons présenté la MAETUR et son service d'audit interne. Nous allons ici évaluer ce service pour faire ressortir la performance qu'il affiche depuis sa création. De façon spécifique, nous nous fixons pour objectif de :

- ▲ présenter le service d'audit interne et l'environnement dans lequel il exerce c'est-à-dire la MAETUR ;
- ▲ de mettre en exergue le niveau actuel de performance du service ;
- ▲ et de donner les possibilités d'amélioration de cette performance.

L'évaluation consistera :

- ▲ à collecter les informations à partir des outils qui ont été développés ;
- ▲ à déterminer la valeur des indicateurs de performance ;
- ▲ à noter la performance du service d'audit interne ;
- ▲ à expliquer le niveau de performance par les déterminants ;
- ▲ et à proposer des mesures correctives pour l'amélioration de cette performance.

## 6.1. La collecte des données

Elle s'est déroulée en trois étapes :

- ▲ la distribution des questionnaires ;
- ▲ la récupération des questionnaires ;
- ▲ et la validation des données reçues.

### 6.1.1. La distribution des questionnaires

Les deux premières semaines du stage ont servi à s'informer sur l'entreprise et son service d'audit interne. Les informations tirées de cette prise de connaissance ont permis d'orienter notre étude sur différents choix à faire.

D'abord, le service n'a pas suffisamment communiqué sur son existence et sur son rôle. De ce fait, la majorité du personnel a reconnu ne pas pouvoir nous aider à évaluer un service qu'il n'est pas sûr d'avoir compris. C'est pour cela que l'étude s'est limitée aux chefs de départements, leurs adjoints et autres membres de la hiérarchie qui ont participé à la mise en place de ce service. Mais même cette tranche a été difficile à réunir puisque ces chefs sont constamment en déplacement ou occupés par leur fonction. C'est ce qui nous a poussés à proposer des questionnaires avec questions fermées (sans obligation de description). Grâce à l'auditeur interne, nous avons quand même pu respecter le quota de 60% des chefs de départements que nous nous étions fixé. En plus de l'auditeur interne, nous avons donc pu interroger :

- ▲ le chef du département administratif et financier ;
- ▲ l'adjoint au responsable du département technique (intérimaire) qui nous a aussi laissé la possibilité d'avoir un entretien avec lui;
- ▲ et le chef de la délégation régionale du centre (délégation située au siège de la MAETUR).

Le chef du département commercial et de la délégation régionale de Douala n'ont pas pu participer à l'étude pour des contraintes de disponibilité. Le directeur général n'a pas pu être rencontré.

### 6.1.2. La récupération des questionnaires

Les différents chefs interrogés ont passé au total une semaine avec les questionnaires et tous sont revenus au niveau du bureau de l'auditeur interne avec les renseignements qu'ils ont bien voulu donner. Mais tous les chefs opérationnels à l'exception de l'adjoint au responsable du département technique n'ont pas voulu tenir un entretien pour des éclaircissements sur leurs réponses. Presque toute l'étape de validation s'est donc faite grâce aux deux entretiens obtenus avec l'auditeur interne et l'intérimaire, à l'analyse des documents qui étaient à notre disposition et à l'observation administrée sur deux semaines.

### 6.1.3. La validation des données reçues

Les données reçues des personnes évaluées ont d'abord été comparées aux textes qui régissent la MAETUR et le service d'audit interne. Il fallait s'assurer d'une part que les réponses ne se contredisent pas entre elles, mais que d'autre part elles sont aussi conformes aux textes qui régissent la fonction et ses pratiques quotidiennes au sein de la MAETUR.

Ensuite nous avons approché le responsable de l'audit interne et du département technique pour plus d'informations sur les réponses qui ont été données. Pour les audités, certaines lacunes reviennent très souvent et tournent principalement autour :

- ▲ du manque d'informations sur le service d'audit interne, les raisons qui ont poussé à sa création et son utilité à la MAETUR ;
- ▲ de la distance entre ce service et les départements, qui entraîne une sensation de rejet des problèmes vécus par les opérationnels ;
- ▲ et de l'existence, même avec un service d'audit interne, de plusieurs problèmes administratifs très fréquents ;

L'auditeur interne a quant à lui reconnu que son service avance assez lentement. Mais les priorités qui lui ont été confiés par sa hiérarchie, la création et le développement de son service sont autant de problèmes auxquels il fait face.

## 6.2. La mesure des indicateurs

Nous exposerons ici les différents résultats obtenus après utilisation des outils de collecte.

6.2.1. Les résultats de l'étude

Les données collectées sont regroupées dans les tableaux suivants, par groupe de personnes évaluées (directeurs opérationnels et directeur de l'audit interne) et par indicateur de performance. Nous commencerons par les résultats obtenus au niveau de l'auditeur interne.

Tableau N° 6: Synthèse des données collectées auprès de l'auditeur interne

AUDITEUR INTERNE	
INDICATEURS DE PERFORMANCE	RESULTATS
La couverture du plan d'audit	<p>Le pan d'audit même s'il est conçu sur des bases solides ne peut être respecté avec la configuration actuelle du service d'audit interne. Les problèmes sont :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• les missions de la hiérarchie qui sont prioritaires</li> <li>• l'auditeur n'est pas formé sur le cœur de métier de la MAETUR (les métiers techniques) ;</li> <li>• le service a besoin de plus d'agents.</li> </ul>
La formation professionnelle	<p>Les formations ne sont pas prévues par la MAETUR. Néanmoins l'auditeur suit des formations sur les techniques antifraudes et sur les normes.</p> <p>La certification n'est envisageable selon lui que lorsqu'il pourra se trouver du temps pour cela.</p>
La pertinence du rapport d'audit	<p>Les 2 missions entamées ne sont pas encore terminées donc aucun rapport officiel n'a été remis.</p> <p>L'auditeur envoie néanmoins à la hiérarchie l'évolution de ses travaux. Elle seule peut donc attester de la pertinence de ces pré-rapports, mais n'a pu être jointe.</p>
L'amélioration du contrôle interne	<p>Avec son plan actuel et les missions sur lesquelles il se trouve, l'auditeur ne peut visiblement pas envisager une amélioration raisonnable du contrôle interne de la MAETUR.</p> <p>Il ne compte pas suivre les recommandations émises puisqu'avec sa charge de travail, il n'aura pas de temps pour cela.</p>

## Évaluation de la performance d'un service d'audit interne : cas de la MAETUR

La couverture des besoins	L'auditeur n'a pas pris en compte les besoins des audités et s'est même trouvé surpris de constater que certains en avaient et ne l'ont pas spontanément exprimé.
La couverture de la cartographie des risques	L'auditeur compte mettre en place un système d'approche basé sur les risques pour son prochain plan d'audit et veut pouvoir toucher les problèmes les plus urgents sur chacune de ses missions. Il a invoqué les urgences qui lui avaient été affectées dès sa prise de fonction pour justifier l'absence de cartographie des risques lors de la conception du plan d'audit qui est en cours.
Les enquêtes de satisfaction	Au même titre que le suivi des recommandations, l'auditeur ne compte pas avoir recours aux enquêtes de satisfactions. A son avis, cette tâche devrait faire suite à un recrutement au niveau de son service, ou alors devrait être donnée à un autre responsable pour plus de crédibilité.
L'évaluation interne	L'évaluation du service n'est pas suffisamment détaillée. Les initiateurs, les périodes, les outils d'évaluation et les méthodes ne sont pas connues. Avant notre intervention, la norme qui régit le programme d'assurance qualité n'était pas connue par l'auditeur interne.
L'évaluation externe	
Le benchmarking	Le recours au benchmarking est capital pour l'auditeur interne, surtout pour terminer la création de son service d'audit interne. La MAETUR n'a pas prévu ce cadre d'échange mais l'auditeur s'aide constamment de ses connaissances (experts comptables, enseignants, anciens collègues...) pour des problèmes relatifs aux difficultés de sa fonction.

Source : nous-mêmes à partir des questionnaires, des entretiens et des observations.

Dans la suite, nous allons exposer les résultats obtenus au niveau des directeurs opérationnels.

Tableau N° 7: Synthèse des données collectées auprès de l'auditeur interne

CHEFS DE DEPARTEMENTS (ou Adjoints)	
INDICATEURS DE PERFORMANCE	RESULTATS
La couverture du plan d'audit	-
La formation professionnelle	Les chefs de départements trouvent que son niveau est suffisant pour mener à bien les missions d'audit opérationnel. Les responsables des directions techniques sont néanmoins indécis et préfèrent attendre voir ce qu'elle aura fait pour donner une position claire.
La pertinence du rapport d'audit	Aucun rapport n'a été reçu donc aucun d'entre eux n'a pu se prononcer sur cet aspect.
L'amélioration du contrôle interne	Les chefs interrogés disent tous qu'aucune amélioration ne pourra être objectivement perçue cette année, vue l'occupation de l'auditeur et le temps qu'il reste pour clôturer l'exercice.
La couverture des besoins	L'auditeur n'a pas tenu compte de leurs préoccupations et des difficultés qu'ils rencontraient. Les chefs ont avoué que l'auditeur leur sera d'une grande utilité, pour peu qu'il agisse comme un conseiller pertinent et non comme un policier ou un inspecteur.
La couverture de la cartographie des risques	
Les enquêtes de satisfaction	Tous les chefs ont reconnu que l'auditeur ne dispose pas de suffisamment de moyens pour effectuer une enquête de satisfaction. De plus, l'enquête doit suivre une mission planifiée, entamée et terminée pour pouvoir se prononcer sur ces enquêtes.
L'évaluation interne	Vu les difficultés rencontrés par l'auditeur, certains ont évoqués une assistance pour la mise en place du service ou le respect des évaluations internes. Mais ces dernières ne sont pas explicitement définies. Plusieurs chefs admettent avoir déjà eu des expériences avec des services d'audit et peuvent être utiles lors de l'évaluation de ce service.
L'évaluation externe	
Le benchmarking	-

Source : nous-mêmes à partir des questionnaires, des entretiens et des observations.

6.2.2. Le niveau des indicateurs de performance

De ces résultats, nous avons pu tirer les conclusions suivantes :

Tableau N° 8 : Note des indicateurs de performance du service d'audit interne

INDICATEURS DE PERFORMANCE	NIVEAU	CREDIT OBTENU	CREDIT PREVU
La couverture du plan d'audit	La couverture du plan est actuellement très insuffisante	0	2
La formation professionnelle	L'auditeur ne bénéficie pas de formation de la MAETUR mais suit de son initiative des formations	1	2
La pertinence du rapport d'audit	Aucun rapport en un an d'activité.	0	2
L'amélioration du contrôle interne	Aucune amélioration objective ne peut être garantie par l'auditeur pour l'exercice en cours. De même, les audités ne pensent plus pouvoir bénéficier des services de l'auditeur pour cette année.	0	2
La couverture des besoins	Aucun besoin connu de la part de l'auditeur et plusieurs problèmes administratifs et techniques sont en attente de traitement au niveau des audités	0	2
La couverture des risques	La cartographie des risques n'a encore jamais été conçue	0	2
Les enquêtes de satisfaction	Les enquêtes ne sont pas prévues et donc n'ont jamais été faites.	0	2
L'évaluation interne	Les évaluations étaient jusque-là inconnues. Elles n'ont aussi jamais été faites.	0	2
L'évaluation externe		0	2
Le benchmarking	Le benchmarking n'est pas prévu par la MAETUR mais l'auditeur utilise ce moyen pour la création et le développement de son service.	1	2
<b>TOTAL</b>		<b>2</b>	<b>20</b>

## Évaluation de la performance d'un service d'audit interne : cas de la MAETUR

Tableau N° 9 : Note de performance du service d'audit interne

DIMENSIONS	INDICATEURS DE PERFORMANCE	CREDIT OBTENU	CREDIT PREVU	NOTE PAR DIMENSION
La performance individuelle	La couverture du plan d'audit	0	2	1/4
	La formation professionnelle	1	2	
La satisfaction des clients	La pertinence du rapport d'audit	0	2	0/8
	L'amélioration du contrôle interne	0	2	
	La couverture des besoins	0	2	
	La couverture des risques	0	2	
L'évaluation du service d'audit interne	Les enquêtes de satisfaction	0	2	1/8
	L'évaluation interne	0	2	
	L'évaluation externe	0	2	
	Le benchmarking	1	2	
TOTAL		2/20		

L'évaluation du service d'audit interne de la MAETUR fait transparaître une note globale de 2/20 sur l'ensemble des indicateurs de performance qui ont été choisis. Une note très en dessous de la moyenne qui traduit une situation délicate pour le service d'audit interne de la MAETUR. Dans la suite de notre étude, nous allons procéder à une explication de ce niveau en impliquant l'impact que chaque déterminant a eu sur cette performance.

### **6.3. Les déterminants de la performance du service d'audit interne de la MAETUR**

Nous allons donner ici les renseignements permettant d'avoir une meilleure vue des déterminants de la performance. Nous ferons ensuite le parallèle avec les indicateurs de performance et le rôle des déterminants sur cet état.

#### **6.3.1. Les guides d'audit interne**

Les documents de base font gravement défaut au service. Les obligations, les devoirs mais aussi les droits d'accès et objectifs de l'audit interne restent inconnus des agents de la MAETUR. Ce manque de communication porte une fausse image aux réelles intentions de l'audit interne.

Les pratiques d'audit (recrutement, conception du plan, tenue des missions, classement des papiers,...) figurent dans un manuel édité par l'auditeur interne. Cependant d'autres sont manquantes telles que la formation continue, les évaluations, le suivi des recommandations, les intérimis et la mise à jour de la documentation de base. Rappelons que l'absence d'actualisation de la documentation peut remettre en cause la pertinence de la charte, du manuel et du plan au fil du temps.

La conception du plan d'audit pose d'autres problèmes. L'approche n'est pas correctement définie et aucune cartographie des risques n'a été faite par l'auditeur. Les directions ne sont pas informées du programme des missions de l'audit interne et ne sont pas consultés lors de l'élaboration du plan.

Enfin, les papiers de travail ne font l'objet d'aucune mesure et procédure explicite de classification et de conservation. Pourtant, ce sont des documents d'une extrême importance puisqu'ils constituent les éléments probants des travaux de l'auditeur interne.

#### **6.3.2. Le programme d'assurance qualité**

L'application du programme d'assurance qualité fait partie des normes qui ne sont pas appliquées par le service d'audit interne. Le programme était même inconnu de l'auditeur interne. Pour lui, un tel programme est essentiel pour son activité mais va impliquer des dépenses supplémentaires que sa hiérarchie pourrait difficilement accepter.

Des chefs de département estiment avoir suffisamment d'expériences avec les services d'audit interne et peuvent donc participer à l'évaluation de celui de la MAETUR si cela leur était proposé.

#### 6.3.3. La formation professionnelle

La formation professionnelle n'est ni prévue par la hiérarchie du service d'audit interne, ni prévue par le manuel d'audit interne. Ceci constitue un manque à gagner important pour l'auditeur interne. Néanmoins, il se fait former de façon personnelle sur les normes et les techniques anti-fraude. Nous n'avons pas pu recevoir plus d'informations sur ces deux formations. Il est donc difficile de savoir si elles sont positives pour l'auditeur ou pas. Mais malgré les qualifications importantes de l'auditeur en sciences de gestion, nous rappelons quand même qu'il n'a aucune connaissance en techniques d'urbanisme.

#### 6.3.4. La compétence

Le service d'audit interne est en sous-effectif alarmant. Un seul auditeur contrôle et assiste des départements issus de plusieurs domaines tels que la technique, le marketing, la comptabilité, les finances, les ressources humaines, le droit, la fiscalité et l'informatique. Tant de secteurs différents qui exigent des compétences variées. L'auditeur lui-même est d'accord avec ce constat, le manque de ressources humaines est un frein important à l'évolution de sa mise en place et de son fonctionnement. Son expérience et sa formation professionnelle assurent un minimum de contrôles comptables financiers et administratifs, malgré le fait qu'il ne possède aucune certification liée à la pratique de l'audit interne.

Les audités confortent l'idée selon laquelle les compétences de l'auditeur interne ne suffisent pas et surtout pour le département technique. Donc il doit se faire aider. Ils lui reconnaissent quand même plusieurs qualités liées:

- ▲ au comportement (confidentialité et indépendance) ;
- ▲ à la technique (compréhension des domaines comptables et financiers, capacité de recherche et analyse des risques) ;
- ▲ et au savoir-faire (capacité analytique, identification et détection des problèmes, gestion du temps)

Se prononçant sur la fréquence des missions de l'auditeur, les chefs de département trouvent le rythme assez lent et proposent qu'il soit revu. Certains se sont exprimés sur les besoins administratifs et techniques qui existent dans leurs départements et attendent que l'auditeur propose des changements ou des améliorations pertinentes.

### 6.3.5. L'indépendance

L'indépendance du service satisfait son auditeur. Tous les responsables de département qui nous ont répondu trouvent que le rattachement hiérarchique actuel de l'auditeur interne lui donne la crédibilité nécessaire pour mener une mission dans n'importe quel département de la MAETUR.

### 6.3.6. L'image du service d'audit interne

L'auditeur interne dit ne pas savoir ce que ses clients pensent de lui. Mais il a quand même constaté qu'une charte devenait indispensable.

Les audités affirment n'avoir aucun problème avec le service d'audit interne mais selon eux, il ne communique pas du tout sur ses objectifs, son rôle et sa finalité. Cela crée une distance entre les deux parties. Le chef de département avec lequel nous nous sommes entretenus a même l'impression que l'audit interne a été introduit comme une police et qu'il doit faire preuve de plus d'autorité et de fermeté s'il veut se faire comprendre et respecter. Le manque de demandes en assurance ou conseil envoyées à l'audit interne confirment tous ces propos. Depuis son entrée à la MAETUR, le service n'en a reçu aucun. L'image du service d'audit interne reste donc difficile à exprimer de façon précise mais les différents signes présentés montrent que cette image n'est pas satisfaisante pour une fonction de prestation de services.

### 6.3.7. La culture de contrôle

Selon l'auditeur interne les oppositions faites par les audités restent à un niveau suffisamment faible. Ceux-ci sont quand même sceptiques lorsqu'il faut livrer les informations dont ils ont l'exclusivité.

Plus loin encore, l'auditeur pense que la culture de contrôle ne lui permet pas d'augmenter sa productivité. Si nous nous penchons sur le contrôle interne de la MAETUR, nous verrons qu'il existe plusieurs défaillances qui impactent l'activité de l'audit interne. Le manuel de procédures n'est toujours pas édité, les procédures sont partiellement connues de certains employés, l'organigramme n'est pas systématiquement actualisé, les documents

administratifs sont souvent difficiles à retrouver, pour ne citer que ceux-là. Un effort considérable est donc à faire au niveau des procédures et de l'organisation de la MAETUR.

#### 6.3.8. Les ressources

L'auditeur estime qu'outre les ressources humaines, les ressources matérielles destinées aux missions lui font parfois défaut. Plusieurs sources d'informations utilisées ne sont pas à jour et cela lui demande toujours du temps pour faire valider les données reçues. La conservation des documents confidentiels produits par l'audit interne est prévue par les textes de référence mais pas de façon physique (pas de salle, ni armoire, ni dispositif sécurisé de conservation). Ce qui fait que les documents établis pour les deux missions en cours et ceux des missions à venir ne connaissent pas encore leur destination finale.

#### 6.3.9. Le professionnalisme

Sur cet aspect, l'auditeur interne de la MAETUR a fait la quasi-unanimité. Son professionnalisme est très satisfaisant. Il reconnaît cependant ne respecter que certaines normes de l'IIA et certaines dispositions recommandées. Mais pour ces dernières, cela n'a pu être vérifié. L'usage des normes est prévu dans le manuel d'audit et se manifeste par exemple avec :

- ▲ l'utilisation d'un plan d'audit et du manuel d'audit interne ;
- ▲ la création de la charte pour asseoir sa mission, ses pouvoirs et ses responsabilités;
- ▲ le souci de l'indépendance organisationnelle et individuelle;
- ▲ l'amélioration personnelle des compétences grâce à une formation qui porte sur les normes et les techniques anti-fraude;
- ▲ le souci de concevoir une cartographie des risques après la charte d'audit.

Conscient des manquements dus à la négligence des autres normes, l'auditeur révèle que les actions iraient beaucoup plus vite si les ressources adéquates lui étaient allouées.

### **6.4. Impact des déterminants sur les dimensions de la performance du service d'audit interne de la MAETUR**

Pour clôturer ce chapitre nous allons procéder aussi à une analyse de l'état de la performance du service d'audit interne. Nous allons pour cela rapprocher cette performance du niveau des déterminants de la performance de ce service.

#### 6.4.1. L'adhésion au rapport d'audit

Après presque un an d'activité le service n'a encore officiellement remis aucun rapport. Cela est imputable en grande partie aux guides d'audit. Le service a directement commencé ses activités avec les deux missions d'audit qui ont été demandées par la direction générale. L'absence de charte d'audit a eu un impact considérable sur la tenue des missions, mais aussi sur l'image de l'audit interne au sein de la MAETUR. Cette absence de communication accompagne l'auditeur interne jusqu'aujourd'hui et il se pourrait même que la charte seule ne suffise pas. En effet plusieurs employés de la MAETUR voient l'audit interne comme une police ou une inspection, invoquant en majorité sa forte discrétion et ses demandes constantes de documents. Mais n'ayant pas compris le sens de ces demandes, il est normal que de telles plaintes existent. L'auditeur doit donc élaborer tout un plan de communication pour favoriser la compréhension et la totale collaboration avec ses clients.

Les besoins administratifs et techniques (d'assurance et/ou de conseil) des départements n'ont pas été pris en compte, et pourtant ils ne sont pas négligeables. Cela prouve encore une fois que le plan d'audit a manqué d'approche objective puisqu'il devait au moins se fonder sur une analyse des risques, à défaut de considérer les besoins et la dispersion géographique des clients. En définitive, les déterminants qui ont marqué cet indicateur sont :

- ▲ les guides d'audit interne ;
- ▲ et l'image du service d'audit interne.

#### 6.4.2. la couverture des besoins en mission

L'auditeur n'a approché aucun responsable de département pour discuter et s'informer sur les besoins de chacun. De même, aucun client n'a approché l'auditeur pour lui soumettre des demandes particulières en mission. Une distance maintenue que nous attribuions à l'image du service d'audit interne et l'absence des guides. Mais cela est beaucoup plus du ressort de l'auditeur interne qui a cette obligation d'intégrer les audités à son activité pour plus de collaboration. Le manque de professionnalisme du au respect de certaines normes au profit d'autre a aussi eu son influence sur la couverture des besoins venant des audités. En résumé les déterminants qui ont influencé cet indicateur sont :

- ▲ l'image du service d'audit interne ;
- ▲ l'absence des guides ;

▲ et des négligences au niveau des diligences à mettre en œuvre.

#### 6.4.3. L'amélioration du contrôle interne

La valeur ajoutée de l'auditeur interne est perçue avec l'amélioration du contrôle interne qui doit suivre ses missions. Dans notre étude, nous avons estimé cet indicateur avec le nombre de recommandations appliquées sur celles qui ont été acceptées par les audités.

D'abord aucun rapport n'a été rendu et aucune recommandation n'a donc été faite au niveau des opérationnels pour améliorer les différentes activités. La mauvaise planification des missions a fortement influencé cet état. A ceci, nous ajoutons la faible culture de contrôle, vu que les bases de management sont quasi-absentes à la MAETUR (manuel de procédure absent, organigramme obsolète...).

Mais si nous regardons plus loin, les ressources matérielles ne permettent que la préparation et l'exécution des missions, ainsi que la confection des rapports. Le suivi des recommandations demande des allocations supplémentaires et du temps qui ne sont pas à la portée de l'auditeur interne, vu qu'en plus de clôturer la création de son service il a deux missions en attente et quatre autres à commencer. Le manque de compétences disponibles, qui est d'ailleurs reconnu par l'auditeur et certains clients empêche le service de réellement décoller. Il a besoin de suffisamment d'auditeurs pour couvrir l'ensemble des départements de la MAETUR en fonction du plan validé.

Les deux déterminants qui ont donc influencé le manque de valeur ajouté du service sont :

- ▲ les guides d'audit;
- ▲ les ressources;
- ▲ et la culture de contrôle.

#### 6.4.4. Les enquêtes, les évaluations et le benchmarking

Les défaillances retrouvées dans le service sont largement seraient largement comblées si il avait appliqué le programme d'assurance qualité. Mais celui-ci n'est pas connu de l'auditeur interne. L'évaluation interne qui est définie par la MAETUR pour le service prévoit simplement une évaluation annuelle par le service du personnel et une évaluation constante de la direction générale. L'audit interne a besoin d'une plus grande rigueur. En effet, cette évaluation interne n'est pas précise. Cela veut dire que le service du personnel ou la direction générale pourrait par des évaluations inappropriées attribuer de très bonnes ou de

très mauvaises performances au service alors que la réalité montre le contraire. Plusieurs professionnels de la MAETUR disent avoir une expérience de l'audit interne et peuvent donc participer à une évaluation interne du service. Ce sont des ressources qui ne sont pas utilisées mais qui peuvent contribuer activement à l'évolution de l'auditeur interne. Le fait que le programme soit inconnu de l'auditeur interne est un problème de compétence mais aussi formation professionnelle. Le benchmarking est bien exploité mais pourrait être amélioré avec des programmes formels de partage qui contribueraient appliquer des meilleures pratiques et donc à développer le service.

La culture de contrôle n'est pas encore totalement présente dans la MAETUR et ça influence aussi la rigueur qui doit être mise dans l'application des évaluations définies. Selon l'image affichée par le service auprès de ses clients, il lui serait même préférable d'appliquer son plan de communication avant de se faire évaluer. Le risque ici étant que les clients évaluent l'auditeur sur la base de leur méconnaissance de la fonction. L'auditeur interne reconnaît que le programme est pertinent mais les ressources financières, matérielles et humaines pour l'appliquer devront aussi suivre.

Cinq déterminants ont influencé les différents processus d'évaluation du service d'audit interne :

- ▲ le programme d'assurance qualité ;
- ▲ la compétence ;
- ▲ la formation professionnelle ;
- ▲ les ressources ;
- ▲ et la culture de contrôle.

#### 6.4.5. La formation professionnelle

L'auditeur dit ne pas être en mesure d'effectuer une mission dans le département technique, au sein duquel on retrouve plusieurs types d'opérations liées au génie civil, aux bâtiments, au cadastre et à la topographie. De tels domaines demandent de connaître au moins les normes, les lois et les procédures qui les régissent. Elles demandent aussi d'être à jour de leurs changements. Les audités confirment cette position.

Tout ceci ne fait pas l'objet d'un plan de formation pour l'auditeur interne. Ce qui veut dire que le département qui fait le cœur de métier de la MAETUR ne pourra pas être audité, en

tout cas pas tant qu'il ne sera pas suffisamment outillé pour mener un audit de ce département.

Le manque de formation se joint donc au manque de compétence en génie civil pour justifier la note attribuée à cet indicateur. De même, les formations suivies par l'auditeur ne viennent pas conforter cette position puisqu'elles ne lui apportent pas grand-chose dans les domaines de base de la MAETUR.

#### 6.4.6. La couverture de la cartographie des risques

La cartographie des risques est essentiellement un problème de connaissance. Son application est une nécessité puisqu'elle est demandée par les normes. Comme elle est reconnue par l'auditeur interne, cela n'est donc plus un problème de compétence. Par contre, ça reste un problème professionnel. Aussi, notons qu'il est difficile de cerner les risques lorsque l'entreprise ne dispose pas d'une certaine organisation. L'absence du manuel de procédure met un flou sur les pratiques admises ou non au sein de la MAETUR. Il en est de même pour l'organigramme. Les déterminants qui agissent sur cet indicateur sont :

- ▲ le professionnalisme ;
- ▲ et la culture de contrôle.

#### 6.4.7. La couverture du plan d'audit

Le plan doit être bien pensé et basé sur des prévisions solides. Il doit pour cela se fonder sur :

- ▲ la prise en compte des risques ;
- ▲ la mobilisation des ressources selon les risques ;
- ▲ le chronogramme des missions ;
- ▲ l'étude de faisabilité du plan ;
- ▲ et les progrès effectués concernant l'exécution du plan.

En ce qui concerne le service d'audit interne de la MAETUR, aucune de ces tâches n'a été effectuée. Mais ceci n'est pas un problème de compétence puisque l'auditeur est conscient des lacunes mais doit exécuter en priorité les tâches urgentes confiées par ses supérieurs hiérarchiques. C'est pour cela que nous écartons la compétence et la formation professionnelle comme cause des manquements retrouvés au niveau de la couverture du plan d'audit. Nous citerons plutôt :

## Évaluation de la performance d'un service d'audit interne : cas de la MAETUR

- ▲ l'absence des guides d'audit (cartographie, charte et manuel) ;
- ▲ l'insuffisance des ressources humaines pour assister l'auditeur interne dans l'exécution des missions.

Pour les missions en cours, l'auditeur reçoit très peu d'oppositions à l'information puisqu'il est mandaté par la direction générale. Cette indépendance impacte beaucoup plus le côté tenue des missions (que nous n'avons pas abordé dans notre étude, faute d'informations).

L'évaluation peut se résumer avec le tableau suivant :

Tableau N° 10 : Synthèse de l'évaluation de la performance du service d'audit interne

DIMENSIONS	NIVEAU	INDICATEURS	DETERMINANTS EN CAUSE	DETAILS
La performance individuelle	1/4	La couverture du plan d'audit	Les guides d'audit interne	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pas de plan d'audit ;</li> <li>• Pas de cartographie des risques.</li> </ul>
			Les ressources	Ressources humaines insuffisantes
			L'indépendance	Suffisante pour mener toutes les missions nécessaires
		La formation professionnelle	Les guides d'audit interne	Le manuel d'audit est inexistant, les modalités sont donc inconnues.
			Le professionnalisme	Certaines normes ne sont pas appliquées.
		La formation	Aucune formation n'est prévue.	

Évaluation de la performance d'un service d'audit interne : cas de la MAETUR

DIMENSIONS	NIVEAU	INDICATEURS	DETERMINANTS EN CAUSE	DETAILS
La satisfaction des clients	0/8	La pertinence du rapport d'audit	Les guides d'audit interne	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pas de rapport d'audit ;</li> <li>• Pas de manuel d'audit ;</li> <li>• Aucune base objective n'oriente le choix des missions de l'auditeur.</li> </ul>
			Les ressources	Les ressources humaines sont insuffisantes
		L'amélioration du contrôle interne	Les guides d'audit interne	Le plan d'audit n'est pas objectivement conçu.
			Les ressources	L'allocation budgétaire n'inclut pas le suivi des recommandations.
			La culture de contrôle	Le manuel de procédure est inexistant.
		La couverture des besoins	Les guides d'audit interne	<ul style="list-style-type: none"> <li>• La cartographie des risques est absente :</li> <li>• Aucun besoin n'est pris en compte dans la conception des missions.</li> </ul>
			Les ressources	Les ressources humaines sont insuffisantes
		La couverture des risques	Le professionnalisme	Les normes de conception et d'utilisation de la cartographie des risques ne sont pas respectées.
			La culture de contrôle	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Le manuel de procédure n'existe pas ;</li> <li>• Le risque n'est pas une priorité du management.</li> </ul>
			L'image du service	Les audités participent aux missions mais sont peu coopératifs.

## Évaluation de la performance d'un service d'audit interne : cas de la MAETUR

DIMENSIONS	NIVEAU	INDICATEURS	DETERMINANTS EN CAUSE	DETAILS
L'évaluation du service d'audit interne	1/8	Les enquêtes de satisfaction	Les ressources	Aucune ressource n'est prévue pour cette activité
		L'évaluation interne	Le programme d'assurance qualité	Le programme n'est pas appliqué
			La formation professionnelle	Plusieurs normes restent inconnues de l'auditeur
			Les ressources	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Certaines ressources humaines pouvant servir lors de l'évaluation interne ne sont pas utilisées.</li> <li>• Aucune ressource ne prévoit l'application de l'évaluation interne.</li> </ul>
		L'évaluation externe	Le programme d'assurance qualité	Le programme n'est pas appliqué
		Le benchmarking	Les ressources	Aucune disposition n'est prévue pour faciliter la mise en place et l'exécution du benchmarking

### Conclusion

Dans ce chapitre, nous avons pu évaluer la performance du service d'audit interne de la MAETUR. Pour cela, nous avons mesuré les différents indicateurs définis dans la méthodologie de l'étude. Après avoir défini les déterminants de la performance d'un service d'audit interne, nous avons expliqué les problèmes relevés par les indicateurs avec le niveau de ces déterminants. Nous pouvons donc cheminer vers la fin du plan de notre modèle d'analyse, en présentant un rapport des constats et des recommandations qui vont conclure notre étude.

## **Chapitre 7. RAPPORT SUR L'ÉVALUATION DE LA PERFORMANCE DU SERVICE D'AUDIT INTERNE DE LA MAETUR**

Ce dernier chapitre va résumer les constats qui résultent de notre évaluation. Nous rappelons que l'objectif principal de l'étude était d'évaluer la performance du service d'audit interne de la MAETUR. Pour cela, nous avons utilisé le Processus d'Évaluation Rapide (PER) pour appliquer les différents critères de performance que nous avons défini. Nous allons dans un premier temps faire un compte rendu du niveau de performance du service. Dans un deuxième temps, nous allons émettre un ensemble de solutions visant à combler la part d'insuffisances dont le service fait l'objet.

Les constats qui suivent proviennent du stage de deux mois que nous avons effectué au sein de la MAETUR. Nous avons évalué la performance de son service d'audit interne sur la base des trois dimensions qui pouvait nous apporter le plus d'informations : la satisfaction des clients, l'évaluation du service et la performance individuelle. Sur la base de ces dimensions nous avons choisi dix indicateurs de performance qui nous ont permis d'attribuer une performance au service d'audit interne. Ce dernier est sorti de l'évaluation avec une note de 2/20.

Plusieurs insuffisances et manquements au niveau des déterminants de la performance sont à l'origine de cette situation. Nous avons par la suite défini les relations de causes à effets qui pouvaient exister entre les déterminants d'une part et leurs impacts sur les indicateurs de performance d'autre part. Pour l'amélioration de cette situation, nous émettrons d'une part l'ensemble des constats effectués lors de cette étude et une liste de propositions d'améliorations à destination de l'auditeur interne et de sa hiérarchie.

### **7.1. Les constats de l'étude**

Nous commencerons par montrer les différents résultats de notre étude.

#### **7.1.1. La compétence et les qualifications de l'auditeur interne**

Sa formation académique (niveau Master Professionnel en Administration des Entreprises) est adaptée au métier de l'audit interne et il bénéficie aussi d'une expérience dans ce domaine. Il suit des formations personnelles sur les normes professionnelles de l'audit et sur les techniques anti-fraude, qui sont essentielles dans la profession de l'audit. Son

professionnalisme a quand même été limité par la connaissance non exhaustive des normes d'audit interne.

### **7.1.2. Les ressources de fonctionnement du service**

Bien qu'améliorables, les ressources satisfont les besoins de l'auditeur. Le fonctionnement du service ne souffre d'aucune insuffisance financière et matérielle alarmante. Le bureau possède un ordinateur équipé d'outils d'analyse et de traitement de l'information. Il possède aussi une connexion internet intégrée à une ligne téléphonique et tout le matériel de bureau nécessaire. Il ne faut pas oublier que pour les prochains plans d'audit, la formation professionnelle et le programme d'assurance qualité devront être matériellement et financièrement prévus.

### **7.1.3. Les ressources de fonctionnement des missions**

Les ressources allouées aux missions sont correctes. Mais vu que les missions proposées n'incluent pas le suivi des recommandations, il est essentiel de revoir les prévisions à la hausse. Les problèmes soulevés ici sont essentiellement humains et matériels. Mais selon le choix du type de suivi des recommandations, il pourrait aussi être financier.

### **7.1.4. Le niveau hiérarchique**

Probablement l'une de ses plus grandes forces du service, son rattachement hiérarchique lui permet d'élargir sans contraintes son champ d'intervention. Il lui permet aussi d'éviter les conflits puisque l'auditeur est mandaté par la direction générale. Il n'est pas toujours nécessaire de passer par l'appui de la direction pour avoir les informations nécessaires à temps. Cela contribue à l'efficacité des traitements de l'audit interne.

### **7.1.5. Les guides d'audit interne**

Ils sont quasi-inexistants et cela n'aide pas le service à se faire connaître, à s'affirmer et à communiquer avec les audités.

La charte d'audit est en cours de conception et fait l'objet de consultation entre l'auditeur interne et plusieurs experts externes à l'entreprise pour sa finalisation. Le manuel d'audit interne existe et regroupe un certain nombre de points relatifs à l'activité du service. Des mentions telles que la formation continue, l'assurance qualité et la mise à jour des documents de base y sont encore absentes. Le plan d'audit a été validé mais n'est pas

entièrement exécuté, ceci pour pouvoir au moins résoudre le problème d'absence de la charte. La cartographie des risques visant à optimiser les ressources du service et à toucher en priorité les problèmes les plus urgents de la MAETUR n'est pas conçue.

Le problème commun à ces guides est la faisabilité des mises à jour. La mise à jour implique du temps, de la planification des ressources financières, matérielles et humaines. Tous ces aspects font défaut au service. La conception et la finalisation des documents, la réalisation totale des plans et des rapports, de même que les diverses mises à jours sont donc tant de lacunes retrouvées au niveau de la documentation.

#### **7.1.6. L'insuffisance en ressources humaines**

La MAETUR est riche en domaines, surtout en domaines techniques liés à l'aménagement des terrains. De ce fait, un plan d'audit sera particulièrement long à compléter vu que le service n'a qu'un seul auditeur. Si à cela il faut ajouter les obligations en ressources documentaires nous nous rendons vite compte que l'auditeur sera facilement débordé. Le besoin en recrutement adéquat est donc explicite et urgent. Nous conseillons de recruter si possible au moins un auditeur qui a un diplôme en génie civil.

#### **7.1.7. La communication**

La communication entre l'audit interne et ses clients est bloquée par plusieurs considérations qui minent l'activité de l'auditeur.

Le service n'est pas perçu à sa juste valeur. Il est vu comme une police, ou comme un prestataire qui est venu régler des problèmes particuliers. À côté de ça le service n'a fait aucun minimum de communication et de promotion de sa fonction. Ceux qui ont compris le service sont ceux qui ont une expérience de l'audit interne.

#### **7.1.8. L'évaluation du service d'audit interne**

Bien que prévu par le décret portant création du service, il n'est pas dit comment le service sera évalué. Les évaluateurs ont besoin de critères clairs et précis, validés d'un commun accord entre la direction générale et l'auditeur interne. Le programme d'assurance qualité devait être proposé par l'auditeur interne à la direction générale, mais celui-ci ne le connaissait.

### **7.1.9. La formation professionnelle**

La nécessité de la formation professionnelle a été exprimée par les clients et est reconnue par l'auditeur. Mais il ne s'agit pas de proposer la formation mais aussi de savoir sur quels thèmes il faut se former. Nous apprécions tout de même la formation personnelle suivie par l'auditeur, bien qu'elle soit insuffisante dans son contexte actuel.

### **7.1.10. L'application des normes**

Elle est partielle. L'auditeur ne connaît que les normes qui lui permettent d'effectuer un bon audit. Ce sont celles-là qu'il applique. De plus, le respect de ces normes n'est pas stricte car rappelons que le plan a été mal conçu et la charte avait été négligé au profit des deux missions urgentes demandées par la direction générale.

### **7.1.11. Le soutien de la hiérarchie : le manuel de procédure**

La direction générale peut faciliter le travail de l'auditeur interne en instaurant une véritable animation de l'activité à la MAETUR. La pertinence du contrôle interne est essentielle car elle aide l'auditeur dans ses approches et dans ses contrôles. Les procédures qui régissent l'organisation et le fonctionnement de la MAETUR devraient être connues de tous. L'application de ces procédures doit faire l'objet de dispositifs de contrôle efficaces que l'auditeur devra améliorer.

L'absence de procédure fragilise beaucoup l'auditeur car la conformité du travail ne peut s'appréhender que par rapport à un référentiel. Si ce référentiel n'existe pas l'auditeur peut difficilement convaincre un agent de procéder à un changement.

## **7.2. Les recommandations**

Nous allons adresser nos recommandations successivement à l'audit interne, et à la direction générale, supérieure hiérarchique direct du service. Elles vont permettre à l'auditeur d'améliorer la performance des trois dimensions qui ont été choisies dans la méthodologie de l'étude.

### **7.2.1. À l'audit interne**

Nous commençons par les recommandations adressées au service d'audit interne.

#### 7.2.1.1. Achever et communiquer suffisamment la charte d'audit

Ce document est le meilleur moyen de communication entre l'auditeur et ses clients. Il résume tous les devoirs auxquels l'auditeur est astreint mais aussi ses droits. La charte participe fortement à la connaissance et à la compréhension de ce qu'est un audit et son apport à l'entreprise. Elle doit contenir :

- la nature du service : la définition et la structure du service ;
- les objectifs de l'audit interne;
- l'étendue des travaux d'audit (en précisant les types de services à offrir);
- les responsabilités de l'audit interne;
- l'autorité de l'audit interne;
- et son niveau d'indépendance (PICKETT, 2005 :113).

#### 7.2.1.2. Améliorer le manuel d'audit interne

Le manuel est conçu et suffisamment riche en méthodes de gestion du service d'audit interne. L'évaluation détaillée, le benchmarking, la formation continue et le suivi des recommandations sont des sujets qui doivent être discutés avec la direction générale et insérés dans le manuel d'audit.

Il doit aussi intégrer les conditions de mise à jour de tous les guides du service. Ceci inclut les périodes, les délais, les procédures et les ressources nécessaires à toute actualisation (charte, manuel, plans, dispositif de classification).

#### 7.2.1.3. Concevoir la cartographie des risques de l'entreprise

La norme 2010.A1 dit que la cartographie doit être faite au moins une fois l'an (IFACI, 2011-B). La cartographie permet d'adapter le budget du service d'audit interne aux zones les plus urgentes à traiter dans l'entreprise. Pour cela, la cartographie doit être complète et objective pour que le plan qui en découle ne soit un gaspillage de ressources et de temps pour l'audit interne. Le COSO 2 avec son concept d'Enterprise Risk Management (ERM) propose une méthodologie intéressante et explicite de l'approche des risques. Nous y retrouvons :

- ▲ l'élaboration des types de risques ;
- ▲ l'identification de chaque processus/fonction/activité à estimer ;
- ▲ l'appréciation du risque pour chaque fonction/activité (gravité\*probabilité) avec une échelle pour classer les différents risques;
- ▲ l'appréciation de chaque risque dans chaque activité ;
- ▲ et le calcul du risque de chaque activité (RENARD, 2010 :158-159).

Ensuite les risques devront suivre un traitement selon chaque département. Cette approche doit être utilisée pour tous les plans qui seront conçus par l'auditeur interne.

#### 7.2.1.4. Élaborer et appliquer un plan de communication

Le plan de communication est un impératif pour la fonction d'audit interne. Beaucoup d'interprétations sont faites concernant le service et selon l'auditeur, l'absence de communication se ressent même lors de la tenue des missions. Nous avons par exemple découvert que pour l'évaluation interne du programme d'assurance qualité, des expérimentés de l'audit interne sont disposés à participer à une telle évaluation. Information que n'avait pas l'auditeur interne. Plusieurs audités ne connaissent pas le plan d'audit interne. La distance qui est entretenue entre l'auditeur et ses clients approuve l'idée selon laquelle il s'agirait plus d'un policier qu'un conseiller.

Le plan de communication doit servir à briser cette distance. La communication doit aider aussi bien à la connaissance des clients et de ses attentes qu'à la connaissance de l'audit. Les moyens utilisés pour marquer ce plan sont aussi importants. RENARD (2010 :435) parle « d'articles dans le journal de l'entreprise, les réunions d'information, les notes d'information, les réunions d'ouverture et de clôture des missions, les rendez-vous spécifiques.. ».

#### 7.2.1.5. Suivre l'état d'avancement des recommandations

Dans sa norme 2500, l'IIA dit que « Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management » (IFACI, 2011-B). Le suivi des actions est donc une obligation de l'auditeur interne. Dans notre revue de littérature nous avons montré différentes façons de suivre ces actions :

- ▲ une mission de suivi de mise en œuvre des recommandations, pour constater l'état d'avancement dans l'application de celles-ci ;
- ▲ un questionnaire d'informations sur l'état d'avancement des travaux ;
- ▲ des réunions d'informations ;
- ▲ ou des rapports envoyés à la direction par les audités (et copiés à l'auditeur interne).

#### 7.2.1.6. S'abonner à l'IIA Global

L'abonnement à l'IIA a plusieurs avantages pour un service d'audit interne.

L'appartenance à l'IIA Global pour un auditeur lui facilite l'accès aux informations les plus actualisées en matière d'audit interne car le moindre 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.

L'auditeur a aussi grâce à cette association la possibilité de se faire légaliser. Dans son contexte, une certification lui apportera beaucoup de légitimité et de respect, mais l'aidera surtout à mieux affirmer son service.

L'auditeur appartenant à l'IIA peut enfin trouver sur le site de l'association plusieurs sources documentaires qui traitent des évolutions et des problèmes traversés par des auditeurs internes dans le monde. Les situations actuellement vécues peuvent trouver des solutions pertinentes et adaptées sur ce site.

Mais l'appartenance 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.

#### 7.2.2. À la direction générale

Nous terminons par les recommandations adressées à la direction générale.

##### 7.2.2.1. Recruter de nouveaux auditeurs internes

Le besoin en recrutement est urgent car l'auditeur en place doit :

- ▲ concevoir les outils de base du service (charte d'audit, manuel d'audit, cartographie des risques, liste des besoins, plan d'audit) ;

## Évaluation de la performance d'un service d'audit interne : cas de la MAETUR

- ▲ effectuer les missions d'audit en tenant compte des spécificités géographiques, techniques et des niveaux de risque de chaque département ;
- ▲ effectuer les missions de conseil là où il est sollicité ;
- ▲ assurer le suivi de chacune des recommandations émises lors des différentes missions.

L'organisation humaine du service doit être revue de façon à le rendre plus efficace. La nouvelle configuration doit tenir compte :

- ▲ des divers domaines à auditer (surtout les domaines techniques);
- ▲ des plans d'audit à respecter ;
- ▲ du volume d'information à traiter ;
- ▲ de l'organisation matérielle et documentaire à terminer ;
- ▲ et de l'éloignement géographique d'une des délégations régionales.

Pour les activités liées aux domaines, un recrutement en interne en provenance du département technique permettrait non seulement d'avoir des collaborateurs qui maîtrisent l'aménagement des terrains mais qui connaissent aussi les réalités de la MAETUR. Sinon un recrutement externe permettrait aussi d'avoir une plus large gamme de candidats, compte tenu des exigences de compétence et d'activités à réaliser.

### 7.2.2.2. Renforcer les connaissances de l'audit interne

L'auditeur interne est compétent et qualifié mais la profession d'audit interne évolue constamment. Il est donc important de maintenir l'auditeur à jour de ses connaissances et de lui apprendre un peu plus sur les thèmes de formation qui sont corrélés à sa fonction et surtout aux situations vécues à la MAETUR.

La formation continue est un bon outil pour maintenir l'auditeur interne à jour des connaissances et des pratiques de la fonction. L'IFACI a publié en 2007 une liste des formations constamment suivies par les auditeurs internes. On y retrouve la gestion d'une équipe, la communication, l'éthique, les techniques anti-fraude, la bureautique, les systèmes d'information et les normes d'audit interne.

#### 7.2.2.3. Concevoir et appliquer un système adéquat d'évaluation de la performance

Pour les évaluations internes, le programme d'assurance qualité aiderait bien l'auditeur à assoir l'efficacité de son service. Le programme prévoit :

- ▲ « des contrôles continus du fonctionnement de l'audit interne ;
- ▲ et des revues périodiques, effectuées par auto-évaluation ou par d'autres personnes de l'organisation connaissant les pratiques d'audit interne et les normes » (IFACI, 2006-A : 10 ; 12-8).

Les modalités pratiques d'applications (MPA) définissent toutes les modalités d'exécution d'une évaluation interne. RENARD (2010 : 435-436) les résume par un acte de supervision, qui doit apprécier :

- ▲ la compétence des auditeurs ;
- ▲ la qualité de la communication ;
- ▲ le respect de la méthodologie d'audit ;
- ▲ la qualité et la pertinence des constats ;
- ▲ la qualité du rapport d'audit et le respect des délais ;
- ▲ le réalisme des recommandations ;
- ▲ l'organisation du service ;
- ▲ l'adéquation entre programmes et objectifs ;
- ▲ la qualité de la planification ;
- ▲ les rapports d'audit ;
- ▲ la qualité de formation des auditeurs ;
- ▲ et la qualité des papiers de travail.

#### 7.2.2.4. Pratiquer l'évaluation externe du programme d'assurance qualité

La norme 1312 de l'IIA exige la tenue d'une évaluation externe, à mener par un professionnel indépendant de l'entreprise au moins une fois tous les cinq ans. Cette évaluation peut selon les MPA être appliquée de plusieurs façons :

- ▲ le professionnel indépendant (ou son équipe) peut utiliser sa propre évaluation avec ses outils et sa démarche. Il devra par les recommandations de son rapport final,

donner une opinion sur le degré de respect des normes et sur la mise en œuvre des meilleures pratiques. Cette évaluation est appelée la revue qualité.

- ▲ le service peut effectuer son évaluation interne et faire valider les résultats par le professionnel indépendant. Moins longue et moins coûteuse, cette évaluation est parfaitement adaptée aux services de taille réduite.
- ▲ la certification ISO ou IFACI est aussi un moyen sûr pour l'évaluation de l'audit interne, surtout qu'il se fait par des auditeurs certifiés qui attribuent un label au service.

Nous recommandons à la MAETUR la deuxième méthode, pour les raisons qui y sont évoquées. Néanmoins la direction peut effectuer le choix qui lui conviendra le mieux, en fonction de ses aspirations et de ses ressources.

#### 7.2.2.5. Renforcer le soutien administratif à l'audit interne

La direction générale doit mettre en place un véritable contrôle interne et le faire animer de façon à assurer l'atteinte des objectifs. Le contrôle interne vu par le COSO fournit des concepts permettant de couvrir l'essentiel d'une entreprise :

- ▲ l'environnement interne favorable ;
- ▲ la définition des objectifs stratégiques ;
- ▲ l'identification des événements ;
- ▲ l'évaluation des risques ;
- ▲ le traitement des risques ;
- ▲ les activités de contrôle ;
- ▲ l'information et la communication ;
- ▲ ainsi que le pilotage.

Ce contrôle interne va fortement faciliter les diligences de l'auditeur interne et pourra même servir de levier de performance pour la MAETUR.

#### 7.2.2.6. Développer une vision pour le service d'audit interne

Au service sont définis des objectifs réalisables à court terme. La vision de l'audit interne doit faire l'objet d'un plan stratégique. Ce plan doit mentionner les évolutions et stratégies

## Évaluation de la performance d'un service d'audit interne : cas de la MAETUR

d'expansion prévues pour accroître les possibilités de la fonction. Il est aussi important que le plan d'audit (annuel) et doit donc être minutieusement pensé et mis à jour par le management. Il sera plus efficace si la vision de l'audit interne cadre avec la vision que la direction générale a de la MAETUR.

Par le tableau ci-dessous nous résumons les différents constats et les propositions qui correspondent

Tableau n° 11: Synthèse du rapport d'évaluation

RAPPORT D'EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU SERVICE D'AUDIT INTERNE DE LA MAETUR		
LES CONSTATS	LES RECOMMANDATIONS	
POSITIFS	La compétence et les qualifications de l'auditeur interne sont correctes	-
	Les ressources de fonctionnement du service sont suffisantes	-
	Les ressources de fonctionnement des missions sont suffisantes	-
	Le niveau hiérarchique est suffisant	-
NEGATIFS	Les guides d'audit interne sont quasi-inexistants	Achever et communiquer la charte
		Améliorer le manuel d'audit
		Concevoir la cartographie des risques de la MAETUR
	La communication entre auditeur et audités est absente	Elaborer et appliquer un plan de communication
	La mise à jour des connaissances n'est pas prévue	Programmer avec l'auditeur des séances de formation sur l'audit et les métiers techniques
		Programmer avec l'auditeur des séances de formation sur l'audit et les métiers techniques
	Les normes ne sont pas suffisamment appliquées	Suivre l'état d'avancement des recommandations
		Pratiquer l'évaluation externe au moins une fois tous les 5 ans
	Le soutien de la hiérarchie est faible	Concevoir et veiller au respect du manuel de procédure
Développer une vision pour le service d'audit interne		
Les ressources humaines	Recruter de nouveaux auditeurs internes	

## Évaluation de la performance d'un service d'audit interne : cas de la MAETUR

	sont insuffisantes	
	L'évaluation du service d'audit interne est aléatoirement définie et n'est pas appliquée	Concevoir un système exhaustif d'évaluation de la performance et le respecter

Source : nous-mêmes à partir du rapport d'évaluation de la performance de l'audit interne

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE**

Cette deuxième partie nous a permis d'évaluer la performance du service d'audit interne de la MAETUR. Nous avons suivi les différentes étapes du modèle d'analyse pour pouvoir obtenir les éléments de performance que nous avons présenté. Les recommandations qui ont été émises permettront de corriger et de renforcer l'état de performance actuelle du service. C'est pour cela que nous insistons sur la considération de ces actions et la rigueur adéquate qu'il faudra consacrer à leurs mises en œuvre.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**CONCLUSION GENERALE**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## Évaluation de la performance d'un service d'audit interne : cas de la MAETUR

Les diverses crises financières et économiques demeurent de véritables défis pour les responsables des entreprises et des états. Les fraudes ne sont pas exclues de ces crises et remettent toujours sur la table le véritable rôle que l'audit devrait jouer au sein des institutions. La performance de la fonction d'audit interne est donc une grande préoccupation et occupe une place très importante pour les entreprises.

Cette préoccupation internationale a aussi été l'inquiétude de cette étude. L'IIA a offert une solution à ce problème en instaurant un programme d'assurance qualité pour les services d'audit interne, prévoyant une évaluation interne et une évaluation externe. Pour le cas de la fonction d'audit interne de la MAETUR, l'évaluation externe n'est pas appliquée.

Se basant sur cette lacune pour découvrir l'état actuel de la performance du service, nous avons entrepris son évaluation. Pour cela, nous avons d'une part établi un certain nombre de critères de performance qui nous sont venus de plusieurs auteurs tels que LEMANT, l'IFACI, RENARD, et MOELLER, pour ne citer que ceux-là. Ensuite, nous avons défini les différents types d'évaluation de performance avec plusieurs approches. Ceci nous a permis de choisir la démarche la plus adaptée aux conditions de notre étude et de définir un modèle d'analyse.

D'autre part, nous nous sommes étendus sur la présentation de la MAETUR et sur celle de son service d'audit interne. Nous avons ensuite continué avec l'application des questionnaires, l'organisation des entretiens lorsque cela était possible et l'observation des différentes pratiques pour pouvoir confirmer nos lectures et renseigner les différents critères de performance. Le niveau de performance a été déterminé et des solutions ou améliorations ont été proposées.

Les objectifs de l'étude étaient :

De savoir sur quels critères se baser pour évaluer un service d'audit interne ;

De connaître les méthodes à utiliser pour évaluer un service d'audit interne et de pouvoir faire un choix parmi ces méthodes pour l'appliquer dans notre étude ;

De présenter de la façon la plus exhaustive possible le service d'audit interne de la MAETUR ;

Et de connaître le niveau réel de la performance de ce service.

## Évaluation de la performance d'un service d'audit interne : cas de la MAETUR

Pour l'étude, tous ces points ont été abordés et soutenus par des sources riches et variés. Les objectifs sont donc atteints.

L'étude permet à la MAETUR de connaître les besoins spécifiques de son service d'audit interne. Mais au-delà de tout ceci, elle va aussi permettre de savoir sur quels leviers agir pour assister l'audit interne dans son expansion, surtout qu'il s'agit d'un service récent. Elle apportera donc au service de grandes opportunités de croissance et d'affirmation, tout en s'assurant que ces ouvertures se feront de façon pertinente et continue.

L'étude a néanmoins été limitée par diverses contraintes. Nous notons d'abord les contraintes de disponibilité des chefs de département et de la direction générale qu'il a été difficile et parfois impossible de rencontrer. Les occupations liées à leurs fonctions en sont les principales raisons.

Nous pouvons aussi citer les contraintes de confidentialité. Certaines informations n'ont pas été intégrées du fait de leur sensibilité et de leur importance. À titre d'exemple nous avons les informations financières, budgétaires et certaines informations administratives.

Enfin, les choix des dimensions, des indicateurs et des déterminants ont été influencés par un service jeune (un an), limité en ressources humaines (un seul auditeur) et sans documentation suffisante pour s'informer sur ses activités.

Mais cette étude ouvre de grandes portes à d'autres recherches et peut servir de base à plusieurs thèmes qui ont été soulevés dans nos recommandations:

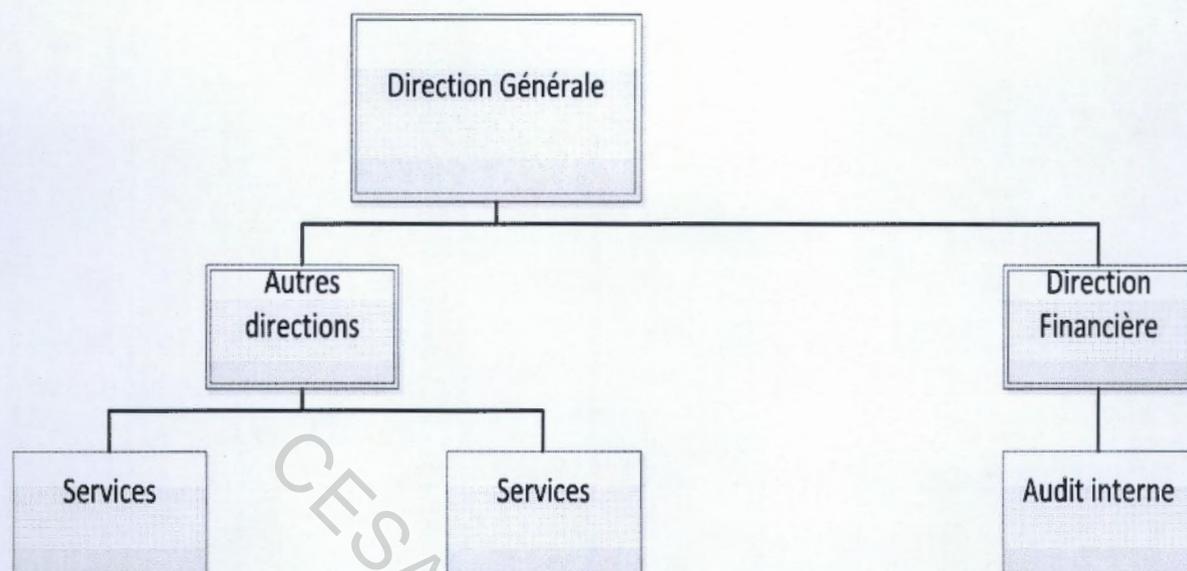
- ▲ la conception d'une charte d'audit ;
- ▲ la conception d'un système d'évaluation de la performance pour l'audit interne;
- ▲ l'évaluation des procédures de contrôle interne ;
- ▲ et la conception de la cartographie des risques.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

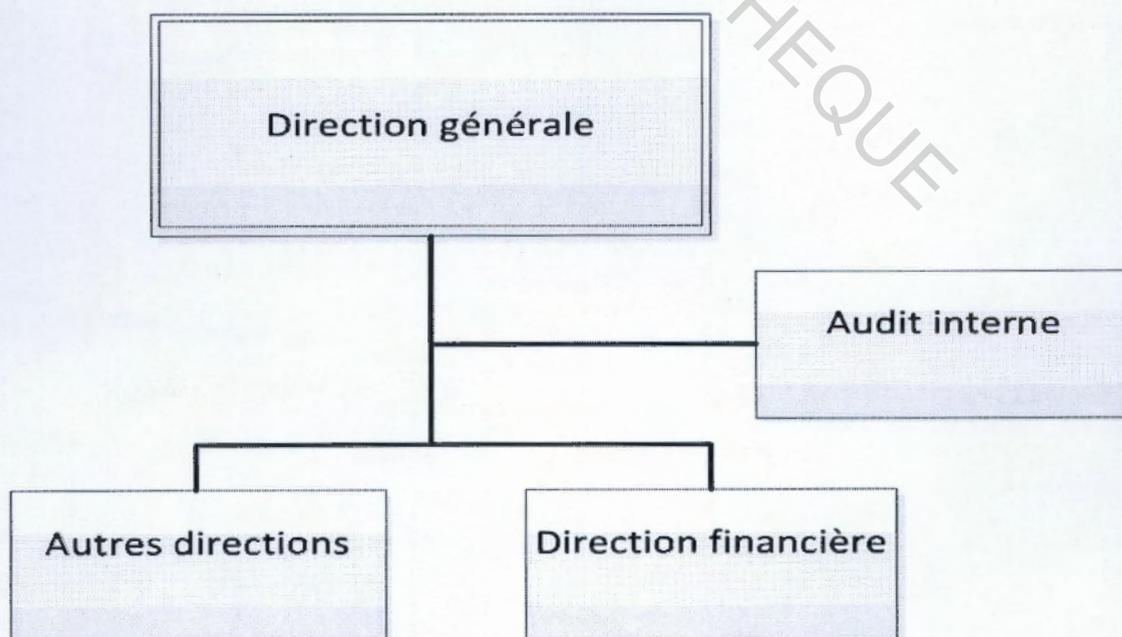
**Annexe 1 : Les différents rattachements d'un service d'audit interne**

**Rattachement à une direction opérationnelle**



Source : Nous-mêmes à partir de BERTIN (2007: 34 ) et de RENARD (2010:375)

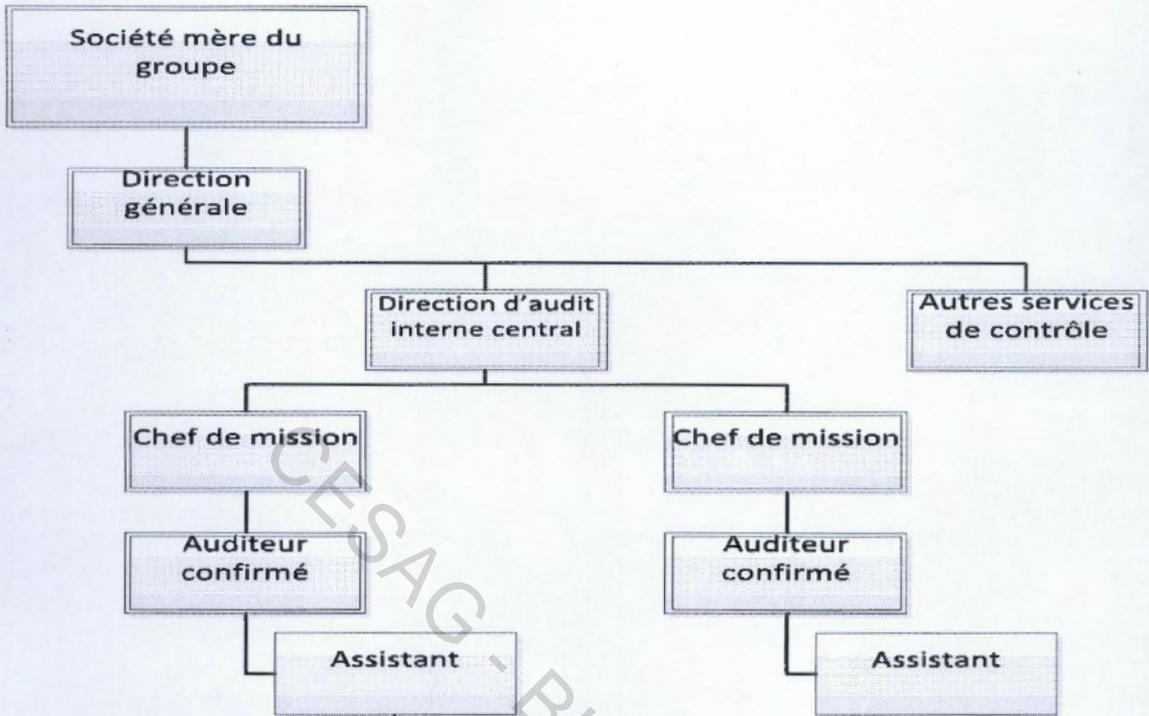
**Rattachement à la direction générale**



Source : Nous-mêmes à partir de BERTIN (2007 : 33 )

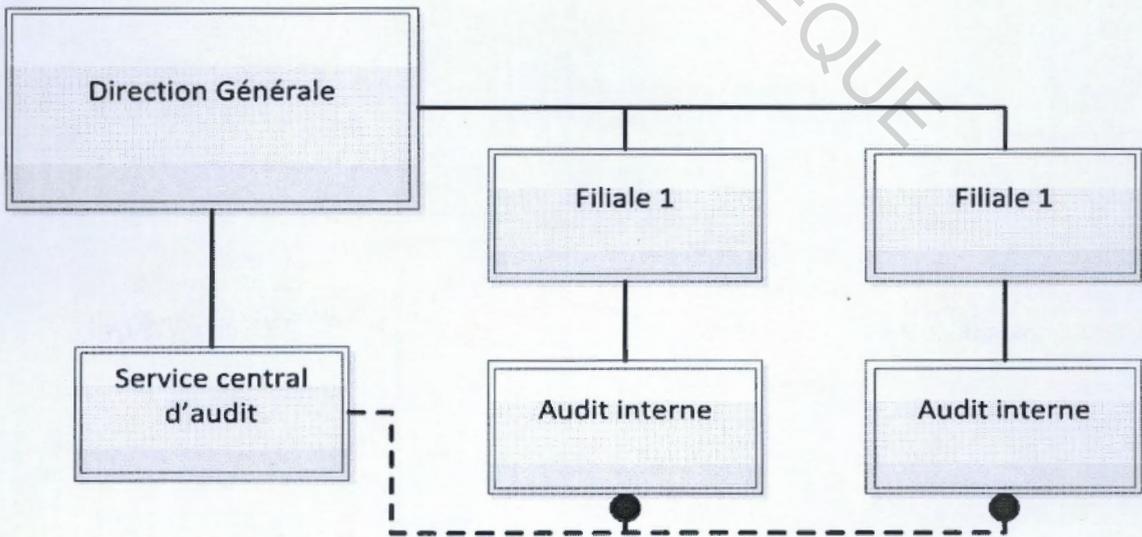
**Annexe 2 : Les types de structure d'une fonction d'audit interne**

**Service d'audit interne centralisé**



Source : nous-mêmes à partir de BERTIN (2009 :30)

**Service d'audit interne décentralisé**



Source : nous-mêmes à partir de BERTIN (2009 :32)

**Annexe 3 : Les compétences préférées des responsables d'audit interne**

**Les compétences comportementales**

	Proportion de responsables
Confidentialité	82%
Capacité à travailler en équipe	80%
Objectivité	77%
Indépendance dans le travail	52%
Capacité à avoir un esprit d'équipe	49%
Capacité à travailler avec interlocuteurs de niveaux de responsabilité différents	46%
Aptitude relationnelle	28%
Sensibilité au gouvernement d'entreprise et à l'éthique	22%

Source : IFACI (2008 : 45)

**Les compétences techniques**

	Proportion de responsables
Extraction et analyse des données	75%
Communication orale (les interviews)	68%
Analyse des risques	51%
Utilisation de la technologie de l'information	46%
Identification des types de contrôle (prévention, détection...)	40%
Compréhension des métiers	35%
Analyse financière	31%
Aptitude à faire des recherches	26%
Échantillonnage statistique	26%

Source : IFACI (2008 : 47)

**Le savoir-faire préféré**

	Proportion de responsables
Capacités rédactionnelles	54%
Capacités analytiques	46%
Identification des problèmes et solutions	46%
Rédaction de rapports	42%
Sens critique	40%
Communication	37%
Connaissance de langues étrangères	35%
Gestion du temps	29%
Aptitudes à la présentation	26%
Compréhension de systèmes d'information complexes	20%
Conceptualisation	15%

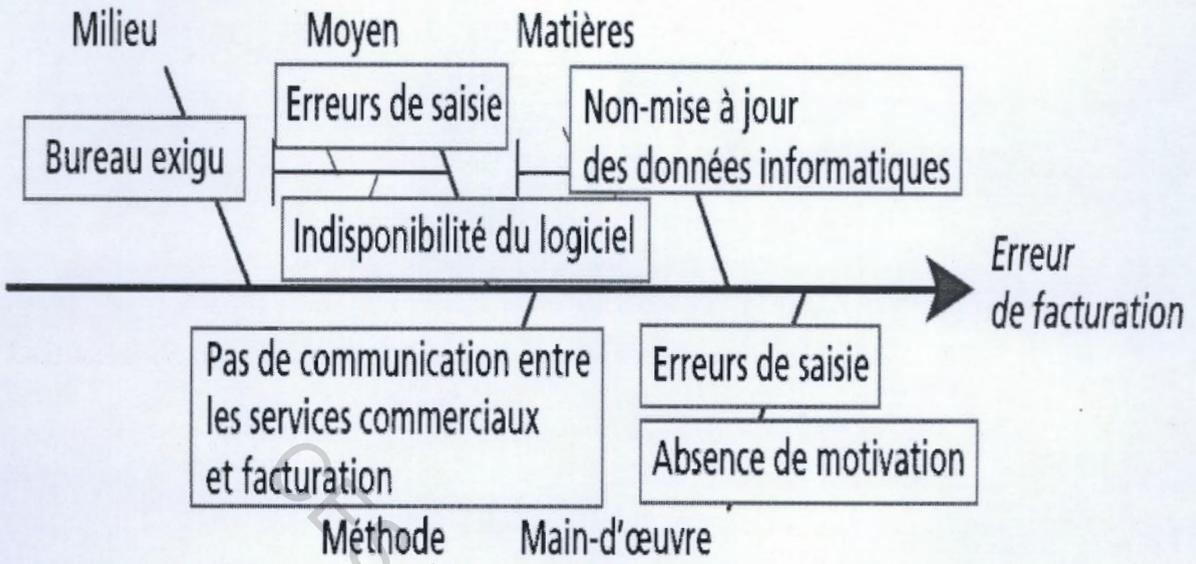
Source : IFACI (2008 : 50)

**Annexe 4 : Modèle d'échelle pour la détermination de la criticité avec AMDEC**

<b>G (note)</b>	<b>Gravité pour le client</b>
1	Sans effet sur le produit et son utilisation → Non détectable par le client.
5	Anomalie détectable mais ne remettant pas en cause la conformité à la spécification → Détectable par le client.
10	Le produit n'est plus conforme à la spécification, l'élément défectueux continue à remplir sa fonction → Le client est mécontent.
15	Rupture de la fonction. La sécurité RAS → Le client est mécontent, retour produit.
20	Rupture de la fonction qui entraîne un problème de sécurité.
<b>F (note)</b>	<b>Fréquence</b>
1	Le cas ne peut pas se présenter.
5	Le cas ne s'est jamais rencontré sur un produit de conception similaire.
10	Ce cas ne s'est jamais rencontré sur un produit similaire mais s'est déjà présenté sur un produit de conception différente.
15	Le cas s'est déjà présenté sur un produit similaire.
20	Incident répétitif que l'on ne maîtrise pas.
<b>D (note)</b>	<b>Détection par l'entreprise</b>
1	On détecte le défaut à 100 % → Impossibilité d'assemblage.
5	Les opérations de contrôle ne laissent que peu de chances au produit défectueux d'être livré au client → % de détection à son maximum.
10	Les opérations actuelles ne permettent pas une bonne détection des défauts → Contrôle mais pas de bonne détection.

Source : TENEAU et AHANDA (2009 :200)

**Annexe 5 : Modèle d'ISHIKAWA**



Source : GILLET-GOINARD et SENO (2009: 160)

**Annexe 6 : Les questionnaires d'évaluation de la performance du service d'audit interne**

MISSION D'AMENAGEMENT ET D'EQUIPEMENT DES TERRAINS URBAINS ET RURAUX

# Questionnaire

la performance du service d'audit interne



Ce questionnaire est destiné aux responsables des départements de la MAETUR. Les informations recueillies seront maintenues confidentielles afin de prévenir les situations à risque pouvant naitre de la participation à cette étude. Les conclusions générales qui en découleront seront remises au responsable de service pour l'usage qu'il jugera approprié, et au chargé de programme du CESAG pour la validation des formalités académiques.

# Évaluation de la performance d'un service d'audit interne : cas de la MAETUR

**1 - Avez-vous été suffisamment informé sur les objectifs de l'audit interne?**

oui  non

**2 - La charte de l'audit interne peut-elle être parcourue par tous les membres de votre direction?**

oui  non

**3 - Êtes-vous consultés lors de la conception des plans d'audit?**

oui  non

**4 - Vous arrive-t-il suite aux besoins de votre direction, d'adresser des demandes en mission à l'audit interne?**

oui  non

**5 - Si oui, en moyenne combien de fois par an? .....**

**6 - Parmi ces demandes, combien en moyenne .....  
obtiennent satisfaction?**

**7 - Considérez-vous que l'équipe d'audit interne dispose de connaissances suffisantes dans les domaines de spécialités de votre direction?**

oui  non

**8 Comment estimez-vous le professionnalisme du service d'audit interne?**

très satisfaisant  satisfaisant  perfectible

**9 - les missions d'audit sont –elles effectuées avec une indépendance maximale vis-à-vis des activités à contrôler?**

oui  non

**10 - Êtes-vous tenu au courant par le service d'audit interne des problèmes critiques de votre direction?**

oui  non

**11 - Recevez-vous des propositions de recommandations pour ces problèmes?**

oui  non

**12 - Si oui, sont-elles adaptées aux réalités de votre direction?**

oui  non

**13 - Existe-il des désaccords entre l'audit interne et vous n'ayant pas pu être réglé?**

oui  non

**14 - les missions d'audit interne vous apportent-elles une meilleure connaissance de votre direction?**

oui  non

**15 - Lesquels parmi ces principes de déontologie sont respectés par le personnel de l'audit interne?**

- intégrité       objectivité       confidentialité       compétence

**16 - Quelle est votre opinion sur la fréquence des missions effectuées par l'audit interne?**

- très bonne       bonne       moyenne       insuffisante       très insuffisante

**17 - Avez-vous déjà évalué ou participé à une évaluation du service d'audit interne?**

- oui       non

**18 - Quels sont les trois (3) comportements que vous appréciez le plus chez l'auditeur interne?**

- la confidentialité       la communication avec les audités       l'objectivité       l'indépendance dans le travail       l'éthique
- autres

**19 - Quelles sont les trois (3) aptitudes techniques que vous appréciez le plus chez l'auditeur interne?**

- les capacités d'interview       le traitement des données       l'analyse des risques       l'utilisation des technologies de l'information       la compréhension des métiers de votre département
- la capacité de recherche       autres

**20 - Quels sont les trois (3) savoir-faire que vous appréciez le plus chez l'auditeur interne?**

- les capacités rédactionnelles       les capacités analytiques       l'identification et la détection des problèmes       la rédaction des rapports       le multilinguisme

la gestion du  les qualités de  autres  
temps présentation

MISSION D'AMENAGEMENT ET D'EQUIPEMENT DES TERRAINS URBAINS ET RURAUX

# Questionnaire

la performance du service d'audit interne



Ce questionnaire est destiné au responsable du service d'audit interne de la MAETUR. Les informations recueillies seront maintenues confidentielles afin de prévenir les situations à risque pouvant naitre de la participation à cette étude. Les conclusions générales qui en découleront seront remises au responsable de service pour l'usage qu'il jugera approprié, et au chargé de programme du CESAG pour la validation des formalités académiques.

**1 - Que pensez-vous du niveau d'indépendance de l'audit interne par rapport aux activités qu'il doit évaluer?**

- très satisfaisant     satisfaisant     perfectible

**2 Quelles caractéristiques de vos clients privilégiez-vous dans l'étendue de vos missions?**

- la nature (volume d'informations à traiter, localisation géographique...)  
 les besoins  
 les demandes en mission

**3 - Combien de missions en moyenne prévoyez-vous par plan d'audit? .....**

**4 - Parmi ces missions combien réalisez-vous? .....**

**5 - Les missions planifiées et non réalisées le sont du fait de problèmes de:**

- temps     budget     agents     disponibilité des audités  
 autres

**6 - Le niveau d'intervention est déterminé par:**

- les besoins du management     les compétences disponibles     le budget alloué

**7 - Disposez-vous de suffisamment de compétences pour couvrir toutes les fonctions de l'entreprise?**

- oui     non

8 - Sinon, quelles fonctions sont exclues? .....

.....

9 - L'audit interne fait-il l'objet d'oppositions quant à l'accès à certaines informations?

oui                       non

10 - Quel est en moyenne le nombre de .....  
demandes en mission reçues par le service  
d'audit interne par an?

11- Dans la conception de vos plans d'audit  
quelle proportion de ces demandes considérez-  
vous?

12 - 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

13 - Quelles sont les dispositions recommandées de l'IIA auxquelles vous avez souvent recours?

les modalités pratiques d'application (MPA)     les guides pratiques     les prises de position     aucune

**14 - Quels sont les documents sur lesquels le service s'appuie pour l'exécution de ses missions?**

- la charte d'audit     le manuel d'audit     le plan d'audit     autres.....
- .....
- .....
- .....
- .....

**15 - La charte d'audit interne est-elle suffisamment communiquée aux audités?**

- Oui
- Non

**16 - Est ce que les moyens alloués à l'exécution des missions suffisent à couvrir la totalité du plan d'audit?**

- Oui
- Non

**17 - Sinon, les insuffisances se situent au niveau:**

- Humain
- Matériel
- Financier

**18 - Lors de l'exécution des missions, la coopération avec les audités est jugée:**

- très satisfaisante     satisfaisante     perfectible

**19 - Est ce que les audités adhèrent, comprennent et participent à la réalisation des objectifs de vos missions?**

- ils coopèrent mais ne comprennent pas toujours les missions  
 ils refusent de coopérer mais comprennent les missions  
 ils refusent de coopérer mais comprennent pas les missions  
 ils coopèrent et comprennent les missions  
 ils refusent de coopérer et ne comprennent pas les missions

**20 - A quelle fréquence rencontrez-vous des oppositions de la part des audités?**

- très élevée       élevée       moyenne       faible       négligeable

**21 - Suivez-vous un (des) programme(s) de formation lié(s) à votre profession?**

- oui       non

**22 - Quels sont les thèmes sur lesquels portent ces formations?**

- la gestion d'une équipe  
 la communication  
 l'éthique  
 les techniques antifraudes  
 la bureautique  
 les systèmes d'information  
 les normes professionnelles d'audit interne

**23 - Quels sont les thèmes sur lesquels vous désirez être formé?**

- la gestion d'une équipe  
 la communication  
 l'éthique  
 les techniques antifraudes  
 la bureautique  
 les systèmes d'information  
 les normes professionnelles d'audit interne  
 autres

**24 - Connaissez-vous le programme d'assurance qualité de l'IIA?**

- oui       non

**25 – L'avez-vous déjà appliqué?**

oui  non

**26 – Si non, pourquoi?**

programme non adéquat au service  programme onéreux

autres

**27 - 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, ses mises à jour et ses nouvelles pratiques?**

oui  non

**28 - Existe-t-il une procédure formelle de classement des papiers de travail?**

oui  non

**29 - Si oui, pose-t-elle des problèmes d'implémentation?**

oui  non

**30 - Vous arrive-t-il dans un cadre de partage et d'apprentissage de vous inspirer des pratiques d'autres services d'audit interne?**

oui  non

**31 - Si oui, à quelle fréquence ?**

.....  
.....

**32 - Quelles sont les contraintes qui peuvent retarder l'évolution du service d'audit interne?**

la culture  la perception des  le décalage entre  le style de  les ressources

## Évaluation de la performance d'un service d'audit interne : cas de la MAETUR

d'entreprise                      audités                      l'apport de la management                      allouées  
fonction et les  
attentes

le niveau de  autres  
rattachement  
hiérarchique

**33 - Le service d'audit interne effectue-t-il des contrôles continus et périodiques de sa performance?**

oui                       non

**34 - Combien de recommandations émettez- .....  
vous en moyenne par mission?**

**35 - Comment assurez-vous la mise en application de ces recommandations ?**

aucun suivi                       participation à la  surveillance de la  
mise en place des progression des  
recommandations exécutions

**36 - Si oui, quelle est la proportion moyenne de .....  
refus par mission?**

**37 - Quel est le niveau de satisfaction de vos clients par rapport aux travaux que vous effectuez pour eux**

Très satisfaits                       satisfaits                       moyens                       insatisfaits

**38 – Possédez-vous une (des) certification(s) dans des domaines proches de l'audit interne?**

oui  non

**39 - Si oui, la(les)quelle(s)?**

Certified Internal Auditor® (CIA)  Certified Information Systems Auditor® (CISA)  Certified Fraud Examiner® (CFE)  autres

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## GLOSSAIRE

**Aménagement:** Politique consistant à rechercher la meilleure répartition géographique des activités économiques en fonction des ressources naturelles et humaines.

**Assainissement:** Ensemble de techniques d'évacuation et de traitement des eaux usées et des boues résiduaires.

**Cadastre:** Ensemble des documents sur lesquels est enregistré le découpage d'un territoire en propriétés et en cultures ainsi que le nom des propriétaires des différentes parcelles.

**Génie civil:** Ensemble des techniques concernant les constructions civiles.

**Lotissement:** Morcellement d'une propriété foncière par lots en vue de construire des habitations.

**Parcelles:** Lot d'un terrain bâti ou à bâtir.

**Topographie:** Technique de représentation sur un plan des formes du terrain avec les détails naturels ou artificiels qu'il porte.

**BIBLIOGRAPHIE**

CESAD - BIBLIOTHEQUE

**Liste des articles**

1. ACCA (2010), Performance measures for internal audit: 1-5.
2. BERLAND Nicolas (2009), Mesurer et piloter la performance: 126-128.
3. BURT Charles & al. (2007), processus d'évaluation rapide (PER) et étalonnage comparatif (EC): 2.
4. CBOK (2008), L'audit interne en France et dans le monde : 45-55.
5. CBOK (2010), measuring internal auditing's value: 40-44.
6. CHEMANGUI Makram & MANITA Riadh (2007), Évaluation de la qualité de l'audit interne-audit externe, proposition d'une démarche de conceptualisation : 1-3.
7. DELOITTE (2010), Conférence UFAI : Création et développement d'un service d'audit interne : 18.
8. ERNST& YOUNG (2007), Les pratiques de l'audit interne dans les groupes mondiaux et les spécificités françaises: 25-26.
9. FAO (2007), Atelier MASSCOTE sur le service de l'eau en irrigation : 5-6.
10. FRVI (2009), Guide sur les indicateurs de performance dans les unités de vérification interne: 8-28.
11. GIROUX Hélène (2007), Gestion des opérations et de la logistique. : 6.
12. IFACI (2005), Résultat de l'enquête sur la pratique de l'audit interne en France en 2005 :39-40.
13. IFACI (2006-A), Normes professionnelles de l'audit interne accompagnées de commentaires de l'IFACI.
14. IFACI (2006-B), Résultat de la 12<sup>e</sup> enquête annuelle sur les logiciels d'audit interne : 1-2.
15. IFACI (2009), Les pratiques de l'audit et du contrôle interne en France en 2009: 69-70.
16. IFACI (2011-B), Normes internationales pour la pratique de l'audit interne.
17. IFACI (2011-G), Directives pour la formation professionnelle continue : 39-40.
18. KPMG (2006), Outil 5 : Exemple de guide d'évaluation des auditeurs internes : 1-11.
19. LECRIVAIN Gérard (2011), Manager la performance dans l'organisation: 4.
20. LECLUSTEREDUCATION MONDIAL (2010), petit guide des évaluations rapides conjointes des besoins en matière d'éducation : 3.

21. MANITA Riadh & al. (2006), La notation par les administrateurs des composantes de la qualité du processus d'audit : 6-8.
22. MANITA Riadh (2007), Le comité d'audit et la qualité de l'audit externe : quelle interaction.
23. MANITA Riadh & al. (2007), Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit : une revue critique : 5-9.
24. MATHIEU Stéphane (2001), Les normes qualité ISO 9001 : 9.
25. MAETUR (1986), textes de référence.
26. MAETUR(2011), statuts du personnel.
27. NRC GAUTHEY (2011), Glossaire du management des entreprises : 5.
28. SANDWELL (2011), Suggested performance indicators for internal audit: 1-2.

#### Liste des livres

1. BARBIER Etienne (1999), *mieux piloter et mieux utiliser l'audit*, MAXIMA, Paris, 123 pages.
2. BALLAND Stéphane & al. (2008), *management des entreprises en 24 fiches*, DUNOD, Paris, 469 pages.
3. BERTIN Élisabeth (2007), *audit interne : enjeux et pratiques à l'international*, Éditions d'Organisation, Paris, pages 320.
4. BRANDENBURG Hans & al. (2003), *l'approche processus : mode d'emploi*, 2<sup>e</sup> Éditions d'Organisation, Paris, 191 pages.
5. DORIATH Brigitte (2008), *contrôle de gestion en 20 fiches*, 5<sup>e</sup> édition, DUNOD, Paris, 154 pages.
6. DUCREUX Jean-Marie (2009), *le grand livre de la stratégie*, Éditions d'Organisation, Paris, 378 pages.
7. FERNANDEZ Alain (2008), *l'essentiel du tableau de bord*, 2<sup>e</sup> édition, Éditions d'Organisation, Paris, 228 pages.
8. FRECHET Caroline (2005), *mettre en œuvre le six sigma*, Éditions d'Organisation, Paris, 160 pages.
9. FIGHT Andrew (2002), *measurement and internal audit (ISO 9000)*, Éditions capstone, Newtec Place, 96 pages.
10. GILLET-GOINARD & al. (2009), *réussir la démarche qualité*, Éditions d'Organisation, Paris, 177 pages.

11. GIRAUD Françoise (2005), *contrôle de gestion et pilotage de la performance*, GUALINO éditeur, Paris, 420 pages.
12. HORNGREN & al. (2009), *contrôle de gestion et gestion budgétaire*, 4<sup>e</sup> édition, DUNOD, Paris, 448 pages.
13. LASSEGUE Pierre (2007), *lexique de comptabilité*, 6<sup>e</sup> édition, DUNOD, Paris, 730 pages.
14. LEMANT Olivier(1995), *La direction d'un service d'audit interne*, Éditions d'Organisation, Paris, 181 pages.
15. LEMANT Olivier(1999), *créer, organiser et développer l'audit interne*, Éditions d'Organisation, Paris, 177 pages.
16. LÖNING Hélène (2008), *contrôle de gestion Organisation, Outils et Pratiques*, 3<sup>e</sup> DUNOD, Paris, 304 pages.
17. LÖNGIN Pierre & al. (2008), *construisez votre qualité*, 2<sup>e</sup> édition, DUNOD, Paris, 378 pages.
18. MARGERAND & al. (2006), *manager la qualité pour la première fois*, Éditions d'Organisation, Paris, 210 pages.
19. MEIER Olivier (2009), *dico du manager*, DUNOD, Paris, 320 pages.
20. MOELLER Robert (2009), *brink's modern internal auditing*, 7<sup>e</sup>édition, John Wiley & Sons Ltd, New jersey, 766 pages.
21. MOLHO Denis & al. (2009), *tableau de bord : outils de performance*, Éditions d'Organisation, Paris, 200 pages.
22. OBERT Robert (2009), *DSCG4 Comptabilité et audit*, 2<sup>e</sup> édition, DUNOD, Paris, 624 pages.
23. PICKETT Spencer (2005), *the essential handbook of internal auditors*, John Wiley & Sons Ltd, England, 286 pages.
24. RAMPERSAD Hubert (2009), *total performance scorecard*, Springer, Paris, 319 pages.
25. RENARD Jacques(2010), *théorie et pratique de l'audit interne*, 7<sup>e</sup> édition, Éditions d'Organisation, Paris, 469 pages.
26. RENARD Jacques(2003), *audit interne : ce qui fait débat*, MAXIMA, Paris, 267 pages.
27. TENEAU & al. (2009), *guide commenté des normes et référentiels*, Éditions d'Organisation, Paris, 370 pages.

**Liste des sources internet**

1. BENABIB Mohamed (2010), L'auditeur interne préoccupé par ses performances, <http://www.leconomiste.com/article/lauditeur-interne-preoccupe-par-ses-performances?page=2>.
2. COMITE TECHNIQUE CEN/TEC (2002), Facilities management, partie 7 : étalonnage comparatif de performance, <http://www.enquetes-publiques.afnor.org/VAR/1/15/1561/doc/7705/html/projet.html>.
3. EL AFFAS Aziza (2011), Dossier emploi : compétence et efficacité vont-elles de pair ?, <http://www.leconomiste.com/article/dossier-emploibrcompetece-et-efficacite-vont-elles-de-paire>.
4. FERNANDEZ Alain (2011), Les cinq pourquoi, [www.piloter.org](http://www.piloter.org).
5. IFACI (2011), UFACI un réseau francophone, <http://www.ifaci.com/93/ufai-un-reseau-francophone.html>.
6. IFACI (2011-A), code de déontologie, <http://www.ifaci.com/Bibliotheque/Bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/Referentiel-international-de-l-audit-interne/code-de-deontologie-208.html>.
7. IFACI (2011-C), définition, <http://www.ifaci.com/Bibliotheque/Bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/Referentiel-international-de-l-audit-interne/definition-207.html>.
8. IFACI (2011-D), l'audit interne : une profession créatrice de valeur ajoutée, <http://www.ifaci.com/Ifaci/Connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/L-audit-interne-une-profession-creatrice-de-valeur-ajoutee-80.html>.
9. IFACI (2011-E), conduite d'une mission d'audit, <http://www.ifaci.com/Bibliotheque/Bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/Referentiel-international-de-l-audit-interne/Access-thematique/conduite-mission-193.html>.
10. IFACI (2011-F), accomplissement d'une mission d'audit, <http://www.ifaci.com/Bibliotheque/Bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/Referentiel-international-de-l-audit-interne/Access-thematique/accomplissement-mission-204.html>.
11. IFACI (2011-H), référentiel international de l'audit interne, <http://www.ifaci.com/Bibliotheque/Bibliotheque-en-ligne-telecharger-la>

documentation-professionnelle/Referentiel-international-de-l-audit-interne-149.html.

12. INDICATEURSDEGESTION (2011), que peut-on mesurer, <http://indicateursdegestion.ca/que-peut-on-mesurer/>.
13. LOIC (2003), Diagramme d'Ishikawa, [http://merckel.org/article.php3?id\\_article=25](http://merckel.org/article.php3?id_article=25).
14. MAETUR (2010), accueil, [www.maetur.cm](http://www.maetur.cm).
15. MOUGIN Yves (2010), Audit interne : les composantes de la performance, <http://yvonmougin.blogspot.com/2010/12/audit-interne-les-composantes-de-la.html>.
16. PRICEWATERHOUSECOOPERS (2010), Accompagner votre service audit interne à chaque étape de son développement, [http://www.pwc.fr/accompagner\\_votre\\_service\\_audit\\_interne\\_a\\_chaque\\_etape\\_de\\_son\\_developpement.html](http://www.pwc.fr/accompagner_votre_service_audit_interne_a_chaque_etape_de_son_developpement.html).
17. PRICEWATERHOUSECOOPERS (2010), Audit interne et crise, comment adapter cette fonction incontournable ? , [www.pwc.fr](http://www.pwc.fr).