



CESAG Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

**Diplôme d'Etudes Supérieures
Spécialisées en Audit et Contrôle
de Gestion**

**Promotion 22
(2010-2011)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**L'ÉVALUATION DE LA PERFORMANCE D'UN SERVICE
D'AUDIT INTERNE : CAS DE LA SOCIÉTÉ IMMOBILIÈRE
DU CAP VERT (SICAP SA) SENEGAL**

Bibliothèque du CESAG



Présenté par :

MOKANGA Sylvain Siméon Simplicie

Dirigé par :

M. Ngary SOW

**SECRETAIRE GENERAL DE
L'IIA SENEGAL**

Octobre 2011

DEDICACE

Je dédie ce travail à l'ETERNEL DIEU, pour son amour infini, sa grâce et sa miséricorde sans lesquels ce travail n'aurait jamais été réalisé.

A ma chère épouse MOKANGA Paule Georgia, pour son soutien spirituel et moral.

A mes frères MOKANGA Egisthe, MOKANGA Désiré Guy, et MOKANGA Gildas, ma sœur MOKANGA Marie Jacqueline.

Tous les enfants MOKANGA pour leur affection.

La famille NDZAKAKA pour leur encouragement.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Je suis particulièrement reconnaissant à M. Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance (ISCBF), pour la qualité de son encadrement et ses précieux conseils sans lesquels il serait impossible que ce travail se réalise.

Le personnel du CESAG, pour la disponibilité et la courtoisie.

Le personnel de la SICAP SA, pour l'accueil en particulier messieurs Daouda NDIAYE, Tanor DIOP et Oumar Diagne.

Madame Fatou NIANE, pour sa contribution responsable du cabinet FICADEC.

Mon oncle Pierre NGOMBE pour son soutien financier.

Aussi, je veux exprimer ma gratitude à :

- M. Ngary SOW, mon directeur de mémoire dont les conseils et la disponibilité ont contribué à la réalisation de ce travail ;
- tout le personnel du CESAG, pour sa grande disponibilité et sa courtoisie ;
- le Directeur Général et tout le personnel du Centre National de Gestion (CENAGES) pour leur soutien et encouragement ;
- le couple pastoral Denis et Clarisse MBESSA, Brigitte ELAPIE, Aurelien BIBOUNDA, Jean Paul KOUTOU, Lazare KANGA, Moïse LOUBASSOU ainsi que PEYA Michel pour leurs contributions multiformes.

Que toute personne, qui de loin ou de près, aurait contribué à la réalisation de ce travail, trouve ici l'expression de toute ma reconnaissance.

SIGLES ET ABREVIATIONS

- AG : Assemblée Générale
AI : Audit Interne
CA : Conseil d'Administration
CBOK: Common Body of Knowledge
CENAGES: Centre National de Gestion
CESAG : Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CIA: Certified Internal Auditor
COSO: Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission
CRIPP: Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles (de l'audit interne)
DAJ : Direction Administrative et Juridique
DCGAQ : Direction du Contrôle de Gestion, de l'Audit et de la Qualité
DESS : Diplôme d'Etudes Supérieures Spécialisées
DG : Direction Générale
DPAI : Diplôme Professionnel d'Audit Interne
FAR : Feuille d'Analyse des Risques
FCFA : Franc de la Communauté Financière Africaine
F.R.A.P : Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème
GFC : Gestion Financière et Comptable
IFACI : Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne
IIA : Institute of Internal Auditors
ISCBF : Institut Supérieur de la Comptabilité, de Banque et de Finance
ISO : International Organisation of Standardization
OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
OST : Organisation Scientifique du Travail
PCA : Président du Conseil d'Administration
QCI : Questionnaire de Contrôle Interne
QPC : Questionnaire de Prise de Connaissance
SICAP SA : Société Immobilière du Cap-Vert Société Anonyme
TAFB : Tableau Apparent des Forces et Faiblesses
TVB : Terrains Viabilisés à Bâtir
UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

LISTE DES TABLEAUX

Tableau n°1 : les differents indicateurs de performance d'un service d'audit interne.....	53
Tableau n°2 : repartition du capital de la SICAP SA.....	59
Tableau n°3 : évolution du chiffre d'affaires(en milliers de FCFA)	60
Tableau n°4 : évolution globale de l'effectif du personnel de la SICAP SA de 2006 a 2010	611
Tableau n°5 : repartition actuelle des effectifs par categories et par directions	62
Tableau 6 : services et interlocuteurs.....	76
Tableau 7: analyse des indicateurs de performance d'audit interne a la SICAP SA en 2010	78
Tableau n° 8 : FRAP	82
Tableau n°9 : synthese des forces et faiblesses du service d'audit interne de la SICAP SA.....	88
Tableau n°10 : analyse des moyens de l'audit interne a la SICAP SA.....	88
Tableau n°11 : delais de realisation des recommandations	95

LISTE DES FIGURES

Figure n°1 : enquete sur le rattachement hierarchique.....	17
Figure n°2 : differents facteurs de performance de l'audit interne	33
Figure n°3 : modele d'analyse.....	49
Figure n°4: organigramme de la direction du contrôle de gestion de l'audit et de la qualité	67

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : organigramme de la SICAP SA.....	101
Annexe 2 : extrait de la charte	102
Annexe 3 : guide d'entretien.....	103
Annexe 4 : evaluation de la perception du service audit au sein de la SICAP SA	104
Annexe 5 : plan d'audit 2010.....	106
Annexe 6: Tableau de realisation des missions.....	107
Annexe 7 : modele tableau de bord de la fonction d'audit interne	109
Annexe 8 : extrait d'un rapport de mission d'audit	110

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

DEDICACE	I
REMERCIEMENTS	II
SIGLES ET ABREVIATIONS	III
LISTE DES TABLEAUX	IV
LISTE DES FIGURES	V
LISTE DES ANNEXES	VI
TABLE DES MATIERES	VII
INTRODUCTION	1
PREMIERE PARTIE : ASPECTS THEORIQUES SUR L'AUDIT INTERNE ET LA PERFORMANCE	7
CHAPITRE I :L'AUDIT INTERNE	9
1.1 Définition de l'audit interne	9
1.2 Objectifs et missions de l'audit interne	10
1.2.1 Objectifs de l'audit interne.....	10
1.2.2 Missions de l'audit interne.....	12
1.2.2.1 Evaluer le processus de management des risques.....	12
1.2.2.2 Evaluer le processus de contrôle.....	13
1.2.2.3 Evaluer le processus de gouvernement d'entreprise.....	14
1.3 Rattachement hiérarchique de la fonction d'audit interne	14
1.3.1 Le rattachement à la direction générale	15
1.3.2 Le rattachement au comité d'audit.....	15
1.3.3 Rattachement à une direction opérationnelle.....	16
1.4 Normes de l'audit interne	18
1.4.1 Le code de déontologie	18
1.4.2 Les normes de qualification.....	19
1.4.2.1 L'indépendance et l'objectivité des auditeurs internes (normes 1100 et 1120).....	19
1.4.2.2 La compétence et conscience Professionnelle (Norme 1200)	20
1.4.2.3 Le programme d'assurance et d'amélioration qualité (Norme 1300).....	20
1.4.3 Les normes de fonctionnement	21
1.4.3.1 La gestion du service d'audit interne (norme 2000)	21
1.4.3.2 La norme de travail (Norme 2100)	21
1.4.3.3 La planification de la mission (Norme 2200)	22
1.4.3.4 la surveillance des actions de progrès (Norme 2500)	22
1.5 Les moyens de l'audit interne	22
1.5.1 La charte de l'audit interne	23

1.5.2 Manuel d'audit interne.....	24
1.5.3 La cartographie des risques.....	24
1.5.4 Le plan d'audit.....	25
1.5.5 Le manuel de procédures.....	26
1.5.6 Dossiers et papiers de travail.....	26
1.5.6.1 Dossiers de travail.....	26
1.5.6.2 Papiers de travail.....	28
1.5.7 Les moyens techniques.....	28
1.5.8 Les moyens financiers.....	28
CHAPITRE II : LA PERFORMANCE DU SERVICE D'AUDIT INTERNE.....	29
2.1 Notion de performance.....	29
2.2 Les caractéristiques de la performance au sein d'un service d'audit interne.....	31
2.2.1 La performance est une notion relative.....	31
2.2.1.1 Relation à des objectifs.....	31
2.2.1.2 Relation à des données antérieures.....	31
2.2.1.3 Relation à des données de nature comparable.....	32
2.2.2 La performance une notion subjective.....	32
2.2.3 La performance est multiforme.....	32
2.2.4 La performance est arbitraire.....	32
2.2.5 La performance est rattachée à la responsabilité.....	32
2.3 Facteurs de la performance d'un service d'audit interne.....	33
2.3.1 Facteurs individuels (liés aux auditeurs eux-mêmes).....	34
2.3.1.1 Le professionnalisme des auditeurs internes.....	34
2.3.1.2 Le profil et la compétence des auditeurs.....	35
2.3.2 Facteurs liés au service d'audit interne.....	36
2.3.2.1 L'organisation du service et le style de management du responsable de l'audit.....	36
Interne:.....	36
2.3.2.2 Le Climat social.....	36
2.3.2.3 La qualité du plan de communication.....	36
2.3.2.4 La culture d'audit et une bonne image de l'audit interne.....	36
2.3.2.5 La pertinence du plan d'audit.....	37
2.3.2.6 Le contrôle qualité.....	37
2.3.2.7 La qualité des rapports.....	39
2.3.2.8 L'effectif de l'équipe d'audit.....	39
2.3.3 Facteurs liés à l'entreprise.....	39

2.3.3.1 La motivation	39
2.3.3.2 Le feed back des audités	40
2.4 Les critères de mesure de la performance de l'audit interne.....	40
2.4.1 Notions sur les indicateurs	40
2.4.2 Les différentes catégories d'indicateurs de performance d'un service d'audit interne	41
2.4.2.1 Indicateurs de résultat ou d'activités.....	41
2.4.2.2 Indicateurs d'impact ou de qualité.....	42
2.4.2.3 Indicateurs de gestion ou de coûts	44
2.5 Méthodologie d'évaluation de la performance de l'audit interne	45
2.5.1 Les type d'évaluations	45
2.5.2 Les différents types d'évaluateurs	45
2.5.3 Les étapes de l'évaluation de la performance	45
2.5.3.1 Définir l'objectif de l'évaluation	45
2.5.3.2 Examiner l'information disponible	46
2.5.3.3 Le choix de l'évaluation stratégique	46
2.5.3.4 Tester le design proposé.....	47
2.5.3.5 Conduire l'évaluation.....	47
2.5.3.6 Rapport préliminaire ou projet de rapport	47
2.5.3.7 Attendre le feed back des audités.....	48
2.5.3.8 Rédiger le rapport final	48
CHAPITRE III : METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE.....	49
3.1 Présentation du modèle d'analyse	49
3.2 Justification du modèle d'analyse.....	50
3.3 Outils de collecte et d'analyse des données.....	50
3.3.1 Outils de collecte des données	50
3.3.1.1 L'observation physique.....	51
3.3.1.2 l'analyse documentaire	51
3.3.1.3 les interviews	51
3.3.1.4 Le guide d'entretien.....	51
3.3.2 Outils d'analyse des données	52
3.3.2.1 La narration.....	52
3.3.2.2 Le Questionnement de Prise de Connaissance (QPC).....	52
3.3.2.3 Les questionnaires.....	52
DEUXIEME PARTIE : PRESENTATION ET ANALYSE DE LA PERFORMANCE DE L'AUDIT	
INTERNE A LA SICAP SA.....	56

CHAPITRE IV : PRÉSENTATION DE LA SICAP S.A	58
4.1 Aspects juridiques et économiques	58
4.1.1 Structure juridique	58
4.1.2 Objet social	58
4.1.3 Structure du capital	59
4.1.4 activités	60
4.1.5 Le chiffre d'affaires	60
4.1.6 Partenaires et marchés	60
4.1.6.1 Les clients	60
4.1.6.2 Les fournisseurs	61
4.1.7 Le personnel	61
4.2 Organisation administrative	63
4.2.1 Organisation	63
4.2.2 Fonctionnement de la SICAP SA	63
4.2.2.1 Le conseil d'administration	63
4.2.2.2 le comité de direction ou de coordination	64
4.2.2.3 La Direction Générale	64
4.2.2.4 Direction administrative et juridique	65
4.2.2.5 Direction technique	65
4.2.2.6 Direction financière et comptable	65
4.2.2.7 Direction de l'informatique	65
4.2.2.8 Direction commerciale	66
4.2.2.9 Assistante de direction du Directeur Général	66
4.2.2.10 Le secrétariat du Directeur Général	66
4.2.2.11 La Direction Contrôle de Gestion Audit et Qualité (DCGAQ)	66
CHAPITRE V : PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE A LA SICAP SA	68
5.1 Présentation de l'audit interne Motivation, objectifs, missions, organisation et positionnement de l'audit interne	68
5.1.1 Motivation de la création du service d'audit interne	68
5.1.2 L'organisation du service audit interne et système qualité	69
5.1.3 Missions de l'audit interne	70
5.1.4 Le positionnement de l'audit interne	70
5.1.5 Gestion de la formation	71
5.2 Le fonctionnement du service d'audit interne	71
5.2.1 Planification des activités du service audit interne	71

5.2.1.1 Les différentes activités de l'audit interne	72
5.2.1.2 Le Suivi des recommandations	73
5.2.2 Les activités et rapports du service audit interne	74
5.2.2.1 les activités de l'audit interne	75
5.2.2.2 les différents types de rapport de l'audit interne.....	75
CHAPITRE VI : MESURE DE LA PERFORMANCE DU SERVICE D'AUDIT INTERNE DE LA SICAP SA	77
6.1 Mesure de la performance du service d'Audit interne à la SICAP SA.....	77
6.1.1 Analyse des indicateurs pertinents du service d'audit interne à la SICAP SA.....	77
6.1.1.1 L'analyse des indicateurs d'activités	80
6.1.1.2 Analyse des indicateurs d'impact ou de qualité.....	
6.1.1.3 Analyse des indicateurs de gestion ou de coûts	84
6.1.2 L'analyse de différents moyens à la disposition du service d'audit interne de la SICAP SA	85
6.1.2.1 La charte de l'audit interne	85
6.1.2.2 Le manuel d'audit interne	85
6.1.2.3 La cartographie des risques.....	85
6.1.2.4 Le plan d'audit	85
6.1.2.5 Le manuel de procédures	85
6.1.2.6 Les moyens techniques	86
6.1.2.7 Les moyens financiers.....	86
6.1.3 L'analyse du rôle des autres organes de la gouvernance	86
6.1.3.1 Le Conseil d'Administration.....	86
6.1.3.2 La Direction générale.....	86
6.1.3.3 Le comité de coordination ou de direction	87
6.1.3.4 La relation avec l'audit externe.....	87
6.2 Conclusions de l'évaluation de la performance du service d'Audit interne.....	90
6.3 Proposition de recommandations	91
CONCLUSION GENERALE	97
ANNEXES	100
BIBLIOGRAPHIE.....	111

INTRODUCTION

CESAG - BIBLIOTHEQUE

L'environnement économique actuel est caractérisé par la mondialisation des échanges entre les entreprises, l'émergence de nouveaux marchés ainsi que l'évolution des technologies de l'information et de la communication. Cette extension du champ d'action des entreprises en dehors des frontières traditionnelles a profondément modifié leur gestion en raison de la forte concurrence et de l'instabilité.

« Dans ce contexte difficile, les variables à maîtriser par les gestionnaires en vue d'éventuelles prises de décision sont nombreuses et s'influencent les unes les autres, parfois de manière contradictoire » (ALAZARD & SEPARI, 2004 :6).

Aussi, à un moment de son évolution, l'entreprise commence à se poser des questions décisives qui portent principalement sur ses ressources, ses résultats, ses avantages compétitifs, etc. La mesure de performance touche, en plus de toutes les autres fonctions de l'entreprise, la fonction d'audit interne pour assurer la fiabilité de la chaîne de valeur de l'information financière. L'actualité récente a été marquée par des nombreux scandales financiers dont les plus retentissants sont ENRON, WORLD COM.

En conséquence, les compétences des grands cabinets d'audit ont été remises en cause.

Les besoins d'assurance croissants exprimés par les actionnaires, les régulateurs et les autres parties prenantes des finances et l'économie ont conduit à affiner la fonction d'audit interne, à la considérer comme un élément incontournable de la gouvernance ; c'est l'une des pierres angulaires du gouvernement d'entreprise, au même titre que le conseil d'administration, la direction générale et l'audit externe ; c'est une composante essentielle de l'entreprise. Ceux-ci ont exigé des dirigeants de l'entreprise que celle-ci soit "sous contrôle". De même, les autorités de tutelle des marchés financiers ont aussi édicté de nouvelles réglementations visant notamment à la maîtrise des risques opérationnels des établissements.

Les attentes des directeurs généraux en matière d'audit interne s'articulent au point de vue opérationnel sur la recherche de l'efficacité et de l'efficience. « Cette nécessité de maîtrise des risques est d'autant plus complexe qu'elle implique une démarche cohérente et rationnelle pour identifier les risques, les mesurer, les analyser et mettre les parades les plus efficaces pour l'ensemble des processus de l'entreprise » (SARDI, 2002 :183).

L'audit interne est apparu comme un outil apportant des éléments de réponse à cette question. Il est au centre des enjeux majeurs de l'entreprise à savoir la maîtrise des risques, le développement de dispositifs et d'une culture de contrôle, la recherche d'efficacité et de la performance.

« Le risque est inévitable dans la vie des affaires » (BERTONECHE, 2005 :447). A ce titre l'absence ou l'insuffisance de leur maîtrise provoque des pertes qui affectent la rentabilité, la solvabilité, les capitaux propres et compromettent la pérennité de l'entreprise. C'est ainsi que, les entreprises doivent ré conceptualiser leurs approches pour viser l'acquisition des compétences fondamentales indispensables à l'adaptation aux nouvelles situations ainsi qu'aux capacités particulières du marché. Elles doivent trouver les moyens nécessaires pour assurer le contrôle efficace des opérations.

Le secteur de l'immobilier qui joue un rôle très important dans le développement économique et social du Sénégal n'est pas épargné compte tenu de la multiplicité des opérations que regorgent ses activités.

Cette société qui est le leader de l'immobilier au Sénégal a compris le rôle primordial que peut jouer un service d'audit et l'a mis en place pour l'efficacité de son fonctionnement.

L'audit interne est un maillon important pour la gouvernance d'une société anonyme. Il aide la direction en lui fournissant des assurances en toute indépendance et en identifiant les moyens susceptibles de la rendre plus efficace, par l'adoption des méthodes d'évaluation et d'amélioration de sa gestion des risques. Il fournit également à tous les niveaux de responsabilités, des assurances, des analyses, des plans d'actions adoptés ou recommandations, des conseils et des informations concernant les activités qu'il a vérifiées. Son importance au sein d'une entreprise n'est plus à démontrer.

Le problème posé est le manque d'évaluation de la performance de l'audit interne de cette société. Plusieurs raisons peuvent expliquer cette situation :

- le manque de culture de contrôle et connaissance des normes d'audit interne par les dirigeants de l'entreprise ;
- l'indépendance théorique du service d'audit interne ;

- le manque de moyens financiers et matériels ;
- la négligence des responsables du service de l'audit ;
- les connaissances limitées des auditeurs souvent formés sur le tas ;
- l'absence d'un système d'évaluation de la performance au sein de l'entreprise.

Les faits ci-dessus cités, peuvent avoir un impact négatif sur l'efficacité du service d'audit de la SICAP SA et se traduire par :

- la mauvaise gestion du service d'audit interne ;
- l'évaluation insuffisante du niveau de risques liés aux activités de la SICAP SA qui peut empêcher la réalisation des objectifs ;
- le manque de maîtrise par la direction générale de la société du niveau de la performance de son service d'audit interne ;
- une absence d'efficacité dans l'exécution des tâches.

Plusieurs pistes de solutions peuvent être envisagées afin de remédier à ces insuffisances à savoir :

- sensibiliser les dirigeants de la SICAP SA sur les nouvelles exigences de la gouvernance des entreprises ;
- attirer l'attention des auditeurs internes sur le respect des normes et du code de déontologie ;
- mettre en place un système d'évaluation de la performance de l'audit interne.
- prévoir les moyens pour cette évaluation dans le cas où elle serait réalisée par des externes.
- analyser constamment la performance du service d'audit interne.

La dernière nous semble plus adaptée pour la simple raison que la mesure de la performance par le service d'audit lui-même permet de vérifier sa capacité à respecter les normes en matière d'audit interne, à détecter et maîtriser les risques pour l'ensemble des processus de l'entreprise, d'identifier et expliquer les différentes causes de non performance en vue de prendre des mesures correctives nécessaires.

Au regard de ce qui précède, la question principale est la suivante :

Quelle est la démarche d'évaluation de la performance du service d'audit interne ?

De celle-ci, découlent plusieurs questions spécifiques :

- Qu'est ce que la performance ?
- Quels sont les objectifs de l'évaluation de la performance ?

- Quels sont les types d'évaluation de la performance de l'audit interne ?
- Quels sont les déterminants ou facteurs de performance de l'audit interne ?
- Quel est l'impact de la performance d'un service d'audit interne sur les activités de la société.

Pour répondre à toutes ces questions, notre choix s'est porté sur le thème suivant : «L'évaluation de la performance d'un service d'audit interne à la SICAP SA ».

L'objectif principal de ce travail est de faire l'évaluation de la performance du service de l'audit interne en vue d'apporter des recommandations. De celui-ci, découlent les objectifs spécifiques suivants :

- définir les outils et moyens nécessaires à la pratique de l'audit interne ;
- évaluer les critères de performance du service de l'audit interne de cette société ;
- définir la démarche à adopter pour évaluer la performance d'un service d'audit ;
- apporter la valeur ajoutée à l'entreprise par la performance de son service d'audit interne.

Les informations contenues dans ce document peuvent se révéler très utiles pour la SICAP SA dans la mesure où elles permettront au management d'acquérir des connaissances sur l'importance et la démarche d'une évaluation du service de l'audit interne. Les normes internationales de l'audit interne exigent une évaluation de la performance de l'audit interne (norme 1300).

Les différents lecteurs dans le cadre des recherches sur l'évaluation de la performance d'un service d'audit interne trouveront dans le présent document, des développements sur diverses notions telles que la performance, l'évaluation du service d'audit interne.

Pour nous même, cette étude nous permettra de mettre en pratique les connaissances acquises au cours de notre formation.

Le présent travail s'articule autour de deux grandes parties :

La première partie sera consacrée au cadre théorique, aux concepts sur l'audit interne et la notion de performance. Elle nous permettra de ressortir les concepts fondamentaux sur ces deux notions, de nous familiariser aux expressions relevant de notre thème et de définir le modèle d'analyse.

La seconde partie, sera dédiée à la présentation de la SICAP SA, à l'analyse de la performance du service d'audit interne dans cette structure et à la proposition de recommandations au regard des différentes notions nécessaires à la performance de l'audit interne développées dans la revue de la littérature de la première partie.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**PREMIERE PARTIE : ASPECTS THEORIQUES SUR L'AUDIT
INTERNE ET LA PERFORMANCE**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

« La bonne fin des objectifs que se fixe l'organisation est soumise à des risques sans cesse renouvelés qu'il convient d'identifier et de gérer au mieux » (Barbier, 1999 :22).

Ceci explique la nécessité pour les dirigeants de disposer d'outils de pilotage et des contrôles de plus en plus efficaces. En effet, le bon fonctionnement de toute organisation nécessite donc une maîtrise de son environnement interne par les dirigeants. Cette maîtrise passe par le suivi correct des opérations effectuées et l'utilisation des moyens adéquats; ceci justifie la mise en place par l'organisation d'un service d'audit interne dont la bonne performance doit être de mise.

Cette fonction de l'entreprise a connu une nette et profonde évolution ces dernières années. Son champ est de plus en plus large et la valeur ajoutée de ses missions lui confère une véritable force de proposition et de conseil.

Dans la plupart des entreprises africaines, l'audit interne en raison de la jeunesse du métier, est toujours perçu comme un organe de contrôle, de vérification voire de sanction, malgré le regard particulier, professionnel et salubre qu'il apporte.

Les normes internationales de l'IIA précisent qu'un programme d'assurance et d'amélioration qualité, portant sur tous les aspects de l'activité de l'audit interne, doit être mis en place pour contrôler de façon continue l'efficacité dudit service.

Ainsi, auditer la performance du service d'audit interne permet de localiser ses forces et faiblesses, d'identifier les anomalies et leurs causes, afin de proposer des recommandations dont la prise en compte contribue à la performance de l'organisation.

La première partie de ce travail apporte de l'éclairage théorique sur les différents concepts liés à l'audit interne et à la performance dans une organisation. Il s'agira, dans les deux premiers chapitres de procéder à l'analyse de ces deux notions et à la précision des différents aspects qu'elles couvrent. Pour cela, nous aurons recours aux études antérieures ayant trait à notre thème de recherche afin de présenter une revue de la littérature.

Le troisième chapitre aura à nous proposer un modèle d'analyse, et déterminer des méthodes de collecte et d'analyse des données.

CHAPITRE I : L'AUDIT INTERNE

Vers trois siècles avant Jésus-Christ, les gouverneurs romains nommaient des questeurs chargés de contrôler les comptes de toutes les provinces. C'est de cette époque que provient le terme « audit », dérivé du latin *audire* qui veut dire « écouter, entendre ». Ces questeurs rendaient en effet compte de leur mission devant une assemblée constituée d'« auditeurs ». Lorsqu'il est pratiqué par le personnel de l'entreprise, on parle d'« *audit interne* » et nécessite une réelle écoute dans sa pratique.

Ce chapitre sera consacré à la présentation des concepts de cette activité à travers les différentes définitions, ses objectifs et missions, son rattachement hiérarchique, les normes qui régissent sa pratique et enfin des moyens.

1.1 Définition de l'audit interne

Fonction évolutive et en pleine expansion, l'audit interne a vu succéder plusieurs définitions avant que la notion ne soit stabilisée. La définition officielle et la plus reconnue est celle de l'IIA du 29 juin 1999.

La traduction de celle-ci en français a été approuvée par le Conseil d'Administration de l'IFACI le 21 mars 2000 dont voici le libellé : « 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 son efficacité »(IFACI,2000).

De ce qui précède le commentaire suivant s'impose :

Selon le glossaire du CRIPP, l'indépendance est « le fait de n'être exposé à aucune situation susceptible d'altérer l'objectivité, en réalité ou en apparence ». Ainsi, précise t-il, que la notion d'indépendance se pose à trois niveaux :

- chez l'auditeur interne ;
- dans le cadre de la conduite de la mission d'audit ;
- dans le service d'audit interne et son positionnement dans l'organisation.

La norme 1130.A stipule que « si l'indépendance ou l'objectivité des auditeurs internes sont compromises dans les faits ou même en apparence, les parties concernées doivent en être informées de manière précise ». Les atteintes à l'indépendance et l'objectivité des auditeurs internes, peuvent avoir trait dans les cas suivants : le conflit d'intérêt (toute situation qui met en occurrence l'intérêt professionnel voire personnel) de l'auditeur interne avec ses devoirs et responsabilités de pouvoir altérer son impartialité, l'acceptation de libéralités (les auditeurs internes ne doivent pas accepter une rémunération, des cadeaux, etc.).

L'assurance raisonnable concerne l'efficacité, l'efficience et l'économie des procédures dans divers secteurs d'activité de l'organisation, ainsi que la veille sur la conformité avec les normes et règlements en vigueur, les décisions de l'Assemblée générale.

Il faut noter également l'élargissement du rôle de l'auditeur en soulignant sa fonction de conseil. Il ne s'agit plus pour l'auditeur de se cantonner à sa fonction d'analyste, mais il doit également apporter ses compétences et aider à résoudre les problèmes. Il est également demandé à l'auditeur, une quasi-certification sur le jugement qu'il porte. Désormais, il est engagé c'est-à-dire qu'il doit faire des propositions.

1.2 Objectifs et missions de l'audit interne

Il est pertinent de s'interroger sur les objectifs et missions de la fonction d'audit interne avant de prétendre mesurer la performance réalisée par celle-ci.

1.2.1 Objectifs de l'audit interne

L'audit interne est à l'intérieur d'une entreprise, une fonction indépendante d'appréciation au service de celle-ci ; il est responsable de l'examen et de l'évaluation de ses activités.

Pour RENARD (2010 :80), « l'objectif de l'Audit Interne est d'apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise (dispositif de contrôle interne) et recommander des actions pour l'améliorer ».

Selon SARDI (2002 :82), « l'audit interne, composante du système de contrôle interne a quatre objectifs essentiels : s'assurer de l'existence d'un bon système de contrôle interne qui permet de maîtriser les risques, veiller de manière permanente à l'efficacité de son fonctionnement, apporter des recommandations pour en améliorer l'efficacité et informer régulièrement de manière

indépendante la direction générale, l'organe délibérant et le comité d'audit de l'état du contrôle interne ».

GILLET-GOINARD & SENO (2000 :80) estiment que « son objectif est d'assister les dirigeants de l'entreprise, afin de leur permettre d'exercer efficacement leurs responsabilités. Cela dans le but de vérifier si l'organisation en place s'assure de la réalisation des performances prévues et de l'atteinte des objectifs visés ». Le travail de l'audit interne doit se reposer sur un bon système de contrôle interne. Ce dernier a un entendement universel au niveau des professions d'audit interne et externe. Plusieurs experts ont défini et clarifié ses objectifs.

Ces définitions ne sont pas divergentes mais plutôt complémentaires et mettent en exergue les points les importants de ce concept.

La définition qui fait presque l'unanimité de tous est celle du COSO qui, dans son référentiel intitulé Internal Control Integrated Framework définit le contrôle interne comme « un processus mis en place par le Conseil d'Administration, les dirigeants et le personnel de l'entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :« La réalisation et l'optimisation des opérations ,la fiabilité des informations financières, La conformité aux lois et règlements en vigueur »(HAMZAOUI, 2006 :80).

Les composantes de base d'un bon contrôle interne sont : le système d'organisation, le système de documentation, le système de preuve, les moyens matériels de protection, le personnel et le système de supervision (AHOUEANGANSI, 2010 :69).

En résumé, le travail du service d'audit interne consiste à réaliser les actions suivantes :

- la conduite des études préliminaires, notamment la fixation des objectifs, la délimitation du champ d'investigation, la fixation des étapes d'intervention et l'estimation de la charge. Cela se traduit par l'établissement d'un planning, un document qui permettra à chaque auditeur de prévoir et d'organiser son travail et ses déplacements et de suivre l'avancement des travaux ;
- la constitution de l'équipe qui se traduit par le choix des auditeurs en fonction du niveau de la mission, du professionnalisme nécessaire, du secteur concerné, etc. ;
- le suivi du déroulement des audits notamment, en faisant régulièrement le point avec les auditeurs et en respectant la procédure ;
- le contrôle de la qualité des rapports d'audit aussi bien du point de vue forme que fond ;
- le respect des standards de documentation par la définition et le contrôle des méthodes de classement et des règles d'archivage ;

- le suivi de l'audit qui se traduit par l'application des recommandations ;
- la participation aux comités d'audit ;

1.2.2 Missions de l'audit interne

Il s'agit de dire la raison d'être de cette entité au sein de l'entreprise. L'évolution de la fonction s'est accompagnée d'une diversification de ses missions. Ainsi donc, on est passé des missions d'assurance, aux missions de conseil. L'audit interne, a un rôle stratégique dans l'entreprise, d'où une mission le plus souvent à long terme. La fonction d'audit interne est présente dans les organisations pour améliorer leur gestion globale. En termes plus clairs, il s'agit de mieux maîtriser les activités par un diagnostic des dispositifs de contrôle interne. C'est ainsi que le rôle du responsable de l'audit interne consiste généralement à évaluer le contrôle interne, à promouvoir la fonction de l'audit, à gérer l'activité et à faire aboutir les actions correctives.

Revenons sur la définition de l'audit interne de l'IIA, « il aide l'organisation à atteindre ses objectifs en évaluant par une approche méthodique et systématique ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

1.2.2.1 Evaluer le processus de management des risques

L'incertitude est une donnée intrinsèque à la vie de toute organisation. Le management des risques offre la possibilité d'apporter une réponse efficace aux risques et opportunités associées aux incertitudes auxquelles elle fait face, en renforçant, ainsi la capacité de création de valeur. Pour le COSO, il s'agit pour l'auditeur interne d'évaluer le dispositif de management des risques, le contrôle interne. Celui-ci comprend les éléments suivants :

-L'environnement de contrôle : ceci se traduit par la nécessité de l'existence au sein d'une entreprise des codes de conduite et des règles d'éthique, l'application des normes de comportement moral ; que la stratégie de l'entreprise soit exemplaire, les objectifs réalistes et réalisables, les délégations de pouvoir définies et qu'il existe une permanente adaptation des compétences aux postes attribués. « Le Conseil d'Administration doit jouer pleinement son rôle ainsi que le comité d'audit, et l'organisation doit être adaptée aux objectifs fixés » (RENARD, 2010 :152) ;

-l'identification des risques : « Pour chacun des objectifs assignés à un centre d'activité, les risques peuvent être nombreux. Il est donc nécessaire de procéder séparément à leur

identification et à l'estimation de leur probabilité de réalisation. Cela suppose l'établissement de listes de ces incertitudes et risques afin de permettre leur analyse pour déterminer leur impact ainsi que leur probabilité de survenance » (CLEARY & MALLERET, 2006 :75) ;

-l'évaluation des risques : celle-ci consiste à mesurer la probabilité d'occurrence et la gravité d'impact des risques afin de déterminer quelles mesures adopter afin d'empêcher le préjudice de se concrétiser.

-la hiérarchisation des risques : « Hiérarchiser permet de déterminer les risques graves à maîtriser en priorité en tenant compte de leur exposition. C'est établir un ordre de priorité ou une liste de mesures à prendre » (POULLAIN & LESPY, 2002 :43) ;

-l'évaluation du dispositif de maîtrise des risques opérationnels ou contrôle interne : « Il s'agit de faire un état des lieux des forces et faiblesses réelles ou potentielles de l'entité, c'est-à-dire, évaluer l'ensemble de mesures susceptibles de faire face aux risques, ce qui permet d'avoir une appréciation sur la qualité du contrôle interne » (DIVAY, 2008) ;

-la restitution ou l'aide à la décision : cette étape consiste à classer les risques selon la gravité de leur impact aussi bien que l'efficacité du dispositif de contrôle afin de déterminer les risques acceptables et inacceptables pour l'entreprise ;

-le traitement des risques : Il consiste à définir et mettre en œuvre les dispositions appropriées pour ramener les risques à un niveau acceptable, et les rendre ainsi plus supportables dans le cadre de l'entreprise. C'est l'étape de la maîtrise des risques. Le portefeuille des risques doit être réajusté en fonction des nouvelles informations recueillies au fur et à mesure de la poursuite des activités de l'entreprise. C'est pourquoi, le contrôle périodique des risques doit être continu.

1.2.2 2 Evaluer le processus de contrôle

La norme 2120.A de l'IIA stipule que « l'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue ». Il doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle interne mis en place pour faire face aux risques relatifs au gouvernement d'entreprise, aux opérations et systèmes de l'organisation. Cette évaluation doit porter sur les aspects suivants : la fiabilité et l'intégrité des informations financières, l'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes, la protection des actifs, le respect des lois, règlements, procédures et contrats.

1.2.2.3 Evaluer le processus de gouvernement d'entreprise

Selon la norme 2130 relative à la gouvernance d'entreprise, il incombe également à l'auditeur interne d'évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et de formuler les recommandations appropriées en vue de son amélioration .il s'agit pour l'auditeur interne de vérifier si le processus répond aux objectifs de promotion des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation et de garantir une gestion efficace des performances de l'organisation.

« En définitive les contrôles à réaliser par l'auditeur interne visent à s'assurer que toutes les opérations de l'entreprise sont maîtrisées et que l'entreprise est gérée efficacement et dans la transparence. C'est la condition d'une bonne gouvernance. » (EBONDO WA MANZILA, 2008 :4).

1.3 Rattachement hiérarchique de la fonction d'audit interne

L'impact du rattachement hiérarchique des services d'audit interne est particulièrement fort sur le choix des missions, les priorités des services d'audit et leur indépendance. Beaucoup d'auteurs et organisations s'accordent également à reconnaître que le succès de la mission de l'audit interne dépend en majeure partie du niveau de rattachement de ce service dans l'organisation. La norme 1110.A1 de l'audit interne stipule que : « le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique permettant aux auditeurs internes d'exercer leurs responsabilités ». L'audit interne doit être rattaché à une personne ou instance dont l'autorité lui assure le plus large domaine d'investigations, la liberté de son opinion et la considération adéquate de ses recommandations.

Ainsi, trois principaux types de rattachement sont envisageables : la direction générale, le comité d'audit et une direction opérationnelle (la direction financière et comptable ou toute une direction de l'audit interne). Dans les grands groupes internationaux ou les entreprises évoluant strictement sur le territoire national, le service ou la direction de l'Audit interne est rattaché à la direction générale, au Conseil d'administration ou comité d'audit ou enfin à une direction opérationnelle. Dans certaines structures il peut exister un double rattachement (au comité d'audit et la direction générale).

1.3.1 Le rattachement à la direction générale

L'audit interne est un service au sein d'une organisation chargé du conseil et d'assurance du niveau de réalisation des activités. Plusieurs auteurs et responsables des services d'audit interne sont d'accord sur le fait que la direction de l'audit interne ne peut qu'être rattachée à la direction générale. Pour (BERTIN, 2007 :33) « l'intérêt d'un tel rattachement réside dans la fluidité de l'information diffusée de l'audit interne vers la direction et dans la réactivité dans les prises de décision.

(SCHICK & LEMANT, 2001 :207), pensent quant à eux que « le rattachement à la direction Générale, permet d'éviter toute pression, censure, ou une simple atténuation en faveur de tel ou tel acteur de l'entreprise.

« L'inconvénient de ce rattachement est de sous-entendre que le service d'audit est le gendarme de la direction générale, ce qui ne rend pas bien compte de son rôle véritable dans le processus de management des risques, de production et d'élaboration de l'information financière et non financière. Par ailleurs, un tel rattachement, dans le cadre des groupes internationaux peut, si le dirigeant est opportuniste, priver les membres du conseil d'administration d'informations sur la gestion des filiales » (BERTIN, 2007 :33).

1.3.2 Le rattachement au comité d'audit

Pour (GRAMLING & Al, 2004), « la gouvernance de l'entreprise compte quatre composantes : le Conseil d'administration, l'audit externe, le comité d'audit, le management de la fonction d'audit interne. La contribution de l'audit interne en tant que fonction participant à la gouvernance peut être appréciée via les relations qu'elle entretient avec les trois autres responsables de la gouvernance de l'entreprise ».

Pour L'IFACI (2000 :7), « le comité d'audit est un organe du Conseil d'administration qui est généralement composé d'administrateurs indépendants ». L'audit interne, rattaché à un comité d'audit (lorsqu'il existe), a comme l'audit externe ou le conseil d'administration un rôle fondamental à jouer au sein de gouvernance. Le rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'entreprise peut s'apprécier à deux niveaux : la réduction des asymétries des informations (entre les dirigeants de l'entreprise et les représentants des actionnaires) et le management des risques.

Concernant le premier niveau, il est admis que par rapport aux actionnaires, le dirigeant disposait, outre l'information comptable et financière, d'une information complète issue de la comptabilité de gestion et du rapport d'audit interne dont il est le seul destinataire. L'existence d'un comité d'audit, destinataire du rapport de l'auditeur interne, apparaît ainsi comme la courroie de transmission entre les auditeurs non seulement externes, mais aussi internes et le conseil d'administration. « Ce rattachement de l'audit interne au comité d'audit serait de nature à apaiser les tensions qui auraient pu apparaître entre l'auditeur externe et le dirigeant, dans la relation d'agence pure, et instaurerait un climat de confiance entre les principaux acteurs de la gouvernance » (BERTIN, 2007 :34).

Les meilleures pratiques recommandent que l'auditeur interne rende compte directement au comité d'audit ou à son équivalent afin de parvenir à l'indépendance nécessaire.

1.3.3 Rattachement à une direction opérationnelle

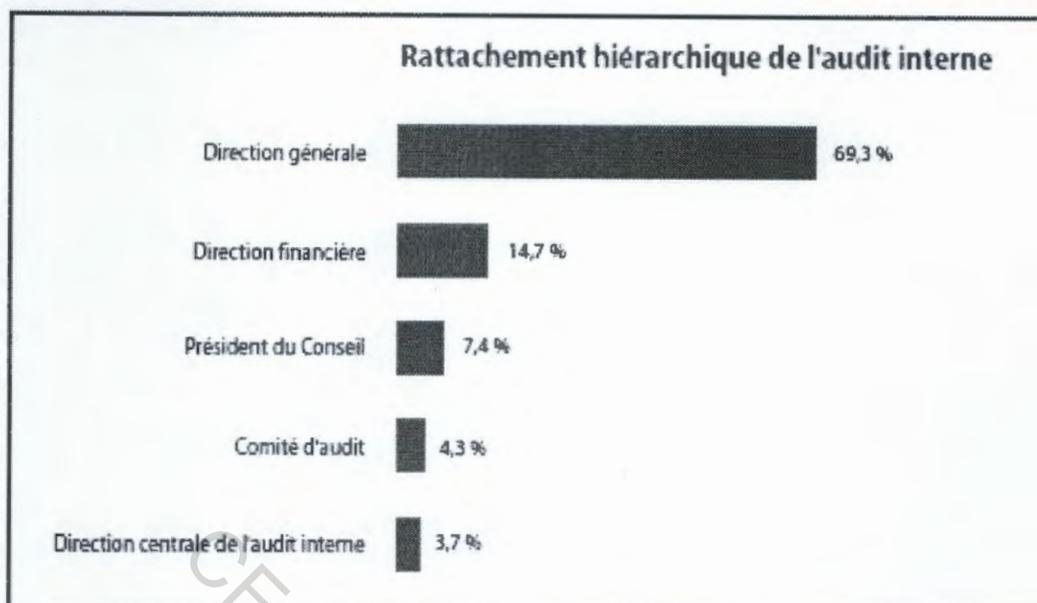
Ce type de rattachement consiste à situer l'audit interne à un niveau moins élevé que les directions opérationnelles (généralement la direction comptable et financière); cela pourrait nuire à l'efficacité de l'audit. Dans cette position, le service d'audit interne est réduit à accomplir des actes opérationnels même si elle est proche de l'information comptable et financière.

(KATHAL, 2010 :8), « on assiste à l'abandon progressif du rattachement de l'audit interne à des directions fonctionnelles ou opérationnelles ». Les raisons évoquées sont les suivantes :

- le rattachement à une fonction elle-même auditable ;
- l'audit coure dans ce cas le risque de se retrouver en situation de « juge et partie » ;
- elle risque de rencontrer des problèmes de légitimité ;
- le risque de ne plus être perçu comme une fonction universelle ; l'indépendance de s'en trouve menacée.

Le seul avantage d'un tel rapprochement est le fait d'être proche de l'information comptable et financière.

Figure n°1 : enquête sur le rattachement hiérarchique



Source : IFACI 2005

Le rattachement hiérarchique à la direction semble correspondre à ces spécifications et la tendance actuelle (69,3%).

Il ne demeure pas le seul élément d'appréciation de l'indépendance et de l'efficacité de l'audit interne. La charte de l'audit interne en est un autre ; celle-ci doit définir de manière claire les conditions d'exercice des missions d'audit interne, la nature des missions et préciser les relations avec le conseil. Les deux éléments peuvent assurer une indépendance du moins théorique car l'objectif de la norme 1110.A1 est que "l'audit interne ne doit subir aucune ingérence", « ce qui signifie que le service d'audit interne ne doit pas rencontrer de limites majeures dans son champ d'intervention, la réalisation du travail, dans la communication des résultats » (PIERRET, 2004 :22).

Idéalement, ce niveau hiérarchique doit être le plus élevé de l'organisation, c'est-à-dire la direction générale. Sur le plan fonctionnel, il est recommandé que le responsable de l'audit interne soit rattaché au comité d'audit, au conseil ou tout autre organe délibérant. A défaut de ces rattachements idéaux, qui ne sont pas toujours possibles, en fonction de la taille de l'organisation, de sa structure, de sa culture d'entreprise, le responsable de l'audit interne doit se trouver dans une

position qui lui donne la plus grande liberté sur le choix des missions, la formulation des recommandations et la communication des résultats. Pour ce faire, le service d'audit interne devra aussi bénéficier du soutien de la direction générale et du conseil d'administration.

1.4 Normes de l'audit interne

« Le métier d'audit interne ne s'improvise pas et s'appuie sur des principes normatifs internationaux » (SCHIK, 2007 :9). L'audit interne est exercé dans différents environnements juridiques et culturels ainsi que dans des organisations dont l'objet, la taille, la complexité et la structure sont divers. Il peut être exercé par des professionnels de l'audit internes ou externes à l'organisation. Comme ces différences peuvent influencer la pratique de l'audit interne dans chaque environnement, il est essentiel de se conformer aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'IIA pour que les auditeurs internes et l'audit interne s'acquittent de leurs responsabilités. Ces normes ont pour objet de définir les principes de base pour la pratique de l'audit interne, 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.

Les normes professionnelles ont pour finalité première de compléter ou de préciser la mise en œuvre sur le plan pratique, des dispositions générales issues de la loi ou du règlement. « Elles sont destinées à permettre aux professionnels d'apprécier concrètement la nature et l'étendue des diligences qu'ils doivent mettre en œuvre dans une situation donnée » (LEJEUNE, 2007 :28) et, font partie du cadre de référence des pratiques professionnelles. Ce dernier comprend la définition de l'audit interne, le code de déontologie, les normes et d'autres orientations.

1.4.1 Le code de déontologie

« Le code de déontologie est un ensemble de droits et devoirs qui régissent une profession, la conduite de ceux qui l'exercent, les rapports entre ceux-ci et leurs clients ou le public » (Wikipédia). Celui de l'IIA a pour but de promouvoir une culture d'éthique au sein de la profession d'audit interne. L'éthique est une composante essentielle qui fédère l'ensemble des codes de gouvernance d'entreprise. Le dictionnaire Larousse la définit comme « ce qui concerne la morale ».

Compte tenu de la confiance placée en l'audit interne pour donner une assurance objective sur les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle, il était nécessaire que la profession se dote d'un code. Celui-ci inclut deux composantes essentielles : les principes fondamentaux pertinents pour la profession et la pratique de l'audit interne et, les règles de conduite décrivant les normes de comportement attendues des auditeurs internes. Ces règles sont une aide à la mise en œuvre pratique des principes fondamentaux et ont pour but de guider la conduite éthique des auditeurs internes.

Ce code de déontologie s'applique aux personnes et aux entités qui fournissent des services d'audit internes.

Il est attendu des auditeurs internes, qu'ils respectent et appliquent les fondamentaux suivants :

- Intégrité**: l'intégrité des auditeurs internes est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement.
- Objectivité** : l'objectivité est une attitude impartiale qui permet aux auditeurs internes d'accomplir leurs missions de telle sorte qu'ils soient certains de la qualité de leurs travaux, menés sans le moindre compromis.
- Confidentialité** : les auditeurs internes respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent ; ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire.
- Compétence** : les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux.

1.4.2 Les normes de qualification

Les Normes de Qualification énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des activités d'audit interne. A ce niveau, nous pouvons observer deux nouveautés, à savoir :

- la norme 1010 (reconnaissance de la définition de l'audit interne, du code de déontologie ainsi que des Normes dans la charte d'audit interne) ;
- la norme 1111 (relation directe avec le conseil).

1.4.2.1 L'indépendance et l'objectivité des auditeurs internes (normes 1100 et 1120)

L'indépendance c'est la capacité de l'audit interne et de son responsable à assumer, de manière impartiale, leurs responsabilités. Afin d'atteindre un degré d'indépendance nécessaire et suffisant à l'exercice de ses responsabilités, le responsable de l'audit interne doit avoir un accès

direct et non restreint à la direction générale et au conseil. Ceci implique que le responsable de l'audit interne doit pouvoir communiquer et dialoguer directement avec le conseil. Pour Etienne (1999 :42), « parler de l'indépendance de l'audit interne, c'est parler de son indépendance par rapport aux structures de management du groupe et donc de sa dépendance de la direction générale. C'est également parler d'une charte qui définira les modalités d'exercice de cette indépendance et de cette indépendance ». C'est la norme 1120 qui traite de l'objectivité individuelle des auditeurs internes.

1.4.2.2 La compétence et conscience Professionnelle (Norme 1200)

Les missions doivent être conduites avec compétence et conscience professionnelle. Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'équipe d'audit interne doit collectivement posséder ou acquérir les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités (norme 1210).

Les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences sont une expression générique utilisée pour décrire la capacité professionnelle dont les auditeurs internes doivent disposer afin de pouvoir exercer efficacement leurs responsabilités professionnelles. Les auditeurs internes sont encouragés à démontrer leurs compétences par exemple en obtenant des certifications et qualifications professionnelles appropriées telles que le CIA (Certified Internal Auditor) de l'IIA ou autre diplôme promu par d'autres organisations professionnelles tel le DPAI de l'IFACI. La compétence professionnelle n'implique pas l'infailibilité.

Le responsable de l'audit interne doit s'assurer que la compétence technique et la formation générale des auditeurs internes sont d'un niveau compatible avec les audits à effectuer. Il doit se mettre dans une logique de formation continue des auditeurs internes qui à leur tour, doivent apporter à leur travail, la diligence et le savoir-faire que l'on peut attendre d'un auditeur interne.

1.4.2.3 Le programme d'assurance et d'amélioration qualité (Norme 1300)

Le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'améliorations qualité sur tous les aspects de l'audit interne. Un programme d'assurance et d'amélioration qualité est conçu de façon à évaluer la conformité de l'audit interne avec la définition de l'audit interne aux les normes et le respect du code de déontologie par les auditeurs

internes. Ce programme permet également de s'assurer de l'efficacité et de l'efficience de l'activité d'audit interne et d'identifier toutes opportunités d'amélioration.

1.4.3 Les normes de fonctionnement

Elles regroupent la gestion du service d'audit interne, la planification de la mission, la nature du travail, et la surveillance des actions de progrès.

1.4.3.1 La gestion du service d'audit interne (norme 2000)

Le responsable de l'audit interne doit gérer efficacement cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée à l'organisation. Ceci signifie que l'activité d'audit interne est gérée efficacement lorsque :

- les résultats des travaux de l'audit interne répondent aux objectifs et responsabilités définis dans la charte d'audit interne ;
- l'audit interne est exercé conformément à la définition de l'Audit Interne et aux normes ;
- les membres de l'équipe d'audit interne agissent en respectant le Code de déontologie et les normes.

1.4.3.2 La norme de travail (Norme 2100)

« L'audit interne doit évaluer les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle et contribuer à leur amélioration sur la base d'une approche systématique et méthodique » IFACI(2009). Il doit évaluer si la gouvernance des systèmes d'information de l'organisation soutient et supporte la stratégie et les objectifs de l'organisation. Afin de déterminer si les processus de management des risques sont efficaces, les auditeurs internes doivent s'assurer que :

- les objectifs de l'organisation sont cohérents avec sa mission et y contribuent ;
- les risques significatifs sont identifiés et évalués ;
- les modalités de traitement des risques retenues sont appropriées et en adéquation avec l'appétence pour le risque de l'organisation ;
- les informations relatives aux risques sont recensées et communiquées en temps opportun au sein de l'organisation pour permettre aux collaborateurs, à leur hiérarchie et au conseil d'exercer leurs responsabilités. Les processus de management des risques sont surveillés par des activités de gestion permanente, par des évaluations spécifiques ou les deux.

1.4.3.3 La planification de la mission (Norme 2200)

Le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation. Il incombe donc à celui-ci de développer un plan d'audit fondé sur les risques. Pour ce faire, le responsable de l'audit interne prend en compte le système de management des risques défini au sein de l'organisation, il tient notamment compte de l'appétence pour le risque définie par le management pour les différentes activités ou branches de l'organisation. Si ce système de management des risques n'existe pas, le responsable de l'audit interne doit se baser sur sa propre analyse des risques après consultation de la Direction Générale et du Conseil d'administration.

Le plan d'audit interne doit s'appuyer sur une évaluation des risques documentée et réalisée au moins une fois par an. Lorsqu'on lui propose une mission de conseil, le responsable de l'audit interne, avant de l'accepter, doit considérer dans quelle mesure elle est susceptible de créer de la valeur ajoutée, d'améliorer le management des risques et le fonctionnement de l'organisation. Les missions de conseil qui ont été acceptées doivent être intégrées dans le plan d'audit.

1.4.3.4 la surveillance des actions de progrès (Norme 2500)

Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveillance de suites des résultats communiqués au management. C'est l'état des actions de progrès qui communique régulièrement à la direction les suites données aux recommandations formulées par l'audit, et éventuellement les résultats obtenus par les actions correctives des audits.

1.5 Les moyens de l'audit interne

Il s'agit là de faire le point sur les moyens attribués à cette fonction pour remplir sa mission. L'audit interne dispose d'un référentiel : les normes internationales de l'audit interne.

Celui-ci se compose de standards et d'une charte qui fixent les règles dans lesquelles s'exerce la fonction de l'audit interne dans l'entreprise. Par ailleurs, l'auditeur interne est concerné par Toutes les phases de l'activité. Il a accès à tous les secteurs de l'entreprise. Pour exercer convenablement cette responsabilité, l'auditeur doit au préalable élaborer des plans. En plus, il doit disposer des moyens techniques et financiers nécessaires.

1.5.1 La charte de l'audit interne

Pour jouer pleinement leur rôle et contribuer ainsi à l'amélioration de la performance d'une entreprise, les équipes d'audit doivent respecter une éthique et informer l'ensemble des parties prenantes sur leurs objectifs et leurs méthodes. C'est l'existence dans chaque société d'une charte d'audit interne qui le permet. La charte d'audit interne trouve son fondement dans la norme 1000 (Missions, pouvoirs, responsabilités : « la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte, être cohérents avec les normes et dûment approuvés par le conseil ». Plus qu'une loi, elle constitue un levier d'action particulièrement efficace. C'est un instrument d'adhésion à l'intérieur de l'entreprise et donne une image de cohérence du système de contrôle interne. Pour (LEMANT, 1999 :55) c'est « le texte solennel, émanant de la plus haute autorité de l'entreprise qui, fixe les droits et les devoirs de l'audit interne, il constitue sa loi fondamentale et autorise son développement ».

Recommandées par l'IIA et l'IFACI, les chartes ont largement été adoptées par la profession et font preuve de leur utilité dans les services d'audit interne. Une bonne charte doit garantir les conditions d'indépendance de la fonction, protéger les audités contre tout excès et préciser le champ des activités de l'audit interne (les missions, objectifs, responsabilités et procédures de travail). Pour accomplir sa mission et assurer son indépendance à l'audit interne, il est nécessaire qu'elle établisse la position du service d'audit interne dans l'organisation, qu'elle autorise l'accès aux documents, et aux personnes indispensables à la réalisation de la mission. Elle doit également définir la nature des missions à réaliser et préciser les relations de l'audit interne avec le Conseil d'Administration.

La charte de l'audit interne couvre notamment :

- la nature des missions couvertes ;
- la programmation des missions et le rôle que peut avoir l'encadrement, ainsi que la compétence de l'audit interne ;
- la prise en compte des droits des audités lors du déroulement d'une mission ;
- le processus de validation des conclusions, la diffusion des rapports, la définition ;
- le processus de suivi des recommandations.

Le document est élaboré par le responsable de l'audit interne, approuvé par le comité d'audit ou le conseil d'administration et signé par la direction générale dès la création du service

afin de lui conférer toute sa légitimité. En principe il doit être distribué et si possible, commenté à tous les futurs audités. Cette charte doit être revue périodiquement pour s'assurer de son adéquation avec le mandat réel de l'audit interne et ses ressources.

1.5.2 Manuel d'audit interne

« Il s'agit d'un guide technique pour organiser, planifier et mener les missions qui sont confiées à l'auditeur interne » (SOUEI, 2008 :7). Ce guide décrit l'approche à suivre pour la conduite d'une mission d'audit interne, l'organisation des dossiers et des papiers de travail, les techniques particulières d'audit (échantillonnage et audit informatique par exemple). Le manuel comporte l'organigramme du service audit interne et ses fiches de fonctions, décrit les procédures d'établissement des programmes d'activités et des budgets, de la gestion de la documentation d'audit, de contrôle des travaux (feuille de temps etc.).

1.5.3 La cartographie des risques

Le contexte économique actuel est marqué par des scandales financiers liés à un manque de transparence, la maîtrise des activités est devenue un élément essentiel d'une gestion « saine » des entreprises. Cette approche passe essentiellement par l'instauration de politiques favorisant la maîtrise des risques. Ces dernières ont donc pour but d'identifier et de traiter d'éventuelles faiblesses menaçant les objectifs que l'organisation s'était fixés.

Point de départ presque incontournable, la cartographie des risques est l'outil le plus en vogue pour effectuer un inventaire et une évaluation des risques. D'ailleurs, sa mise en place est recommandée par certains travaux de référence comme les travaux du comité de Bâle (2003) et le rapport sur les saines pratiques pour la gestion et la surveillance du risque opérationnel (2003).

« Le risque n'est que la menace qu'un événement, une action ou une inaction affecte la capacité de l'entreprise à atteindre ses objectifs stratégiques et compromette la création des valeurs » (MOREAU, 2002:3). Ces risques sont trop nombreux pour être suivis en même temps; les domaines à risques élevés doivent être traités en priorité.

La cartographie des risques quant à elle est « un mode de représentation et de hiérarchisation des risques d'une organisation. Cette représentation s'appuie sur une identification des risques effectuée sur la base de la définition des risques » (DE MARESCHAL, 2003 :15). C'est donc le

document permettant de recenser les principaux risques d'une organisation et de les présenter synthétiquement sous une forme hiérarchisée pour assurer une démarche d'évaluation globale.

Les objectifs de la cartographie des risques consistent à évaluer les risques identifiés(en termes de connexité, d'importance et de probabilité), calculer le score de chaque risque, classer, comparer et hiérarchiser les risques entre eux, définir un plan d'action de management des risques en fonction des ressources disponibles, assurer le suivi, et communiquer les informations sur les risques de l'organisation aux dirigeants.

A partir de cette cartographie, l'auditeur interne élabore un plan d'audit dont la mise en œuvre aboutit à des recommandations qui seront suivies et feront l'objet d'une réévaluation périodique.

1.5.4 Le plan d'audit

Celui-ci est exigé par la norme 2010 de l'IIA « le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de déterminer les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation ». RENARD (2010 :399), « le plan d'audit approuvé par la direction générale détermine les moyens nécessaires du service audit interne ».il comprend les différents budgets et son adéquation avec ces budgets est un gage de réussite de la politique d'Audit interne.

Le plan d'audit permet d'assurer une planification du travail pour respecter l'esprit de rigueur et de méthode qui caractérise l'audit interne. Il est établi à partir d'une cartographie des risques et permet ainsi de définir de façon efficace la stratégie d'audit. Il doit avoir un contenu exhaustif qui comporte tous les sujets susceptibles d'être audités. Cela nécessite une démarche étalée sur plusieurs années au cours desquelles on va successivement l'enrichir, le compléter, et le mettre à jour. Dans le souci de couvrir l'ensemble de l'organisation, le contenu du plan se fait sur la base de trois approches : l'approche par les métiers, l'approche par les fonctions, et l'approche par les risques.

En général, un plan d'audit aborde les points suivants : l'analyse globale des risques, le recensement des activités et services devant faire l'objet d'audit, la définition des types d'intervention, l'évaluation du budget des ressources humaines, temporelles et financières, l'élaboration d'un planning d'intervention et la soumission du plan à l'approbation de la direction

pour lui donner force exécutoire et le rendre fonctionnel. Comme tout document de planification, le plan constitue une référence pour les programmes annuels qu'il couvre et fait l'objet d'adaptation pour prendre en compte les préoccupations non prévues au départ ; c'est un moyen indispensable pour l'efficacité du service d'audit interne, car il permet la prise en compte de tous les types de risques.

1.5.5 Le manuel de procédures

« Le contrôle interne ne peut être efficace que si les différentes tâches sont clairement définies au niveau de chacune des fonctions de l'entreprise » (BARRY, 2009 :15). L'existence d'un manuel de procédures devient une nécessité dans toutes les organisations ou une seule personne ne peut plus assumer la responsabilité du contrôle interne sous tous ses aspects. L'utilisateur en s'appropriant le manuel de procédure, s'affranchit des interprétations possibles sur telle ou telle autre procédure ; il trouve dans le manuel un guide pratique qu'il entretient lui-même en l'enrichissant, le cas échéant pour l'adapter à ses besoins.

HENRY & I.MONKAM-DAVERAT, (2001 :16) définissent une procédure comme « un enchaînement des tâches élémentaires standardisées, déclenchées en amont par l'expression d'un besoin quelconque, limitées en aval par l'obtention d'un résultat attendu ». C'est le document qui organise et planifie les activités de l'entreprise en indiquant l'objet, le domaine d'application, le ou les responsables, les documents de référence et les documents associés. Le manuel de procédures est le référentiel dans lequel sont compilées toutes les procédures de l'entreprise.

1.5.6 Dossiers et papiers de travail

Toute fonction a ses propres outils. L'audit interne se base sur plusieurs outils bien diversifiés accomplir les différentes missions qui lui sont confiées.

1.5.6.1 Dossiers de travail

A chaque mission d'audit doit correspondre un dossier constitué des informations récoltées et produites au cours de la mission qui servent d'éléments probants et des papiers de travail les plus significatifs. Cette nécessité se justifie par une exigence de preuve (le dossier de travail regroupe l'ensemble des justificatifs des affirmations signalées dans le rapport d'audit interne), une exigence d'efficacité (c'est une mine d'informations pour aller plus vite et mieux faire surtout pour les

audits récurrents), une exigence de formation (document de formation pour les auditeurs débutants, car il constitue une illustration pratique), les dossiers constituant la mémoire de l'entreprise doivent faire l'objet d'archivage en faisant un choix des informations pertinentes.

Le responsable de l'audit interne pourra définir des normes d'archivage, relativiser l'importance des documents, proscrire la conservation indéfinie et programmer un nettoyage périodique des archives. La tenue des dossiers revêt une importance particulière en audit car, en principe, une mission d'audit ne se termine que lorsque le dossier d'audit est en ordre et prêt pour le classement et le temps consacré à cette tâche est imputable à la mission. Il n'y a pas de présentation type universelle d'organisation des dossiers, chacun y va à sa manière ; l'essentiel pour ce point, c'est d'en avoir une.

Toutefois, on peut retenir deux modèles : le premier modèle comprend deux parties le dossier d'analyse et le dossier de synthèse, le deuxième c'est le dossier global.

On distingue :

-le dossier d'analyse : il comprend les papiers de travail explicatifs, jugés utiles à la conservation. Il est détruit et remplacé dès la réalisation d'une nouvelle mission sur le même sujet.

-le dossier de synthèse: il comprend les rapports d'audit, les notes de suivi et de mise en œuvre des recommandations et les informations générales. Il fait l'objet d'un nettoyage permanent avant et après la mission.

-Le dossier global : Celui-ci comprend sept parties qui sont :

-rappel et suivi des faiblesses graves ;

-exemplaires du rapport d'audit ;

-le tableau des risques ;

-indications à suivre pour les audits à venir ;

-programme et planning de la mission ;

-informations générales (organigramme, notes de service, extraits de rapport d'audit antérieurs ;

-les papiers de travail (à détruire après l'audit suivant).

Dans la pratique, la forme la plus courante des dossiers est le classeur avec un ordre de classement des documents propres à chaque service.

1.5.6.2 Papiers de travail

Pour LEMANT(1999 :163), « ce sont de la matière première que l'auditeur produit pour documenter et consigner chacune de ses constatations et conclusions, compiler les faits et réflexions ayant valeur de preuve et d'argument, constituer une base commune en vue d'un travail d'échange, d'enrichissement, de réflexion et d'émulation entre membres de l'équipe ».

Lors des missions, l'auditeur interne élabore des papiers de travail pour chaque tâche effectuée, depuis le moment de la préparation de la mission est lancée jusqu'à la diffusion du rapport d'audit interne. Les papiers de travail permettent de recueillir les informations obtenues lors de l'entretien et des travaux, identifier et documenter les faiblesses relevées, alimenter les discussions avec les audités, étayer le rapport et faire superviser l'avancement et les résultats de la mission selon l'importance des points abordés.

En pratique, les papiers de travail doivent être établis quotidiennement au fur et à mesure du déroulement et de l'avancement des travaux sur le terrain. Les différents papiers de travail sont :

- la F.R.A.P : Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème ;
- la FAR : Feuille d'Analyse des Risques ;
- le Questionnaire de Contrôle interne(QCI) ;
- la grille de séparations.

1.5.7 Les moyens techniques

Ils peuvent être divisés en trois catégories, les moyens matériels (secrétariat, moyens logistiques, etc.), les moyens réglementaires (normes, procédures, etc.) et les moyens de mesure (le suivi des temps, l'évaluation de l'auditeur, etc.).

1.5.8 Les moyens financiers

L'enveloppe financière nécessaire au service d'audit interne se détermine à partir du plan d'audit approuvé par la direction générale. Ce plan va induire le budget rémunérations et charges de l'audit interne, la formation professionnelle à dispenser aux auditeurs compte tenu de la comparaison entre les besoins exigés par les missions prévues et le profil des auditeurs en place ou à venir et les frais de déplacement qui vont être fonction des endroits où vont se dérouler les audits prévus et la durée de ces derniers. A ces éléments, il faut ajouter les frais de fournitures et imprimés, les frais d'achats d'ouvrages ou d'abonnements et d'achats des matériels informatiques.

CHAPITRE II : LA PERFORMANCE DU SERVICE D'AUDIT INTERNE

La mesure de la performance est une question toujours d'actualité pour toute équipe dirigeante dans une entreprise. C'est en fait l'idée que traduit l'expression américaine « What gets measured gets managed ! », que l'on peut traduire en français par « on ne gère bien que ce que l'on mesure » (GIRAUD&Al., 2008 :27).

L'évaluation de la performance va donc permettre de fixer à intervalles réguliers les résultats obtenus, de chiffrer avec précision le niveau de performance obtenu et de déclencher des actions managériales. Cette question de la mesure de la performance par l'entreprise s'inscrit aussi dans le cadre du référentiel compétitif. Il s'agit de savoir si on est à mesure de créer, dans un horizon déterminé, davantage de valeur pour ses actionnaires que ses concurrentes.

Après la définition du concept de la performance, cette partie de l'étude proposera, d'une part, les différents déterminants et outils de mesure de la performance dans un service d'audit interne et, d'autre part, la description du processus d'évaluation de la performance.

2.1 Notion de performance

Le concept de performance constitue depuis bientôt quelques décennies, un thème central dans le domaine des sciences de gestion. Évoquée de façon interchangeable, la performance semble devenue un nouvel impératif catégorique dans le champ de l'entreprise. D'ailleurs, le slogan est aujourd'hui très clair : il faut performer afin de garantir la survie et la pérennité de son organisation, et accroître son avantage concurrentiel.

La réalité est qu'aujourd'hui, il n'existe pas de consensus ou d'unanimité autant sur ce qu'est la performance que sur la façon de la mesurer, car chaque culture, chaque contexte sociopolitique et chaque entreprise peuvent apporter des réponses différentes.

Étymologiquement, le terme « performance » remonte au 13^{ème} siècle, et émane de l'ancien français « **parformer** », qui signifie accomplir et exécuter. En anglais, le terme « performance » est attesté depuis la fin du 15^{ème} siècle et dérive du moyen anglais « to perform ». À partir du 19^{ème} siècle, le mot « **performance** » désigne d'abord au

pluriel, l'ensemble des résultats obtenus par un cheval de course sur les hippodromes, et par extension, le succès remporté dans cette course. Ce terme s'étend ensuite, vers la fin du 19ème siècle, à un athlète ou une équipe sportive. Au début du 20ème siècle, l'analogie atteint les matériaux : généralement employé au pluriel, le terme de performance s'applique aux indications chiffrées caractérisant les possibilités d'une machine, et désigne par extension, un rendement ou une fiabilité exceptionnelle.

La performance est un concept complexe car elle repose non seulement sur l'existence d'un décideur qui va juger de la performance, mais aussi sur l'existence d'une perception, d'un modèle de causalité. Il peut y avoir plusieurs décideurs, chacun ayant des critères de jugement et une vision du modèle de causalité qui lui sont propres, d'où la difficulté de trouver une définition de la performance.

Généralement, définir la performance consiste à définir d'abord les différents concepts génériques qui lui sont rattachés à savoir : l'efficacité, l'efficience et l'économie, l'équité.

-l'efficacité (efficacy) est liée à l'obtention des résultats dans le cadre d'objectifs préalablement définis sans tenir compte des coûts ;

-l'efficience (efficiency) est relative au rapport entre l'utilisation des moyens et l'obtention des résultats (l'atteinte des objectifs aux moindres coûts) ;

-l'économie (economy) qui est l'acquisition aux moindres coûts des ressources dans les délais opportuns, dans la qualité et quantité, au lieu opportun ;

-l'équité (equity) c'est est qui est relatif à la justice.

Ainsi MOUGIN (2007 :69) définit la performance comme « la somme de l'efficacité et de l'efficience » et précise que « la possibilité de mesurer l'efficacité et l'efficience repose sur une finalité ».

Pour GIRAUD&Al (2004 :19), la performance est « l'ensemble des résultats obtenus en dépit de l'influence défavorable d'événements, à la maîtrise des risques ».

SEPARI & CHARRON (2001 :7), comme MOUGIN, pensent que « la performance est l'association de l'efficacité et de l'efficience ». Pour eux, est performant dans l'entreprise tout ce qui contribue à améliorer le couple valeur-coût, à atteindre les objectifs stratégiques.

LORINO (2001 :7) rejoint les autres et met également l'accent sur l'efficacité et l'efficience. Selon lui, « est performance dans l'entreprise tout ce qui, et seulement ce qui contribue à atteindre les objectifs stratégiques».

En somme, la performance peut être définie comme la réalisation remarquable d'un exploit. Elle montre le degré d'accomplissement des buts, des objectifs, des plans ou des programmes d'une entreprise. En gestion, loin de décrire un simple état de dépassement des résultats prévisionnels, la performance de l'audit interne est selon nous le résultat de la satisfaction de plusieurs paramètres (efficacité, efficience, économie, etc.) et dépend du dosage des variables que sont : le système de management, le métier et les hommes. L'objectif de cette partie a consisté à définir le concept "performance".

2.2 Les caractéristiques de la performance au sein d'un service d'audit interne

L'audit interne est l'organe chargé d'évaluer l'efficacité des autres contrôles en vue d'en améliorer la performance de l'organisation, il apparaît naturel qu'il soit en mesure d'évaluer la sienne. La crédibilité de son action et la force de ses recommandations auprès du management semblent dépendre dans une certaine mesure de sa faculté à évaluer l'efficacité et l'efficience de ses propres opérations. Or son évaluation rencontre déjà quelques obstacles.

2.2.1 La performance est une notion relative

La performance est une notion qui ne s'explique qu'avec comparaison avec une autre variable.

2.2.1.1 Relation à des objectifs

On ne dit pas de quelqu'un ou d'un objet qu'il est performant sans une précision. On précisera toujours ne serait-ce qu'implicitement l'objectif par rapport auquel l'individu ou l'objet dont on parle est performant. Ainsi ne sera jugé performant que l'individu ou l'objet capable d'atteindre l'objectif.

2.2.1.2 Relation à des données antérieures

La notion de performance implique souvent, une comparaison avec des données antérieures. On peut dire d'un coureur qu'il a été performant s'il a réalisé un temps inférieur à

celui qu'il avait couru. Si l'on ne dispose d'aucune donnée de référence à savoir un seul chrono, il paraît délicat de qualifier de performante la course de l'athlète. Ainsi donc le concept performance implique souvent l'existence historique des données anciennes qui seront comparées à la dernière en date afin que celle-ci soit qualifiée.

2.2.1.3 Relation à des données de nature comparable

Dire d'une entreprise qu'elle réalise une performance exceptionnelle cette année en augmentant son résultat net avant impôt de x%, c'est la comparer avec ses concurrentes de même secteur d'activité, de taille proche et constater que son résultat net avant impôt est supérieur aux leurs. En résumé la performance implique une comparaison avec des données de nature proche comparaison qui se fera par confrontation directe ou par la méthode du benchmarking.

2.2.2 La performance une notion subjective

Pour BOURGUILLON (2000 :65) « la performance est subjective, puisqu'elle est le produit de l'opération, par nature subjective qui consiste à rapprocher une réalité d'un souhait, à constater le degré de réussite d'une intention ».

2.2.3 La performance est multiforme

La performance est orientée vers plusieurs axes qui sont : financier, qualité, satisfaction des clients, compétences, social, environnement, processus, personnel, etc. Ce sont les performances intermédiaires de chacun de ces axes, interdépendants, structurés hiérarchisés et bien pilotés, qui aboutissent à la performance globale d'un service.

2.2.4 La performance est arbitraire

La définition ou l'interprétation de ce qu'est la performance d'une organisation contient une part d'arbitraire. Elle varie selon l'identité des acteurs concernés, autant ceux qui évaluent que ceux qui sont évalués. Leur position dans l'organisation ou par rapport à elle, leurs préoccupations particulières, leurs fonctions leur discipline de formation et leurs caractéristiques personnelles ou du groupe (Voyer, 2002 :88).

2.2.5 La performance est rattachée à la responsabilité

La performance est rattachée à une responsabilité qui doit être clairement localisée. C'est pour accentuer et bien situer cette responsabilité, que les centres de responsabilités ont fait leur

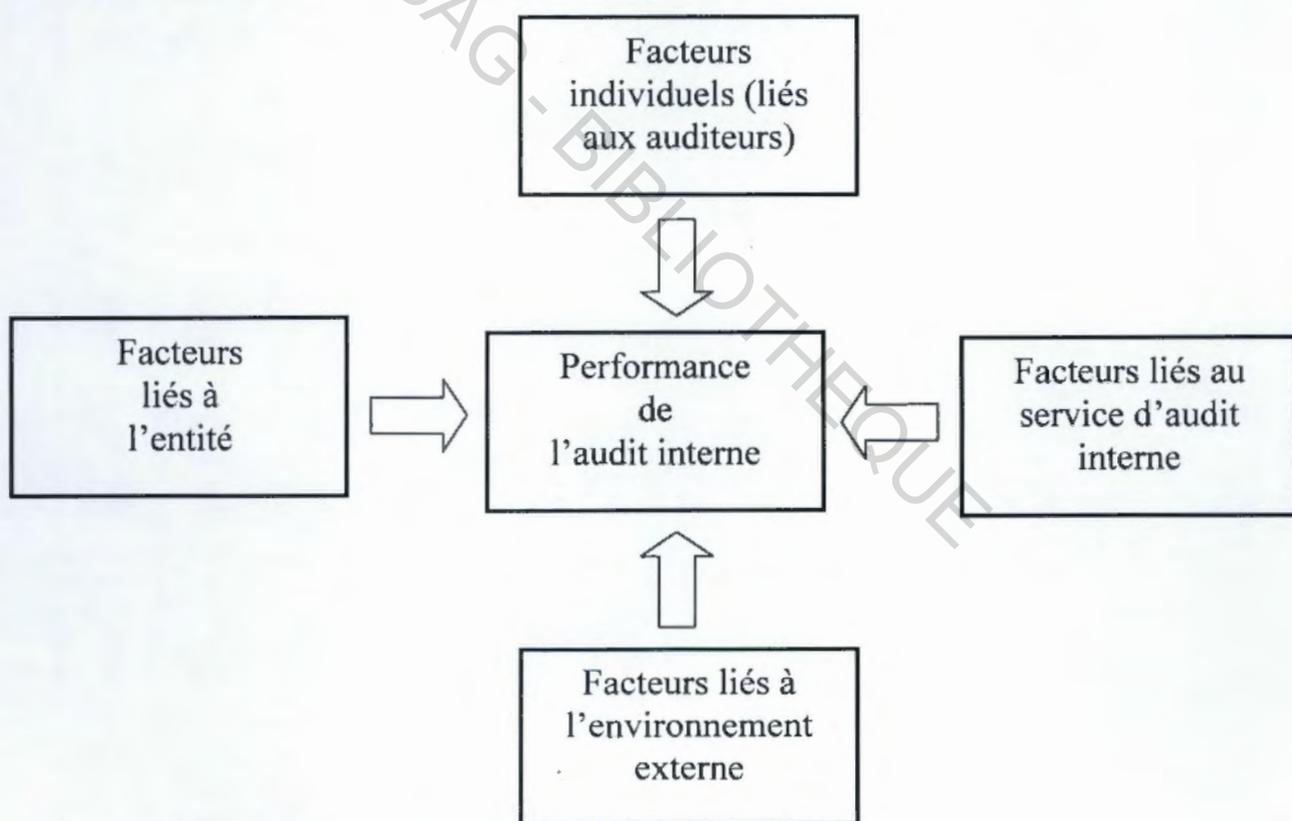
apparition dans l'organisation des entreprises. Le responsable est celui à qui des moyens ont été donnés pour agir sur les paramètres, les moyens de la performance.

« Le manager n'est responsable que des éléments sur lesquels il peut agir et qu'il maîtrise » (MYKITA & TUSZYNSKI, 2002 :201).

2.3 Facteurs de la performance d'un service d'audit interne

Il s'agit de trouver les différents facteurs qui contribuent à l'efficacité et l'efficience de l'audit interne dans une entreprise. Plusieurs facteurs peuvent déterminer la performance de l'audit interne ; ils sont liés soit aux audités, au service d'audit interne ou à l'environnement externe à l'entreprise.

Figure n°2 : différents facteurs de performance de l'audit interne



Source : séminaire IIA Sénégal 2009

Il convient d'abord de préciser les facteurs de succès qui favorisent la performance de l'audit interne avant de d'exposer sur les différents indicateurs pertinents.

Pour LEMANT (1999 :86), on peut regrouper ces critères en trois questions :

-fait-on des bonnes missions ?

-les fait-on bien ?

-servent-elles à quelque chose ?

BARBIER (1999 :82), pense que « l'efficacité de l'audit repose aussi sur la diversité des talents et des compétences réunis en son sein, ainsi que sur la flexibilité avec laquelle le service est en mesure d'intervenir ».

Selon RENARD (2010 :430), « deux critères sont essentiels à la performance de l'audit interne à savoir : l'intégration dans l'entreprise et l'organisation du service ».

Selon lui l'intégration regroupe les conditions culturelles (la sensibilisation au contrôle interne, une culture d'audit, bonne image de l'audit interne) et matérielles (objectifs précis, méthodologie rigoureuse, un bon plan de communication, un professionnalisme reconnu).

La définition des rôles et de l'organisation du service sont nécessaires avant, pendant et après la mission.

BRILMAN (2000 :384) quant à lui pense que « La performance est la triple conjonction de la compétence, de la motivation et de l'environnement de travail ».

Plusieurs d'autres facteurs peuvent être retenus. Ceux considérés comme susceptibles d'influencer la performance de l'audit interne sont : le professionnalisme et la compétence des auditeurs, le climat social, la qualité du plan de communication, la culture d'audit et une bonne image de l'audit interne, la pertinence du plan d'audit interne, le contrôle qualité, la rémunération, la motivation, la qualité des rapports d'audit et le respect des délais, le réalisme des recommandations.

2.3.1 Facteurs individuels (liés aux auditeurs eux-mêmes)

Plusieurs facteurs des auditeurs internes peuvent contribuer à la performance de leur service d'audit.

2.3.1.1 Le professionnalisme des auditeurs internes

C'est un élément clé pour l'efficacité de l'audit interne comme en témoignent ces articles de l'IFACI. « Pour assumer leur rôle et répondre aux principales attentes de l'organisation, les auditeurs internes se fondent sur le professionnalisme » (IFACI 2008 :13).

« La crédibilité et la légitimité de l'audit interne sont conditionnées par son indépendance et son professionnalisme » (IFACI 2009 :5).

« L'auditeur interne est d'autant plus efficace que son professionnalisme, sa connaissance de l'entreprise, son savoir-faire dans la fonction auditée sont plus importants » (RENARD, 2010 :29). Il poursuit que celui-ci joue un rôle important dans cette recherche d'efficacité.

Le bon professionnel, est celui qui fait des observations pertinentes, des recommandations constructives et précises, celui qui connaît et applique rigoureusement les normes professionnelles, celui-là contribue à l'efficacité de la fonction car non seulement son action est positive mais elle a valeur d'exemple. Par ailleurs celui-ci s'acquiert par l'expérience « l'expérience améliore progressivement la qualité des activités professionnelles » (LEVY, 1999).

2.3.1.2 Le profil et la compétence des auditeurs

L'auditeur interne est un professionnel dont les multiples compétences permettent d'atteindre ses objectifs. D'ailleurs, la norme professionnelle 1210 précise que les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. De plus la norme professionnelle 1230 souligne que : « les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue ».

Le CBOK permet de dresser un panorama de trois grands types de compétences à savoir : la compétence comportementale, compétences techniques, les autres savoirs et savoir-faire.

-Les compétences comportementales : il s'agit de la confidentialité, la capacité à travailler en équipe, l'objectivité, la capacité à avoir un esprit d'équipe, à travailler avec des interlocuteurs, etc. ;

-Les compétences techniques : Elles concernent l'extraction et analyse de données, la communication orale, l'analyse des risques, l'identification des types de contrôle, la compréhension des métiers, l'analyse financière, l'aptitude à faire des recherches, l'échantillonnage statistique, la compétence juridique et la sensibilité à la fraude, les normes ISO (connaissance de la qualité) et la négociation.

L'utilisation des outils informatiques et la bonne compréhension des systèmes d'information, à la fois sont importants parce qu'ils sont omniprésents dans les activités (à travers notamment les activités de contrôle automatisées) mais également parce que l'audit interne utilise les outils informatiques pour plus d'efficacité dans l'interprétation de la masse de données traitée.

Plusieurs autres savoirs sont nécessaires pour que l'auditeur interne conduise bien ses missions. Pour (LARAQUI HOUSSAINI, 2011) « la compétence intègre aussi la formation de base, l'expérience et le flair de l'auditeur interne ».

2.3.2 Facteurs liés au service d'audit interne

Il s'agit des facteurs liés à l'environnement dans lequel évoluent les cadres de l'audit interne

2.3.2.1 L'organisation du service et le style de management du responsable de l'audit Interne

Ceux-ci jouent un rôle important sur le déroulement des activités et la performance du service. Beaucoup plus déterminant est l'efficacité de la collaboration entre dirigeants et collaborateurs.

2.3.2.2 Le Climat social

Le climat social a un réel impact sur la possibilité ou non d'avoir un service d'audit performant.

2.3.2.3 La qualité du plan de communication

La communication est un élément important du dispositif de contrôle interne car auditer c'est aussi d'abord écouter. Pour RENARD (2010 :432), « un bon plan de communication permet à l'audit interne de bien connaître ses clients et leurs attentes, de définir les messages clés à faire parvenir, de mieux informer sur ses possibilités et ses limites ». Le responsable de l'audit qui a élaboré un plan de communication rigoureux, le met en œuvre de façon permanente, celui-ci améliore du même coup l'efficacité de la fonction. Un plan de communication rigoureux est celui dans lequel on a parfaitement identifié les différentes cibles.

2.3.2.4 La culture d'audit et une bonne image de l'audit interne

Selon (RENARD, 2010,431), « la culture d'audit suppose un environnement dans lequel les auditeurs internes sont considérés comme des véritables partenaires, sollicités, demandés et ce à tous les niveaux de la hiérarchie. Une telle culture conditionne bien évidemment l'efficacité de la fonction ». L'image qu'ont les audités de la fonction d'audit interne est importante pour les auditeurs tant au niveau de l'application des recommandations qu'au niveau de l'octroi d'avis et suggestions.

2.3.2.5 La pertinence du plan d'audit

« Le plan d'audit est une organisation détaillé d'une étape de votre programme d'audit et facilite l'ordonnancement et la coordination des activités d'audit » (VILLALONGA, 2007 :54).

Il doit comporter tout ou partie les éléments suivants :

- les objectifs et le champ d'audit ;
- les critères d'audit et les documents de référence ;
- les dates, les lieux et les horaires des activités d'audit ;
- les rôles et responsabilités de l'équipe d'audit.

En fonction du contexte, les éléments suivants peuvent être prévus dans le plan d'audit : une réunion d'ouverture, une visite rapide du site, une réunion de synthèse et une réunion de clôture. Il est recommandé de faire valider le plan d'audit par l'audité et de tenir compte des éventuelles objections en ce qui concerne les thèmes abordés, les horaires, l'organisation générale, etc. Un plan d'audit doit faire preuve de suffisamment de flexibilité pour s'adapter au déroulement de l'audit.

2.3.2.6 Le contrôle qualité

Le contrôle qualité dans l'audit interne est exigé par les normes de l'IIA en vigueur depuis 2002 et sert à garantir et à améliorer la qualité de l'audit interne. Cette norme vise à vérifier si l'audit interne crée de la valeur ajoutée pour l'entreprise, ses tâches sont clairement définies et comprises, se concentre sur les objectifs et les risques critiques de l'organisation, est en conformité avec les normes de l'IIA et est préparé à des nouvelles exigences réglementaires.

Il s'agit pour les responsables de l'audit interne d'accepter d'être audité soit même en se pliant à cette discipline exemplaire en dépit de la norme 1300 qui prescrit que l'on doit élaborer un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité. Et la norme 1310 indique plus précisément qu'il faut procéder à une évaluation externe de l'audit interne au moins une fois tous les cinq ans. Il s'agit ici d'une conformité spécifique aux normes de l'audit interne et qui garantit un bon exercice du métier.

Dans le cas des évaluations internes, le rôle du chef de mission sera très important. on devra envisager un système de notations attribuées aux auditeurs par leur hiérarchie. On peut également aller plus loin et mettre ce système de notation à disposition des audités, tout comme on demande aux bénéficiaires d'une formation de porter un jugement sur la qualité des intervenants.

Le système le plus sophistiqué et le plus cohérent consiste alors à retenir les appréciations des deux parties : les audités pour 50 % et la hiérarchie des auditeurs pour 50 %.

Les appréciations à valoriser selon une échelle préétablie peuvent porter sur la compétence des auditeurs, appréciée dans le cadre de la mission qu'ils viennent d'accomplir, la qualité de la communication avec les audités et le comportement des auditeurs au cours de la mission, le respect de la méthodologie d'audit et le choix judicieux des outils d'investigation, la qualité et la pertinence des constats et observations, la qualité du rapport d'audit et le respect des délais, etc. On peut aussi créer une « fiche » par auditeur et qui mesure les progrès réalisés par ce dernier ; le cumul des fiches permettant de mesurer les progrès de l'ensemble du personnel à condition de développer un questionnaire de ce type pour chaque mission d'audit. Il convient dans ce cas d'apprécier l'organisation du service, la gestion de l'audit interne (adéquation entre programmes et objectifs), la qualité de la planification, les rapports d'audit (délais de publication, pertinence des recommandations) la qualité de formation des auditeurs, l'efficacité des missions d'audit, la qualité des papiers de travail.

Dans les cas des évaluations externes on parle de « Quality Assurance Review ». C'est de l'audit de l'audit. En fait, l'audit de l'audit est l'application de la règle d'universalité, en vertu de laquelle toutes les fonctions de l'entreprise doivent être auditées. L'audit interne étant une fonction, il ne doit pas, en bonne logique, échapper à cette règle. Ces « Revues d'audit » vont donc avoir pour objectif premier de mesurer l'efficacité du service d'audit ainsi audité et de suggérer ce qu'il faut faire pour l'améliorer. Au cours de cette revue d'audit, on examine particulièrement le profil et la compétence des auditeurs, l'exhaustivité du plan d'audit et sa réalisation, l'application des standards d'audit interne, la méthodologie, la qualité des rapports d'audit et la mise en application des recommandations, la qualité du manuel d'audit ainsi que l'appréciation de l'audit interne par le management (par des interviews de responsables audités).

Généralement, les responsables de la revue d'audit vont examiner si le service d'audit interne a mis en place des dispositifs de contrôle interne adéquats et suffisants pour bien maîtriser l'activité.

A la fin de l'audit de l'audit, un rapport est rédigé à l'intention de la direction générale avec mention des recommandations visant à améliorer la qualité et donc l'efficacité.

2.3.2.7 La qualité des rapports

Le rapport est élaboré par l'auditeur interne en fin d'intervention, communiqué aux principaux responsables concernés pour action et à la direction pour information sur les conclusions de l'audit. Ce rapport sera rédigé de manière à mettre l'accent sur les disfonctionnements, les conséquences et recommandations afin de développer des actions de progrès. C'est le point culminant du travail de l'auditeur, il est donc l'output (le résultat du processus d'audit).

Celui-ci doit être une véritable synthèse mettant facilement en exergue les conclusions d'audits et doit être compréhensible par une personne n'ayant pas participé au déroulement de l'audit. Ainsi, un lecteur découvrant le rapport d'audit doit ressentir le climat dans lequel s'est déroulé l'audit ainsi que les principales conclusions. Le rapporteur doit faire preuve d'un esprit de synthèse et de syntaxe pour transcrire fidèlement et objectivement les conclusions de l'audit réalisé. Le rapport doit être diffusé dans les délais énoncés lors de la réunion de clôture.

2.3.2.8 L'effectif de l'équipe d'audit

C'est également un facteur important qui détermine l'efficacité du service d'audit interne.

2.3.3 Facteurs liés à l'entreprise

La performance de l'audit interne peut dépendre aussi bien du management de l'entreprise que de la motivation des salariés.

2.3.3.1 La motivation

« La performance est possible sans qu'elle génère de mauvais stress à condition d'être motivé » MOUGIN (2011). A travers tous les âges, dans les organisations les individus ont toujours ressenti le besoin d'être motivé. La motivation est une source d'efficacité pour l'individu.

Plusieurs auteurs et courants de pensées ont traité de cette question : de TAYLOR, en passant par Elton MAYO, MASLOW, HERZBERG, etc.

Pour (VILLALONGA, 2007 :34) « il est difficile de motiver des individus si les besoins primaires ne sont pas satisfaits ».

En conclusion, les aspects de rémunérations, des relations humaines, la formation du personnel, les conditions de travail des auditeurs internes doivent être prises en compte par les responsables de l'entreprise pour s'attendre à l'efficacité dudit service.

2.3.3.2 Le feed back des audités

Il est nécessaire pour les auditeurs parce qu'il permet d'apprécier le succès, souligner la bonne performance et améliorer les relations interpersonnelles. Aussi un comportement récompensé sera répété. Au préalable, les attentes sur la performance doivent être claires et mutuellement acceptées, les indicateurs de performance connus d'avance par les deux parties (auditeurs et audités) et il doit exister une bonne séparation des tâches.

La performance des auditeurs dépendra aussi de la pression réglementaire et celle de l'environnement des affaires et du contexte socio politique.

2.4 Les critères de mesure de la performance de l'audit interne

Dans ce paragraphe, il sera question de généralités sur les indicateurs, ensuite nous déterminerons les différents types d'indicateurs à utiliser pour l'évaluation de la performance de l'audit interne.

2.4.1 Notions sur les indicateurs

Les indicateurs constituent le moyen fondamental pour apprécier l'activité et la qualité d'une fonction, et donc l'amélioration de la performance.

« Un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat » (LORINO, 2009 :130). Son rôle est de rendre compte de l'évolution d'un facteur clé de gestion. Plusieurs indicateurs clés sont envisageables pour un même facteur.

C'est donc une mesure permettant de représenter les progrès et les points faibles d'un service ou d'une société. Les indicateurs sont le moyen fondamental d'appréciation de l'activité et de la qualité et donc de l'amélioration de l'efficacité. Ce sont des informations précises, utiles, pertinentes pour les gestionnaires exprimées sous des formes et des unités diverses.

Les caractéristiques d'un bon indicateur sont :

-la fidélité : les indicateurs listés doivent être jugés à l'aune de leur capacité à transcrire fidèlement l'efficacité et l'efficience du phénomène observé ; « un indicateur doit donc se rapprocher de la réalité des modes opératoires et des processus, de l'action. En plus, il doit reposer sur des données physiques et opérationnelles » (DEMEESTRE, 2002 :82).

- la clarté** : il doit être bien compris par les utilisateurs, c'est d'ailleurs une des raisons de l'implication des responsables opérationnels dans le processus d'élaboration du tableau de bord ;
- l'absence de biais** : un indicateur ne doit pas être facilement manipulable ;
- la productivité** : l'indicateur doit alerter le décideur sur l'émergence d'un problème et ne pas être seulement un indicateur constat qui n'autorise qu'un traitement curatif du problème.

2.4.2 Les différentes catégories d'indicateurs de performance d'un service d'audit interne

Un indicateur de performance est une mesure permettant de représenter les progrès et les points faibles d'un service ou d'une société. Ces indicateurs peuvent être quantitatifs ou qualitatifs. Certains auteurs ont développé un certain nombre d'indicateurs de la performance pour la fonction d'audit interne. En fait, ces indicateurs ne font l'objet d'aucun consensus entre les praticiens en la matière.

La revue n°147 de l'IFACI (1999 :42), propose douze(12) indicateurs quantitatifs de la performance de l'audit interne (liste n'est pas exhaustive). Ces indicateurs sont groupés en fonction de trois dimensions : de résultat, d'impact et de gestion. Ainsi, mesurer la performance d'un service consiste à déployer ces trois types d'indicateurs en gardant à l'esprit que la production d'impact tient souvent lieu de raison d'être à celles de moyens et de réalisations. A ce moment, il conviendrait de trouver les indicateurs d'impacts.

2.4.2.1 Indicateurs de résultat ou d'activités

Les indicateurs de résultat ou d'activités mesurent le nombre d'éléments produits à partir des moyens mis en œuvre ; ils portent sur le respect de la planification initiale, le temps consacré aux travaux d'audit, aux demandes ad hoc par rapport aux travaux d'audit.

Nombre de missions réalisées / Nombre de missions figurant au Plan

C'est l'indicateur de base et qui mesure la réalisation du Plan et surtout les résultats d'améliorations apportés dans ce domaine.

Nombre de jours d'audit / Nombre de missions

Indicateur permettant de mesurer l'évolution du temps moyen consacré à une seule mission d'audit. On peut décomposer cet indicateur global en indicateurs plus détaillés selon les types de mission.

Nombre de jours d'audit / Jours ouvrés

Cet indicateur fournit un ratio intéressant et est à surveiller puisqu'il mesure l'évolution du temps consacré aux strictes opérations d'audit par rapport au temps global.

Il est en corrélation directe avec l'évolution des effectifs et permet d'en analyser les causes. Là encore, on peut analyser plus finement en découpant.

Nombre de jours de formation / Jours ouvrés

C'est un ratio explicatif du précédent mais qui permet, en plus de mesurer l'évolution de la formation dispensée par auditeur.

Nombre de pages de rapports / Nombres de rapports

Indicateur permettant de mesurer l'évolution du nombre de pages moyens des rapports d'audit. Sans porter un jugement sur ce qui devrait être « la bonne évolution », cette mesure aide à y voir plus clair sur la façon de travailler des auditeurs et, éventuellement, la richesse de leurs conclusions.

2.4.2.2 Indicateurs d'impact ou de qualité

Ces indicateurs d'impact ou de la qualité mesurent l'effet produit par les éléments sortants, l'effet et la valeur ajoutée sur les activités du service ainsi que la satisfaction de la clientèle quant à l'atteinte des objectifs. Il s'agit des recommandations totalement ou partiellement mises en application, du délai prévu d'implantation des recommandations, des bénéfices potentiels des recommandations.

Nombre de missions imprévues / Nombre de missions

« Il Permet de mesurer l'évolution de l'exhaustivité et de la qualité du plan d'audit »
(RENARD, 2010 :434).

Recommandations refusées / Total des recommandations

Ratio important pour qui veut se faire une idée sur l'appréciation des recommandations par les audités. Il permet de déterminer le niveau de la mise en application des recommandations des rapports d'audit interne.

Selon SCHIK & LEMANT (2001 :211), « l'audit interne doit être jugé sur ses recommandations et non sur ses constats, et plus précisément sur les recommandations mises en œuvre ». Pour eux, l'efficacité du service d'audit interne est le nombre de recommandations non seulement acceptées mais appliquées.

Pour LEMANT (1999 :139), le taux de mise en œuvre des recommandations est unanimement reconnu comme le meilleur indicateur de l'impact de l'audit interne.

Recommandations non réalisées / Recommandations acceptées

Ce ratio complète le précédent en donnant une précieuse indication sur la qualité de la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne.

Nombre de jours consacrés aux tâches de gestion / Jours ouvrés

Ce ratio également explicatif du ratio global, mais particulièrement utile pour expliquer et améliorer les temps d'activité des chefs de mission et auditeurs seniors.

La statistique nous enseigne que le nombre de jours d'audit est en moyenne égal à 80 % du nombre de jours ouvrés pour un auditeur. Il est normalement moins important pour un chef de mission. Encore faut-il noter que ce pourcentage est variable dans le temps pour un même auditeur : moins important au début, lorsque la formation professionnelle est à son maximum, il augmente au fur et à mesure que les capacités professionnelles se confirment.

Dossiers d'audit incomplets / Nombre de missions

Moyen d'apprécier la qualité du travail dans cette phase finale et souvent négligée qu'est la constitution du dossier d'audit.

2.4.2.3 Indicateurs de gestion ou de coûts

Les indicateurs de gestion ou de coût mesurent la quantité de moyens mis en œuvre pour transformer un élément entrant en élément sortant c'est –à-dire l'optimisation en audit interne.

Ce sont : les coûts horaires de la fonction audit interne, respect des budgets de temps par mandat terminé.

Dépenses du service / Nombre d'auditeurs

Cet indicateur budgétaire permet de comparer évolution du budget et évolution des effectifs.

Dépenses du service / Nombre de jours de mission

Celui-ci donne le coût à la journée et permet de le comparer aux coûts du marché. On peut ajouter à ces indicateurs « objectifs » des éléments d'appréciation nécessairement valorisés de façon subjective mais dont la tendance mesurée sur la durée serait significative si l'appréciation a toujours été portée par les mêmes et de la même façon. Or, il faut prendre soin de relativiser les résultats, c'est-à-dire de les interpréter par comparaison et non par rapport à une norme absolue et idéale. En plus des indicateurs de performance présentés ci-dessus, d'autres peuvent être ajoutés pour dresser un modèle de tableau de bord (trimestre, semestriel, annuel) pour la fonction d'audit interne (voir tableau annexe 7). Il n'existe pas de classification types des indicateurs selon leur degré d'importance, il s'agit des outils à la disposition des responsables de l'audit interne. Leurs usages sont fonction de l'utilité ou l'importance.

Par ailleurs, selon une enquête réalisée par l'IFACI en 2008 (cahiers de recherche 2008) rapporte que le premier élément (indicateur) cité par les service d'audit qui ont engagé une telle évaluation est le taux de recommandations acceptées et /ou mises en œuvre (66% en France et 51% au niveau mondial).le second étant la confiance que les auditeurs externes accordent aux travaux de l'audit interne (43% en France 33% au niveau).Le troisième critère porte sur la réalisation d'enquêtes, auprès des clients de l'audit interne et des audités.

2.5 Méthodologie d'évaluation de la performance de l'audit interne

Il convient d'abord de préciser le type d'évaluation et l'évaluateur avant de s'étendre sur la méthodologie.

2.5.1 Les type d'évaluations

Les types d'évaluation sont : l'évaluation subjective, l'évaluation par les pairs, l'étude approfondie d'un cas, l'évaluation statistique, l'évaluation par sondage, le benchmarking (analyse comparative), et le feedback à 360°. C'est l'étude de cas approfondie qui nous concerne dans l'évaluation de cette société.

2.5.2 Les différents types d'évaluateurs

On distingue l'évaluation Top-Down (superviseur hiérarchique par exemple le responsable de l'audit), le Peer-to-Peer (collègues de même rang), l'auto-évaluation (soi-même), l'évaluation Bottom-up (par les collaborateurs), le feed-back à 360°, et l'évaluation externe (par un consultant, par les pairs).

2.5.3 Les étapes de l'évaluation de la performance

L'évaluation de la performance consiste à définir l'objectif de l'évaluation, examiner l'information disponible, choisir une stratégie d'évaluation, tester le design proposé, conduire l'évaluation, produire un rapport préliminaire, obtenir le feed-back, produire le rapport final.

2.5.3.1 Définir l'objectif de l'évaluation

« L'objectif de la mesure de la performance c'est d'influencer comportements » (GIRAUD & al, 2004 : 69).

Il convient de savoir pourquoi l'on fait l'évaluation du service d'audit?, à quelles fins les résultats seront-ils utilisés? La finalité de celle-ci est de s'aligner sur la stratégie organisationnelle, assurer une gestion efficace et efficiente des activités d'audit, faciliter une communication efficace avec les parties prenantes, prouver la valeur ajoutée de l'audit interne, assurer l'amélioration continue de la qualité, motiver et récompenser les agents, se conformer à une exigence interne ou externe, assurer le respect des normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne. Enfin, elle a pour objet, l'amélioration des performances des auditeurs et la qualité de l'audit interne.

2.5.3.2 Examiner l'information disponible

Une évaluation comprend un ensemble d'indicateurs. Il est donc possible qu'un certain nombre des indicateurs soient listés. En effet, l'évaluation de la performance de l'audit interne implique plusieurs activités relatives aux auditeurs eux-mêmes, à la direction de l'audit, au management de l'entreprise et même à l'environnement réglementaire. Il apparaît raisonnable que chacune des activités soit appréciée à partir des indicateurs différents. Il s'agit des indicateurs « métiers », ceux qui sont intimement attachés aux opérations menées par le service d'audit interne.

L'information à examiner doit avoir été collectée au préalable. La collecte se fait par :

- la littérature ayant trait à la performance de l'audit interne. Il s'agit de trouver la liste des indicateurs contenus dans cette revue documentaire ;
- l'observation des indicateurs de la performance intuitivement ou fréquemment utilisés autour de nous, dans notre environnement professionnel ;
- les interviews des différents responsables de l'audit interne ou des services audités ;
- des sondages par des questionnaires, l'échantillonnage.

L'ensemble des indicateurs connus, doivent être ainsi examinés selon les aspects suivants :

- l'exhaustivité : considérer qu'à priori, tous les indicateurs collectés à partir des méthodes citées ci-dessus sont valables ;
- la classification selon les critères traditionnels d'efficacité de l'audit interne ;
- la répartition des indicateurs selon les types.

2.5.3.3 Le choix de l'évaluation stratégique

Il s'agit d'une étude de cas approfondie de la performance de l'audit interne sur la base des normes par un consultant externe; trouver dans quelles mesures les différents indicateurs sont pertinents même s'ils sont cités par la littérature et les professionnels. il convient pour cela de tenir compte des critères suivants : origine, le caractère significatif, la transversalité et la limite de mise pour chacun de ceux-ci.

-origine : les indicateurs ont des origines diverses, ils proviennent de la littérature, des interviews, des sondages, etc.

-le caractère significatif : il faut évaluer le caractère significatif des indicateurs, notamment le degré de clarté avec lequel ils mesurent l'efficacité avec laquelle le service d'audit interne met en œuvre les critères d'efficacité.

-**la transversalité** : certains indicateurs peuvent être dupliqués. Ces indicateurs peuvent être utilisés dans une activité de l'audit interne et être moins utilisables dans d'autres.

Il convient donc d'évaluer leur transversalité, c'est-à-dire leur faculté à conserver leur sens en changeant d'activités.

-**la limite /mise en œuvre** : certains des indicateurs sont utilisés par les professionnels eux-mêmes comme des pis-aller.

L'utilisateur de ces indicateurs de performance sait alors que la valeur mesurée ne dit pas tout concernant l'efficacité d'un des critères d'efficacité du service d'audit interne, sachant qu'il faut y émettre des réserves. Ces limites inhérentes aux indicateurs peuvent également toucher la mise en œuvre pratique des moyens de mesure. Il convient dès lors de spécifier ces réserves en évaluant les limites de chacun des indicateurs.

2.5.3.4 Tester le design proposé

Après classement des différents indicateurs, il faut les synthétiser dans des fiches d'indicateurs. Chacun des indicateurs étant caractérisé par sa dimension, le délai, sa périodicité et sa mesure.

2.5.3.5 Conduire l'évaluation

Il s'agit de la mise en œuvre de l'évaluation sur la base des critères ci-dessus cités. On distingue les indicateurs financiers et les indicateurs non financiers. Le consultant doit passer en revue les différents indicateurs en orientant ses investigations sur les données en dégradation. Ensuite, il faudra sélectionner les indicateurs prioritaires (ceux dont l'impact sur la performance est important). Pour ce faire, il est intéressant de choisir les indicateurs aux résultats instables (synonyme de processus non maîtrisé), orienter ses investigations sur la façon dont l'indicateur est analysé. L'indicateur dérivé doit faire l'objet d'une analyse et dans la mesure du possible, être comparé à la référence qui peut être une norme, les objectifs préalablement définis. Il faut ensuite définir des actions nécessaires pour l'amélioration de sa situation.

2.5.3.6 Rapport préliminaire ou projet de rapport

Il est ainsi nommé pour trois raisons : les observations qu'il contient n'ont pas encore fait l'objet d'une validation générale, elles ne peuvent donc pas être considérées comme définitives, le document s'il comporte déjà des recommandations, ne comprend pas les réponses des audités

à ces recommandations (c'est donc un document incomplet). Enfin il faut noter que le projet de rapport ne comporte pas encore de plan d'action qui est ce document joint au rapport définitif et sur lequel l'auditée indique quand et par qui seront mises en œuvre les recommandations qu'il a acceptées. Cette pratique est en conformité avec la norme 2410 qui stipule que « La communication doit inclure les objectifs et le champ de la mission, ainsi que les conclusions, recommandations et plans d'actions ».

2.5.3.7 Attendre le feed back des audités

Il faut solliciter que l'auditée apporte le feed back c'est une façon pour l'auditeur de s'améliorer; chercher à le comprendre afin de tirer les conclusions sur le travail d'évaluation, l'efficacité de l'approche d'évaluation. Ce feed-back peut également être obtenu pendant la réunion de clôture. Cette réunion suit cinq principes selon (RENARD, 2010 :291) mais nous ne retiendrons que les plus importants :

-le principe du « livre ouvert » qui est l'affirmation que rien ne saurait être écrit dans le rapport d'audit interne qui n'est été au préalable présenté et commenté aux audités;

-le principe de la file d'attente : premier service en matière d'information, ça doit être l'auditée, le responsable direct avec lequel les recommandations sont validées.

C'est pourquoi le projet de rapport et son contenu ne sont ni diffusés ni divulgués tant que la réunion de clôture et de validation n'est pas achevée.

2.5.3.8 Rédiger le rapport final

C'est un document destiné au commanditaire de la mission d'audit interne, la direction générale. Dans le cas des évaluations externes, le responsable de l'audit doit communiquer ses résultats au Conseil (norme 1320).

La fin de l'analyse théorique vient de mettre en relief les concepts d'audit interne et de la performance. Elle a également décrit la démarche de l'évaluation d'un service d'audit interne.

Ce troisième chapitre qui va suivre est consacré à la méthodologie de la recherche.

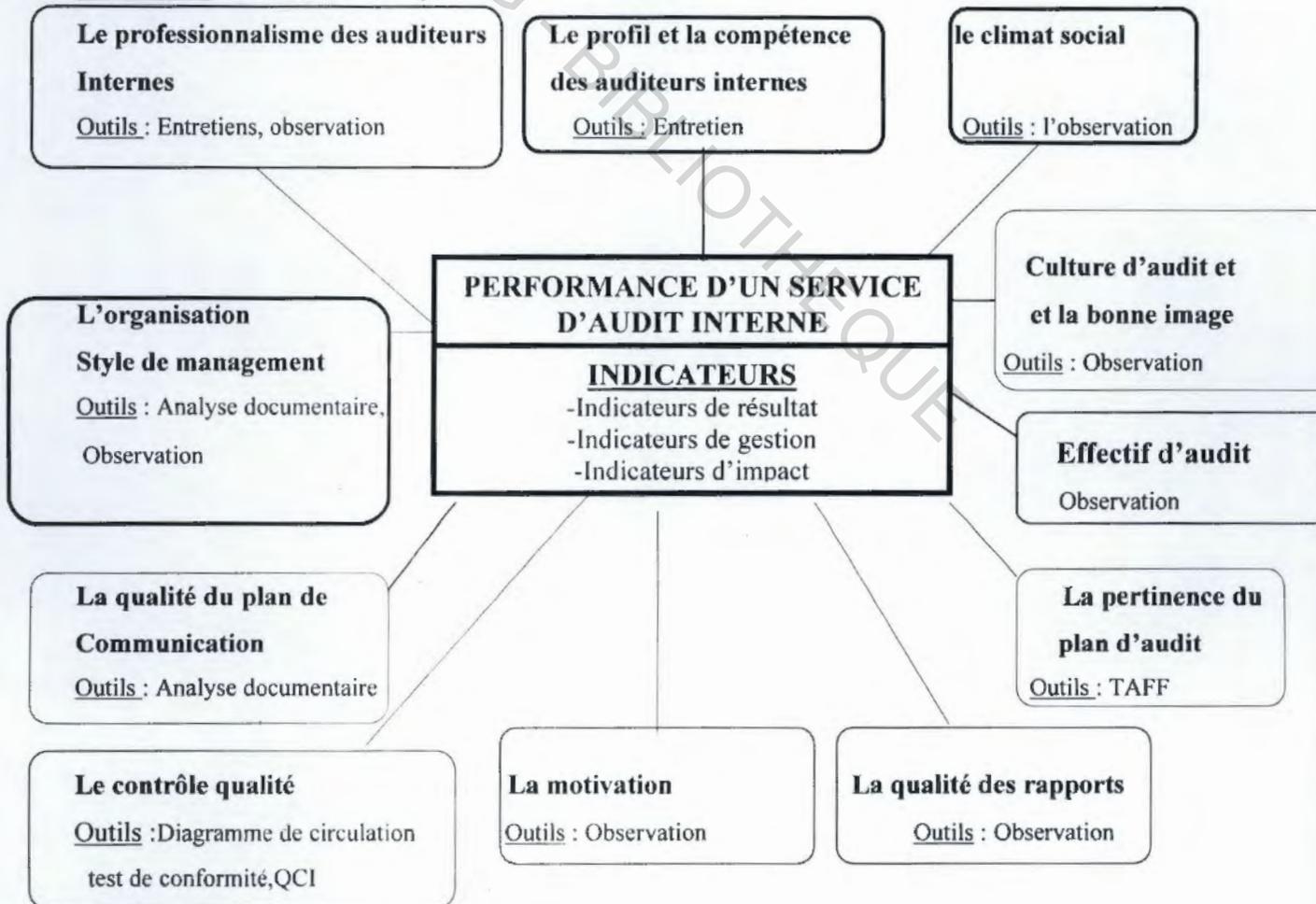
CHAPITRE III : METHODOLOGIE DE LA RECHERCHE

La présente étude a pour objet l'évaluation de la performance du service d'audit interne à la SICAP SA. Les deux premiers chapitres de notre étude, ont été consacrés à la revue de la littérature en définissant les concepts d'audit interne, de performance ainsi que la description de la méthodologie d'évaluation de la performance. A présent nous allons présenter la méthodologie de recherche, le modèle d'analyse et à la présentation des différentes méthodes de collecte des données.

3.1 Présentation du modèle d'analyse

Le modèle d'analyse que nous avons retenu se présente sous forme de figure. Il reprend les points saillants de notre revue de littérature. Il permet de décrire la démarche de résolution de notre thème de recherche, de décrire les outils et techniques qui seront utilisés pour la collecte des données.

Figure n°3 : Modèle d'analyse



Source : nous-mêmes

3.2 Justification du modèle d'analyse

« Un modèle est une représentation schématique de tout ou partie de l'entreprise dans un langage de représentation approprié » (JIMEREZ & al, 2007 :55). Il s'agit, dans le cas d'espèce, de la démarche qui nous permet d'évaluer la performance d'un service d'audit interne. Plusieurs approches sont possibles pour mener à bien cette étude; nous utiliserons l'approche par les objectifs, étant plus simple et logique.

Le modèle d'analyse que nous avons retenu est présenté sous forme de figures. L'objectif étant l'évaluation de la performance d'un service d'audit interne, il a fallu déterminer les facteurs contribuant à la l'efficacité et l'efficience de celui-ci avant de faire l'inventaire de ses différents indicateurs, les analyser avant de les classer. Les différents indicateurs significatifs ont été regroupés en trois groupes : les indicateurs d'activités ou de résultats, les indicateurs de qualité ou d'impact, les indicateurs de coûts ou de gestion.

La détermination des indicateurs est une étape primordiale pour l'évaluation de la performance du service d'audit interne. Les facteurs déterminants de la performance de l'audit interne retenus sont le professionnalisme reconnu des auditeurs, la qualité de leur plan de communication, la compétence des auditeurs, une culture d'audit et une bonne image des auditeurs, la pertinence du plan d'audit, le climat social, la qualité de rapports et le contrôle de qualité.

3.3 Outils de collecte et d'analyse des données

Ces outils sont des moyens de recherche permettant à un auditeur de saisir et de traiter efficacement les informations utiles. Ils sont nombreux et ne sont pas utilisés de manière systématique. L'auditeur utilise avec discernement l'outil approprié en fonction des objectifs qu'il veut atteindre.

3.3.1 Outils de collecte des données

Les principaux outils que nous allons utiliser sont :

3.3.1.1 L'observation physique

C'est le fait d'aller sur le terrain et de pratiquer l'observation. Elle permet d'observer les processus en vue de déceler les insuffisances ou dysfonctionnements aussi bien les biens, les documents et les comportements.

3.3.1.2 l'analyse documentaire

Elle consiste à prendre connaissance de la documentation de l'entreprise pour comprendre les méthodes et procédures de travail. Elle permet également de s'assurer de la validité des opérations et de révéler les dysfonctionnements.

En effet, cette technique permet à l'auditeur de bien comprendre le fonctionnement du service d'audit interne, et de s'assurer qu'il a la documentation qu'il lui faut pour son fonctionnement. Les points obscurs de la documentation feront l'objet d'une explication par le responsable concerné. Les documents que nous avons analysés sont : la charte du service d'audit interne, le plan d'audit, la cartographie des risques, le manuel de l'audit, les rapports d'audit et les notes de service.

Cette phase nous a également permis de consulter la littérature ayant trait à la performance de l'audit interne, de relever les indicateurs que nous avons trouvés. On trouvera en bibliographie les titres que l'on a pu consulter avec profit en la matière.

3.3.1.3 les interviews

L'interview est un entretien avec une personne en vue de l'interroger sur ses actes, ses idées, etc., et de divulguer la teneur de l'entretien. L'interview est très importante pour une qualité des informations spécifiques recherchées. Des différentes interviews ont été réalisées avec le responsable de l'audit interne et les différents responsables opérationnels de la SICAP SA afin d'obtenir des informations sur le déroulement des activités relevant de leurs directions respectives.

3.3.1.4 Le guide d'entretien

Un entretien est prévu avec le Directeur du Contrôle de Gestion, de l'Audit interne et de la Qualité en vue d'obtenir les informations sur le positionnement du service d'audit interne et les relations avec les autres organes de la gouvernance de l'entreprise.

3.3.2 Outils d'analyse des données

On distingue : la narration, le Questionnement de Prise de Connaissance, les questionnaires

3.3.2.1 La narration

Elle consiste à décrire les différentes tâches du processus afin de reconstituer les procédures. La narration est faite soit par l'audité ou par l'auditeur. Dans le premier cas, elle est orale et le second écrite. La narration faite par l'audité est la plus riche. Elle apporte plus d'enseignements. Dans le cadre de notre étude, elle nous a permis de savoir comment l'autoévaluation de la performance est réalisée par un service d'audit interne.

3.3.2.2 Le Questionnement de Prise de Connaissance (QPC)

Il permet à l'auditeur d'inventorier les informations qu'il est nécessaire de rassembler.

3.3.2.3 Les questionnaires

Il s'agit d'un ensemble de questionnaires adressés à certains responsables des départements et la direction. Son objectif est d'une part de dégager les forces et faiblesses d'un système et d'autre part de faire ressortir le sentiment que les responsables opérationnels ont de l'activité de l'audit interne. Ceux-ci ont été administrés à certains directeurs ou chefs de service dans le cadre de l'évaluation des indicateurs de qualité afin d'apprécier le degré de satisfaction des différents audités. Vous trouverez en annexe 4 un modèle.

Un tableau ci-dessous récapitule les différents indicateurs quantitatifs pertinents retenus qui seront utilisés pour l'analyse de la performance d'un service d'audit interne.

Tableau n°1 : les différents indicateurs quantitatifs pertinents de la performance d'un service d'audit interne

Dimensions	Nom	Portée	Objectif visé	Périodicité	Source d'informations	Mode de calcul
Dimension processus	Respect de la planification initiale	Mesurer la proportion des activités d'audit interne réalisées par rapport à celles prévues à la planification initiale et validée par la direction	Réaliser plus de 80% des missions prévues dans le plan	Annuelle	-Plan d'audit -Rapport D'activités	$\frac{\text{Missions réalisées} + \text{missions en cours}}{\text{Missions planifiées}} \times 100$
	Temps consacré aux travaux d'audit	Mesurer le temps consacré aux activités d'audit interne par rapport à l'ensemble des activités du service	Consacrer 70% et plus de jours aux travaux d'audit	Trimestrielle	Rapport d'activités du Service	$\frac{\text{Nombre de jours d'audit réalisés}}{\text{Nombre total de jours de travail disponibles}} \times 100$
	Temps consacré par rapport aux demandes ad hoc par rapport aux travaux d'audit	Mesurer le niveau d'intérêt de la fonction audit interne auprès de décideurs de l'organisation quant à certains besoins spécifiques	Consacrer un maximum de 20% du temps de travaux d'audit aux demandes ad hoc	Annuelle	Rapport d'activités du Service, note du Responsable de L'audit	$\frac{\text{Nombre de jours consacrés à la réalisation des missions inopinées}}{\text{Nombre total de jours de travail disponibles}} \times 100$
Dimension produits	Recommandations totalement ou partiellement mises en application	Déterminer le niveau de la mise en application des recommandations des rapports de l'audit interne	Mettre en application totalement ou partiellement 70% des recommandations	selon les dates déterminées au plan d'action associé au rapport d'audit	Rapport de suivi	$\frac{\text{Nombre de recommandations totalement et partiellement mises en application}}{\text{Nombre total des recommandations émises}} \times 100$

	Délai prévu d'implantation des recommandations	Mesurer la portée et la faisabilité des recommandations des rapports d'audit interne	0-6 mois (20%) 6-12 mois (50%) 1-2 ans (25%) 2ans et plus (5%)	Selon l'échéancier de suivi des vérifications	plan d'actions des décideurs	date du rapport d'audit interne –date déterminée au plan d'audit du rapport d'audit (classé entre 0-6 mois ; 6 à 12 mois ; 1 à 2 ans et plus)
Dimension ressources	Respect des budgets de temps par missions terminées	Déterminer le niveau de respect des budgets de temps alloués à la réalisation de la mission d'audit interne	100% (écart jusqu'à 10% autorisé)	Annuelle	Rapport d'activités du service, plan audit, plan de travail	$\frac{\text{Nombre de missions respectant le budget de temps}}{\text{Nombre total de missions réalisées}} \times 100$
	Respect des échéanciers par mission terminée	Déterminer le niveau de respect de l'échéancier de transmission du projet de rapport aux audités	100% (écart jusqu'à 5 jours autorisé)	Annuelle	Rapport d'activités du service, plan audit, plan de travail	$\frac{\text{Nombre de missions respectant l'échéancier}}{\text{Nombre total de missions réalisées}} \times 100$
	Délai de diffusion du projet de rapport d'audit	Déterminer le délai encouru entre la fin des travaux d'audit et la transmission du projet de rapport d'audit aux audités	Un délai de trois semaines au moins	Par mission	Dossier d'audit, feuille de temps, rapport d'activités	date de transmission du projet de rapport d'audit à la date de fin des travaux d'audit
	Formation professionnelle	Mesurer les efforts consacrés à la formation pour s'assurer du niveau de qualité de formation optimale des auditeurs internes	5 à 7 jours par auditeur annuellement	Annuelle	Rapport d'activités du service d'audit interne	$\frac{\text{Nombre de jours de formation (planifiée et personnelle)}}{\text{Nombre d'auditeurs}} \times 100$

Source : nous même

Cette partie de l'étude vient de décrire la méthodologie à utiliser pour l'évaluation de la performance de l'audit interne et les différents outils dont il faut se servir pour mener à bien notre mission.

Conclusion sur la première partie

La première partie de ce mémoire a consisté à la définition du concept de l'audit interne, sa mission et ses objectifs ainsi que les différents moyens. La notion de performance a été également définie avec ses différentes variantes, dans le cadre de l'audit interne.

Ainsi, un modèle d'analyse a été élaboré, les outils de collecte et d'analyses connus nous ont permis d'analyser les éléments de la performance du service d'audit interne de la SICAP SA.

**DEUXIEME PARTIE : PRESENTATION ET ANALYSE DE LA
PERFORMANCE DE L'AUDIT INTERNE A LA SICAP SA**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La seconde partie de notre étude traite de la prise de connaissance de la Société Immobilière de Cap-Vert (SICAP SA), de la pratique de l'audit interne dans cette société. Cette partie aborde les aspects pratiques de la performance de l'audit interne. Ainsi, elle procède à l'analyse de performance du service d'audit interne de cette entreprise à travers les différents indicateurs.

En d'autres termes, à travers des indicateurs appropriés, cette partie de l'étude analyse et présente les forces et faiblesses de la performance du service d'audit interne en rapport avec les facteurs définis. C'est donc à travers cette partie que des suggestions seront formulées en vue d'aider les dirigeants de la SICAP SA à évaluer et améliorer la performance dudit service qui est très importante pour cette société.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE IV : PRÉSENTATION DE LA SICAP S.A

Dans cette deuxième partie de notre travail, il sera question de la prise de connaissance de la société ou du cadre physique de l'étude, à travers la présentation de la SICAP SA en général et du service d'audit interne en particulier. Il sera également traité des résultats de l'analyse de la performance de l'audit interne ainsi que les différentes propositions de recommandations pour ledit service.

La SICAP SA est une société spécialisée dans l'immobilier au Sénégal.

4.1 Aspects juridiques et économiques

Dans cette partie seront abordés les aspects juridiques et économiques de la société.

4.1.1 Structure juridique

La SICAP SA, nouvelle dénomination de la Société Immobilière du Cap-Vert (SICAP) est une Société Anonyme à Participation Publique Majoritaire créée en 1950 dont le siège social est au cœur de ses réalisations à la place de l'Unité Africaine à DAKAR au Sénégal. Elle est régie par les dispositions de l'acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique selon le système de l'OHADA, par la loi numéro 90.07 du 26 juin 1990 et toutes autres dispositions légales et réglementaires en vigueur.

4.1.2 Objet social

La société a pour objet toutes opérations tendant à supprimer la crise du logement, à améliorer les conditions de l'habitat au Sénégal et à participer à ces fins à l'exécution des plans d'extension ou d'aménagement des villes, notamment de ceux résultant de l'application du plan directeur de la région de Dakar.

Elle assure notamment :

- l'acquisition, la mise en valeur, l'administration, l'exploitation, la location, la prise en location, la vente ou l'échange en totalité ou en partie de tous terrains et immeubles;
- le lotissement, la construction, la gérance pour elle-même ou pour le compte de tiers, de terrains et bâtiments;
- la construction, l'aménagement de tous immeubles de rapport ou hôtel, leur gérance, leur location, vente ou échange;

- l'acquisition de tous les meubles et objets immobiliers pouvant garnir les immeubles ci-dessus, leur aliénation ou échange;
- l'accomplissement de toutes les opérations nécessaires à la réalisation de son objet social par voie de création de sociétés nouvelles, de participation à leur constitution ou à l'augmentation du capital des sociétés existantes, soit encore d'apport ou de vente de tout ou partie de son actif à toute société existante par fusion ou autrement, le tout sans que l'énumération qui précède puisse être considérée comme limitative;
- les opérations de crédit immobilier.

4.1.3 Structure du capital

Le capital social de la SICAP SA est de deux milliards sept cent quarante-deux millions six cent quarante mille (2.742.640.000) de Francs CFA. Il est divisé en deux cent soixante-quatorze mille deux cent soixante-quatre (274.264) actions de dix mille(10.000) francs CFA chacune, dont 89,57% sont détenus par l'État du Sénégal entièrement souscrites et libérées.

Les autres parts représentant 10,43% du capital sont détenues soit par les entreprises, la municipalité et la chambre de commerce de Dakar ou des particuliers (0,01%).

L'état Sénégalais est l'actionnaire majoritaire de la société.

Tableau n°2 : Répartition du capital de la SICAP SA

ACTIONNAIRES	POURCENTAGES
État du Sénégal	89.57%
Personnes morales	10,42%
Personnes physiques	0,01%
TOTAL	100%

Source : Direction administrative et juridique SICAP SA(2011)

4.1.4 Activités

La SICAP SA est spécialisée dans le secteur de l'immobilier; c'est le leader de l'immobilier au Sénégal.

Son offre se compose de trois segments à savoir : la vente des logements (villas et appartements), des terrains viabilisés à bâtir(TVB) et des commerces (la vente et location d'espaces servant de commerce et de bureau sur une durée allant de 5 à 10 ans).

Ces produits et services sont certifiés ISO 9001 2000.

4.1.5 Le chiffre d'affaires

Le tableau ci-dessous (tableau n°4) indique l'évolution du chiffre d'affaires de la SICAP SA au cours de ces cinq (05) dernières années en milliers de FCFA.

Tableau n°3 : Évolution du chiffre d'affaires(en milliers de FCFA)

Année	2006	2007	2008	2009	2010
CA	4 702 524	15 758 655	19 189 177	5 679 002	3 923 246

Source : Direction comptabilité et finance SICAP SA(2011)

Après avoir connu une croissance remarquable en 2007 et 2008, l'activité de la société est en baisse depuis 2009.

Celle-ci s'explique par le manque de programmes de chantiers livrés.

Il n'y a plus eu de nouveaux produits depuis 2005;tous les chantiers ont été bouclés.

4.1.6 Partenaires et marchés

Il s'agit de connaître les différents clients et fournisseurs de la SICAP SA.

4.1.6.1 Les clients

Ce sont l'État, les commerçants, les fonctionnaires, les particuliers, les coopératives d'habitat, sociétés et les professions libérales.

4.1.6.2 Les fournisseurs

On distingue trois types de fournisseurs à savoir :

-les fournisseurs de travaux : ils sont chargés d'exécuter les ouvrages (l'ensemble des lots des ouvrages) et de la mise en place des matériaux, du matériel et de la main d'œuvre y compris la coordination. Leurs différentes tâches doivent être exécutées en tenant compte des facteurs délai, qualité (par rapport au le cahier de charges) et des coûts.

-les prestataires intellectuels : on distingue trois catégories pour ce type :

- ✓ les architectes qui ont le rôle de montage des dossiers d'exécution (établissement des plans, des cahiers de charge) et de suivi des plans architecturaux;
- ✓ les bureaux de contrôles assurent le contrôle réglementaire; ils veillent au respect des normes;
- ✓ les géomètres ont à charge tout ce qui concerne l'implantation de tous les ouvrages; ils gèrent le morcellement des parcelles et apportent leur assistance dans le suivi des travaux des voiries et réseaux divers.

-les fournisseurs de matériels : ils fournissent les matériels et équipements nécessaires au bon fonctionnement de la société.

4.1.7 Le personnel

L'évolution du personnel de la SICAP SA ces dernières années se présente comme suit :

Tableau n°4 : Évolution globale de l'effectif du personnel de la SICAP SA de 2006 à 2010

Année	2006	2007	2008	2009	2010
Effectif	73	79	79	78	73

Source : service du personnel SICAP SA (2011)

La répartition actuelle de l'effectif par directions et par catégories est la suivante :

Tableau n°5 : répartition actuelle des effectifs par catégories et par directions

Directions \ Catégories	Cadres	Maîtrises	Employés	Ouvriers	TOTAL
Direction générale	2	1	7	0	10
Direction informatique	3	3	0	0	6
Direction technique	4	8	2	0	14
Direction commerciale	4	6	1	0	11
Direction financière et comptable	4	9	0	0	13
Direction administrative et juridique	7	4	4	0	15
Direction contrôle de gestion de l'audit et de la qualité	4	0	0	0	4
TOTAL	28	31	14	0	73

Source : service du personnel

Le personnel ne compte pas d'ouvriers parce que l'activité de la construction a été externalisée afin de permettre à la société de se concentrer sur son activité principale, la gestion immobilière.

4.2 Organisation administrative

Cette partie est consacrée à l'examen de l'organisation et la description des différentes tâches des principales directions de cette société.

4.2.1 Organisation

Comme la plupart des structures, la société a une organisation fondée sur les principes de Friedrich TAYLOR de l'OST. Ainsi donc intériorisant les principes énoncés par ce dernier, répondant aux besoins de répartition des tâches pour un travail à la chaîne, l'entreprise de production immobilière SICAP SA, notre objet d'étude, s'est dotée d'une organisation suivant le schéma en annexe 1.

4.2.2 Fonctionnement de la SICAP SA

Suivant le fonctionnement de l'entreprise, la Direction Générale est l'organe d'orientation et de coordination de la SICAP SA.

4.2.2.1 Le conseil d'administration

La société est administrée par un conseil composé de trois membres au moins et de douze membres au plus.

Ce dernier est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir au nom de la société en vue de la réalisation de son objet social, et représenter la société vis-à-vis des pouvoirs publics et des tiers.

Il délibère sur toutes les mesures concernant la gestion de l'entreprise, notamment :

- les programmes pluriannuels d'actions et d'investissement ;
- les budgets et comptes prévisionnels ;
- les acquisitions et aliénations du patrimoine ;
- les prises de participation financière ;
- les comptes de fin d'exercice ;
- le règlement intérieur ;

-les projets d'accord collectif d'établissement ;

Le conseil d'administration veille à l'application de ces délibérations par le Directeur Général.

4.2.2.2 le comité de direction ou de coordination

Selon la charte, ce comité tient lieu du comité d'audit pour la société.

Le Conseil d'Administration nomme un comité de direction chargé de résoudre les questions qui lui sont soumises.

Ce comité peut recevoir délégation en matière de transfert, de virement et de report de crédit. Il est présidé par le Président du Conseil d'Administration ou le vice-président en cas d'absence de ce dernier. Les représentants des ministères de tutelle en sont membres de droit. Trois(3) autres membres sont élus par le conseil d'administration en son sein.

Le Directeur Général, le secrétaire général et tous les directeurs y participent également. Le comité de direction se réunit au moins trois (3) fois par an et rend compte de ses décisions au conseil d'administration. Les membres du comité de direction ont seulement droit à leurs jetons de présence en qualité d'administrateur.

4.2.2.3 La Direction Générale

La direction de la société est assurée par un directeur général qui est, sous peine de nullité, une personne physique nommée pour trois(3) ans renouvelables sur proposition du Ministre chargé de la tutelle technique.

En cas de faute grave ou de mauvaise gestion, il peut être révoqué à tout moment, sans préjudice des poursuites pénales ou disciplinaires qu'il peut encourir ailleurs.

Le Directeur Général assure la gestion des affaires courantes de l'entreprise et veille à l'exécution des décisions prises par les organes délibérants et les autorités de tutelle.

A cet effet, il est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom de la société, sous réserve des pouvoirs que la loi lui attribue expressément à l'assemblée générale ou qu'elle réserve spécialement au Conseil d'Administration ou au président. Il a la faculté de substituer partiellement, dans ses pouvoirs, tous mandataires spéciaux qu'il avisera.

La responsabilité du Directeur Général dans la gestion de la société peut être engagée au triple plan disciplinaire, civil et pénal dans les conditions prévues par la loi.

4.2.2.4 Direction administrative et juridique

Participant auprès du Directeur Général à la définition des politiques de contentieux, de ressources humaines, d'achats-approvisionnements et de gestion des affaires domaniales ; elle assure la supervision de toutes les actions mises en œuvre dans le cadre des politiques précitées et apporte à celui-ci les informations nécessaires à la prise de décisions.

4.2.2.5 Direction technique

Elle est chargée de :

- organiser, concevoir et réaliser les projets ;
- organiser, gérer et superviser les chantiers ouverts par la SICAP SA ;
- conseiller le Directeur Général dans l'élaboration de la politique générale de la SICAP SA ;
- assister le Directeur Général pour les aspects techniques.

4.2.2.6 Direction financière et comptable

C'est un des organes important de la société qui :

- procède à l'étude de la rentabilité financière des investissements programmés ;
- élabore le plan prévisionnel de financement de la société ;
- participe à la recherche de financement des activités de la société ;
- apporte au Directeur Général les informations financières nécessaires à la prise de décisions ;
- contrôle l'activité des services comptables et financiers ;
- procède aux arbitrages lors du règlement des échéances ;
- gère les finances de la société ;
- assure la qualité de l'information financière et comptable.

4.2.2.7 Direction de l'informatique

Sa mission est de :

- assurer la protection des équipements et des logiciels, la fiabilité des données issues de l'informatique (sécurité/confidentialité) et l'intégrité et l'évolution du système.

- assister le Directeur Général dans la politique d'informatisation de la SICAP SA ;
- concevoir éventuellement le développement d'applications spécifiques.

4.2.2.8 Direction commerciale

Cette direction participe auprès du Directeur Général à la définition de la politique commerciale. Elle assure la commercialisation des produits de la SICAP SA, gère la demande, assure le développement de nouveaux produits, veille à l'adéquation entre la production immobilière et la demande.

C'est elle aussi qui est responsable du marketing et de la politique de communication.

4.2.2.9 Assistante de direction du Directeur Général

Elle a pour mission d'assurer le secrétariat et d'appuyer celui-ci dans la gestion de son agenda et du courrier.

4.2.2.10 Le secrétariat du Directeur Général

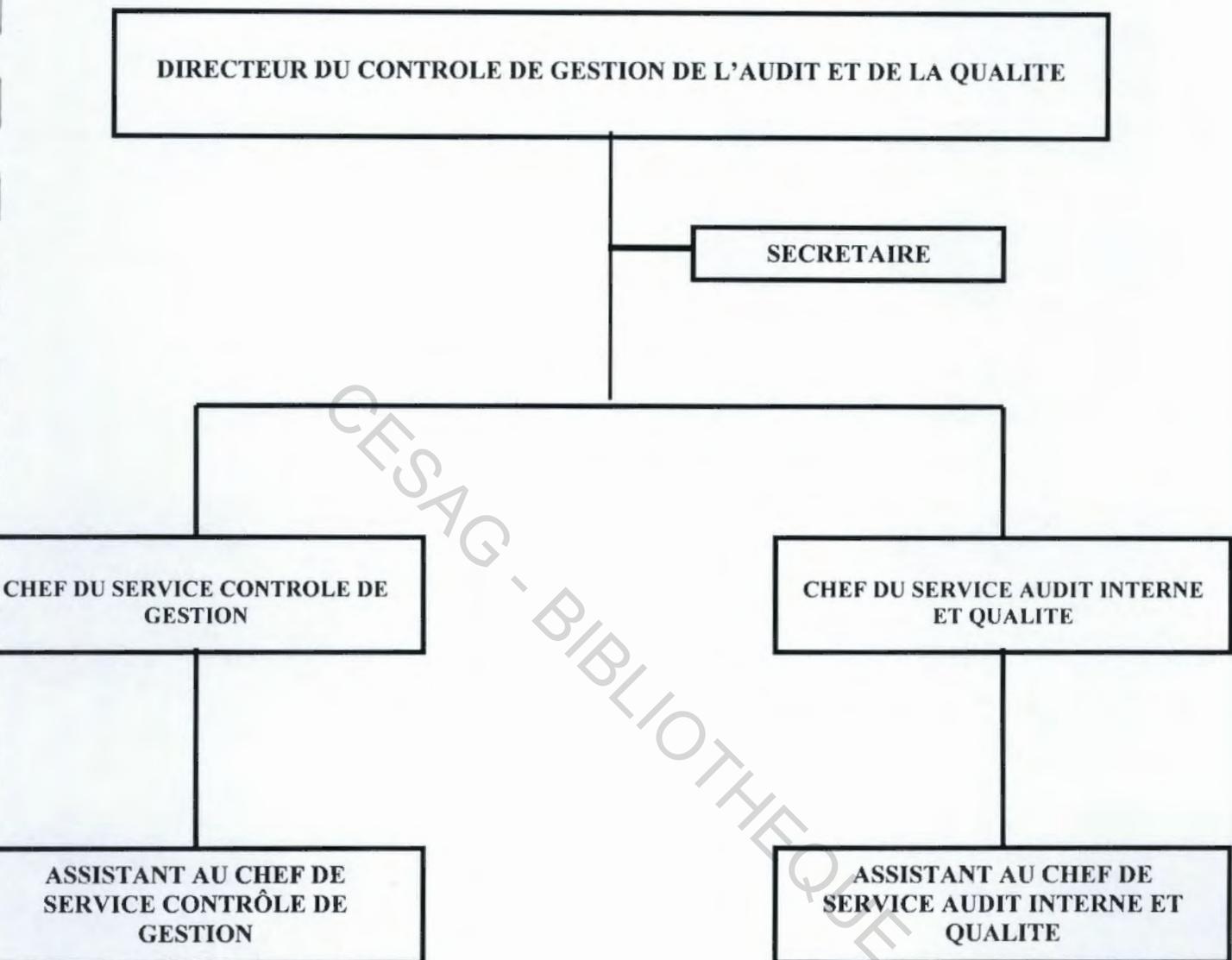
Elle appuie l'assistante du Directeur Général dans la gestion du courrier, des audiences, et des communications téléphoniques du Directeur Général.

4.2.2.11 La Direction Contrôle de Gestion Audit et Qualité (DCGAQ)

Son rôle est d'animer le processus budgétaire, assurer le contrôle de la régularité de l'information financière produite par la société, la fiabilisation et l'amélioration permanente du contrôle interne, la préparation des réunions du Conseil d'Administration et de l'Assemblée Générale, la rédaction des procès-verbaux et la représentation aux CA et AG.

Actuellement la direction ne compte que quatre (4) agents ; l'ancien directeur étant promu au poste de secrétaire général de la société, le chef de service contrôle de gestion comme nouveau directeur de contrôle de gestion audit et qualité, la secrétaire ayant été admise à la retraite. Les postes de chef de service de gestion et le secrétariat de la direction sont à pourvoir par une affectation, une promotion ou un recrutement.

Figure n°4 : Organigramme de la direction du contrôle de gestion de l'audit et de la qualité (Septembre 2011).



Source : Direction du Contrôle de Gestion, de l'audit et de la qualité

Ce chapitre avait pour objet de présenter notre environnement de stage, la SICAP SA sous ses aspects juridiques et économiques, son organisation et son fonctionnement.

Ainsi nous pouvons présenter le service d'audit interne de cette société avant d'analyser et d'apprécier sa performance.

CHAPITRE V : PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE A LA SICAP SA

Cette partie est consacrée à l'étude de l'organisation et du fonctionnement, du mode de rattachement hiérarchique de l'audit interne de la SICAP SA, ainsi que des conditions et moyens nécessaires à la réalisation de sa performance.

5.1 Présentation de l'audit interne Motivation, objectifs, missions, organisation et positionnement de l'audit interne

Cette partie a pour objectif la prise de connaissance du service d'audit interne de la société. Il convient d'abord de savoir ce pourquoi celui-ci a été créé.

5.1.1 Motivation de la création du service d'audit interne

Nous l'avons déjà dit, l'environnement économique actuel est caractérisé par les scandales financiers, la mondialisation des échanges entre les entreprises, l'émergence de nouveaux marchés et l'évolution des technologies de l'information et la communication.

L'importance des risques dans le monde des affaires rend difficile la prise de décision et la maîtrise des activités par les gestionnaires. L'audit interne est centré sur les enjeux majeurs de l'entreprise : la maîtrise des risques, le développement de dispositifs et d'une culture de contrôle, et la recherche d'efficacité et de performance. Sa finalité est d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs. Les responsables des entreprises y compris ceux de la SICAP SA ont compris la nécessité de disposer d'un organe performant de gestion et de maîtrise des activités.

La fonction audit interne est un instrument important dans le cadre de la politique organisationnelle de la SICAP SA. Elle est, de plus, stratégique, au regard des orientations et ambitions de la société.

L'audit interne intervient dans la zone de tension entre les objectifs et les réalisations, les procédures et la pratique. Il s'agit d'une fonction d'examen et d'évaluation indépendante des structures et des activités de la SICAP SA en vue de mesurer le degré de maîtrise de ses opérations et de lui permettre d'améliorer son efficacité et son efficience.

L'audit interne assiste la hiérarchie dans l'exercice effectif de ses responsabilités en effectuant des enquêtes et en fournissant des analyses, des évaluations, des recommandations, des avis et des informations à propos des activités ayant fait l'objet d'un contrôle.

La création du service d'audit interne répond au besoin de la direction générale de maîtriser les risques, d'améliorer de la performance de cette organisation. Ce service a toujours existé à la SICAP SA sans fonctionner par manque de ressources humaines. C'est en 2007 seulement que le service audit interne a commencé de fonctionner avec le recrutement d'un auditeur interne.

5.1.2 L'organisation du service audit interne et système qualité

Pour réaliser ses objectifs, toute activité humaine doit être organisée. Ceci implique que la division du travail soit formalisée en tâches distinctes et la coordination entre ces tâches assurée. Une structure est aussi le reflet d'une culture dominante au sein de l'entreprise.

En fonction du rôle que doit jouer chaque service, un certain nombre de missions lui sont assignées et chaque acteur de ce service se voit attribuer des tâches dont la réalisation concourt à l'atteinte des objectifs de l'organisation.

Ainsi, la SICAP SA n'a pas dérogé à la règle ; son service d'audit interne comme celui de contrôle de gestion est sous la tutelle de la direction contrôle de gestion audit et qualité comme le montre l'organigramme de cette direction ci-dessus (figure7). Cette direction comprend actuellement deux services et quatre(4) agents dont le directeur lui-même.

Le service contrôle de gestion qui comprend en principe un (1) seul agent qui est l'assistant chargé du contrôle de gestion. Le service audit et système de la qualité en compte deux agents : le responsable de service audit interne et qualité qui lui-même s'occupe à la fois des questions d'audit interne et de la qualité et un assistant chargé de la qualité.

Comme nous pouvons le constater, l'audit interne de la SICAP SA est effectué par un (1) seul agent. Malgré de nombreux appels, il n'ya pas eu de recrutement des nouveaux auditeurs internes ; ce service fonctionne en sous effectifs alors qu'il ya plusieurs missions à réaliser.

Ce facteur constitue un frein à l'efficacité de l'audit interne. Une seule personne ne peut assurer les nombreuses missions contenues dans le plan, l'audit qualité et en cas de nécessité, effectuer les contrôles inopinés. L'auditeur, tellement occupé n'a pas de temps pour la détection des fraudes.

5.1.3 Missions de l'audit interne

Selon la charte, l'audit interne de la SICAP SA évalue la conformité de l'entreprise par rapport aux différentes réglementations en général et celle des autorités de tutelle en particulier, la fiabilité de l'information financière, ainsi que des systèmes d'information et plus généralement à l'organisation des services ainsi que le suivi des décisions du Conseil d'Administration et de la Direction Générale.

5.1.4 Le positionnement de l'audit interne

Le service audit interne de la SICAP SA est directement rattaché à la direction contrôle de gestion audit et qualité qui est en ligne.

Les deux fonctions de contrôle (audit interne et contrôle de gestion) appartiennent à une même direction.

L'idéal, c'est son rattachement en staff à la direction générale pour assurer son indépendance ; compte tenu de son effectif et de l'importance que lui accordent les dirigeants de l'entreprise il dépend de la direction contrôle de gestion audit et qualité. Le service dispose néanmoins de l'indépendance et l'objectivité nécessaires que lui confère la charte même s'il n'a pas l'autorité suffisante pour la mise en œuvre des recommandations.

En effet, la charte indique que « c'est une fonction de soutien à la direction générale, à toutes les directions opérationnelles et fonctionne indépendamment de toutes les autres sous structures au sein de la SICAP SA ». Afin de pouvoir émettre un jugement de valeur indépendant, les auditeurs internes font directement rapport au comité de coordination qui " tient lieu de comité d'audit " et à la direction générale et bénéficient d'un accès direct auprès des directeurs opérationnels et chefs de service qui, le cas échéant, prennent toutes mesures pour permettre l'exécution de la mission de contrôle dans les meilleures conditions possibles.

5.1.5 Gestion de la formation

La politique de formation qui se faisait jusque-là était définie dans un du plan de la société. On distingue la formation de longue durée et la formation de courte durée.

- **la formation de longue durée** : C'est une formation diplômante allant de deux(2) à trois(3) ans à partir de la formation de base. Elle permet aux bénéficiaires de changer de classe ou catégorie professionnelle. La presque totalité des agents l'ont suivie. L'auditeur unique de la SICAP SA titulaire d'un diplôme d'études supérieures en audit avant d'être recruté, n'était pas concerné par ce type de formation.

Compte tenu des difficultés de trésorerie que connaît la société, ces types de formations ne sont plus financés. Le budget de la formation a été réduit de plus de 70,79% (69 952 000FCFA en 2008 et 20 428 000 FCFA en 2010) en deux ans seulement.

-**la formation continue** : elle permet d'acquérir les compétences nécessaires à la maîtrise de leur activité en fonction des besoins personnels ou de l'organisation. Elle regroupe les formations ponctuelles (séminaires, remise à niveau de deux à cinq jours).

Actuellement, les formations ne se font qu'en fonction des besoins ; lorsque la nécessité se fait sentir. Le besoin de formation se fait ressentir présentement dans le domaine du nouveau code des marchés de l'UEMOA, la lutte contre le blanchissement d'argent.

En 2010, l'auditeur de la SICAP SA a été formé pendant 5 jours en audit qualité, 3 jours de formation en audit interne et a suivi plusieurs ateliers avec l'IIA Sénégal.

5.2 Le fonctionnement du service d'audit interne

Il s'agira dans cette partie de voir quels sont les éléments mis en action pour accomplir ou assurer la fonction d'audit interne à la SICAP SA.

5.2.1 Planification des activités du service audit interne

L'activité de l'audit interne doit être planifiée au début de l'année. Planifier c'est prévoir les différentes activités qui doivent être réalisées dans le temps conformément aux missions qui sont assignées au niveau de l'organisation. Elle a pour but de prévoir et d'organiser le travail des auditeurs. La réalisation de celle-ci nécessite la prise en compte des

périodes d'indisponibilité des agents du service c'est à dire les congés, les formations ainsi que les besoins et objectifs de l'organisation tout en laissant une ouverture pour de potentielles missions d'audit non planifiées au départ et dont la structure pourra avoir besoin tout au long de l'année (missions opines).

Le service d'audit interne de la SICAP SA, dispose d'un plan pluriannuel de 4ans (2007 à 2010).Le plan 2010 a aussi été établi. Un plan d'audit sera présenté en annexe 8. Le plan d'audit interne connu, nous allons déterminer les types de missions effectuées par l'auditeur interne de la SICAP SA.

5.2.1.1 Les différentes activités de l'audit interne

Dans le cadre de l'exercice de ses missions, l'auditeur de la société effectue deux types de missions : les missions ordinaires et les missions inopinées.

-Les missions ordinaires

Ce sont les missions effectuées dans le cadre de la réalisation des activités contenues dans le plan annuel de l'audit élaboré au début de l'année.

On distingue les missions d'audit interne, la mise à jour des procédures et de la cartographie des risques et la veille sur le contrôle interne.

➤ les missions d'audit interne

Celles-ci s'inscrivent dans le cadre des missions générales obligatoires pour les auditeurs internes afin de s'assurer de la conformité des opérations effectuées avec les procédures en vigueur, de conseil en vue de l'amélioration du fonctionnement de l'entreprise.

L'auditeur interne de la SICAP SA exécute ces missions dans les différentes directions opérationnelles. Il s'agit de l'audit des chantiers (suivi technique), des ventes de Terrains Viabilisés à Bâtir (TVB), des acquisitions foncières, le suivi des immobilisations, sur les achats (les appels d'offre), la gestion des dépôts, l'évaluation du système d'information, la trésorerie, etc.

➤ **la mise à jour des procédures**

Les procédures devenues caduques doivent être actualisées en vue d'être utilisables par les opérationnels. Elle est faite avec les différentes directions. A ce jour, 80% seulement de celles-ci ont été validées.

➤ **La mise à jour de la cartographie des risques**

Elle s'effectue au fur et à mesure du déroulement des activités en fonction de l'évolution du niveau des risques.

➤ **La veille sur le contrôle interne**

Il s'agit des missions d'appui de la structure compte tenu des nouvelles opérations sur le marché. Compte tenu de la nouvelle réglementation sur le code des marchés de l'UEMOA, la loi contre le blanchissement d'argent, il a fallu mettre en place des procédures.

-Missions inopinées

Ce sont des missions qui ne figurent pas dans le plan d'audit au début de l'année. Il s'agit généralement des contrôles qu'effectuent les auditeurs internes à la demande de la direction générale et /ou le comité d'audit afin de s'assurer que le manuel de principes comptables et le manuel de processus comptables sont suivis dans la pratique.

Il s'agit de la participation aux travaux d'inventaires physiques, l'audit du quittancement (facturation), de l'emprunt etc. Il arrive aussi que les missions figurant dans le plan annuel soient remplacées compte tenu de la nécessité. En 2010, par exemple la mission sur la formation des agents aux logiciels techniques et de gestion a été remplacée par celle de l'audit des systèmes d'informations.

5.2.1.2 Le Suivi des recommandations

La valeur ajoutée du processus d'audit est formulée à travers la recommandation communiquée aux audités. C'est à travers le suivi de la mise en œuvre des recommandations que l'audit interne apporte sa contribution à la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise et à la création de la valeur ajoutée. Elle fait suite à une observation qui aura identifié un dysfonctionnement, une inefficacité ou un risque résiduel qui n'est pas jugé acceptable dans le contexte de l'entreprise. Elle a donc vocation à susciter un ou des plans d'actions visant à réduire le niveau du risque.

Cette recommandation sera considérée comme mise en œuvre lorsque, l'auditeur en charge de son suivi estimera que le niveau de risque est (ré) devenu acceptable.

Le suivi des recommandations permet de :

- s'assurer de la mise en œuvre des recommandations qui permet de faire aboutir le processus d'audit et d'en révéler la pertinence ;
- mesurer la réelle efficacité des travaux de l'audit interne, en s'informant sur les solutions qui ont été données aux difficultés repérées ;
- communiquer régulièrement à la Direction générale des suites données aux recommandations.

Selon l'IFACI, 1999 un service d'audit interne est efficace si au moins 70% des recommandations émises sont appliquées par les audités.

A la SICAP SA, dans le cadre du management de la qualité, un système périodique de suivi des recommandations a été mis en place. Un plan d'amélioration du système qualité recense toutes les recommandations de l'audit interne. Chaque mois, toutes les directions tiennent un comité de management pour s'assurer sur le niveau d'avancement de la mise en œuvre des différentes recommandations.

Le compte rendu de cette réunion est ensuite adressé au service audit et système qualité afin de lui permettre de faire le point sur les différentes recommandations qui n'ont pas été mises en œuvre et la mise à jour du nouveau plan d'amélioration. A en croire le responsable de service audit et système de qualité, le niveau ou taux de mise en œuvre des recommandations est satisfaisant (de plus de 80%).

On peut dire que l'audit interne de la SICAP SA est efficace de ce point de vue.

5.2.2 Les activités et rapports du service audit interne

Ici seront examinés le fonctionnement et les différents types de rapports de l'audit interne dans cette société.

5.2.2.1 les activités de l'audit interne

Ce sont celles qui se font dans le cadre normal de la pratique de l'audit interne, à savoir :

- la gestion de l'ensemble des procédures de l'organisation visant la sauvegarde du patrimoine et la bonne circulation ainsi que la fiabilité des informations financières et comptables;
- le suivi de la mise en œuvre des procédures par tout le personnel;
- le suivi de la mise à jour des procédures pour tenir compte des mutations dans l'environnement interne et externe;
- le suivi et le contrôle des inventaires de fin d'exercice (immobilisations, caisse);
- l'évaluation du dispositif de contrôle interne pour l'ensemble des processus, la qualité et la performance du système d'information.

5.2.2.2 les différents types de rapport de l'audit interne

L'accomplissement de différentes missions par l'auditeur interne donne lieu à la rédaction des différents rapports.

Deux types de rapports sont émis par le service audit interne et système de qualité :

- le rapport d'audit interne** : est établi selon les normes internationales de l'audit interne (IIA) et adressé à la Direction Générale.
- le rapport d'audit qualité interne** : dans le cadre de la conformité aux normes ISO afin de s'assurer de la qualité des travaux de l'audit interne dont l'objectif est la satisfaction du client.

Pour l'obtention de toutes informations nous avons réalisé plusieurs entretiens avec plusieurs responsables de la société.

Tableau 6 : Services et interlocuteurs

SERVICES	INTERLOCUTEURS
DCGAQ	Directeur
Service audit interne	Chef de service audit interne
Direction de l'informatique	Directrice de l'informatique
Direction administrative et juridique	Chef de personnel
Direction financière et comptable	Chef comptable
Direction commerciale et marketing	Chef de service marketing et communication
Direction technique	Chef de service travaux

Source : nous mêmes

La présentation du service audit interne étant effectuée, le prochain chapitre devra déboucher sur une analyse effective de sa performance en vue de formuler des recommandations.

CHAPITRE VI : MESURE DE LA PERFORMANCE DU SERVICE D'AUDIT INTERNE DE LA SICAP SA

Cette partie sera sans doute l'une des plus importantes du travail. Ici seront présentés les résultats de notre travail de recherches sur la performance du service d'audit interne à la SICAP SA.

C'est ici que seront vérifiées les différentes hypothèses de la problématique. Un état des lieux sera fait pour vérifier les facteurs, critères et moyens d'efficacité et d'efficience de l'audit interne à la SICAP SA énoncées dans la revue de la littérature.

Pour rappel, les facteurs de performance de l'audit interne retenus sont la compétence des auditeurs, la qualité de la communication avec les audités et le comportement des auditeurs au cours de la mission, le respect de la méthodologie d'audit et le choix judicieux des outils d'investigation, la qualité et la pertinence des constats et observations, la qualité du rapport d'audit et le respect des délais, la motivation, etc.

Le questionnaire sur les audités en annexe n°4 nous a permis d'obtenir ces différentes informations.

6.1 Mesure de la performance du service d'Audit interne à la SICAP SA

Nous procéderons à la mesure des différents indicateurs retenus à partir des données disponibles à la SICAP SA avant de procéder à l'analyse des facteurs, critères et moyens de performance du service d'audit interne.

6.1.1 Analyse des indicateurs pertinents du service d'audit interne à la SICAP SA

Le tableau ci-dessous résume les indicateurs calculés à partir des informations obtenues dans la société.

Tableau 7: analyse des indicateurs de performance du service d'audit interne de la SICAP SA en 2010

INDICATEURS	OBJECTIFS	RESULTATS	COMMENTAIRE SUR LES ECARTS
Respect de la planification initiale	Réaliser plus de 80% des missions prévues dans le plan initial	Missions prévues 11; 5 terminées ; 2 en cours $7 \div 11 = 63,63\%$	4 missions reportées à l'exercice suivant n'ont pu réalisées faute de temps)
Temps consacré aux travaux d'audit interne	70% de jours de travail disponibles par rapport aux travaux d'audit	Aucun	Inexistence de moyens de mesure de suivi de temps et d'évaluation de l'auditeur
Temps consacré aux missions opinées par Rapport aux travaux d'audit interne	Un pourcentage de 20% est considéré comme normal	Aucune précision n'a été apportée sur la durée de réalisation de l'unique mission inopinée.	Inexistence de moyens de mesure, de suivi de temps et d'évaluation de l'auditeur
Recommandations totalement ou partiellement mises en application	70% des recommandations émises dans le rapport	le taux considéré comme satisfaisant vu le plan d'amélioration plus de 80% des recommandations sont appliquées.	niveau satisfaisant

Taux des missions imprévues réalisées	< 20% des missions Prévues	<u>Nbre de missions imprévues</u> Nombre de missions 1÷11= 9,09%	Niveau satisfaisant A priori l'idée d'une bonne qualité du plan d'audit
Délai prévus d'implantation des recommandations	0-6 mois (20%);6-12 mois (50%);1-2 ans (25%);+ de2ans(5%)	0-6 mois (50%);6-12 mois (40%);1-2 ans (10%)	L'exercice a porté sur les recommandations des trois dernières années
Respect des budgets de temps par mission terminée	(100%) écart jusqu'à 10% acceptable	$\frac{0}{5} = (0\%)$	Délais jamais respecté compte tenu de niveau important des activités du service
Respect des échéanciers par mission terminée	100% Écart de 5 jours	$\frac{0}{5} = (0\%)$	Délais jamais respecté compte tenu de niveau important des activités du service
Délai de diffusion du projet de rapport d'audit	Trois (03) semaines	2 à 4 semaines	Acceptable dans l'ensemble
Formation professionnelle	5 à 7 jours par an	8 jours/ 1 auditeur	De la formation nécessaire été donnée à l'auditeur

6.1.1.1 L'analyse des indicateurs d'activités

Cette partie analyse les éléments produits à partir des moyens mis en œuvre par les services d'audit.

-Le respect de la planification initiale :

L'analyse du tableau révèle un taux de réalisation des missions de 63,63% alors que le taux acceptable est de 80%. Le plan d'audit indique que 5/11 soit (45,45%) seulement des missions figurant dans le plan d'audit concernent les missions ordinaires proprement dites. En plus sur ces 5 missions d'audit interne programmées, une seule mission est terminée deux autres sont en cours de réalisation et une seule mission inopinée a été effectuée en 2010.

Nous constatons un faible taux de réalisation des missions en général en particulier et en particulier ceux d'évaluation du système de contrôle interne qui est la finalité de l'audit interne. Cette faiblesse s'explique en particulier par le sous effectif du service d'audit interne ; ce dernier ne comprend qu'un seul agent également chargé de la qualité interne, ne peut réaliser ces nombreuses missions figurant dans le plan d'audit.

-Temps consacré aux travaux d'audit interne :

Cet indicateur sert à mesurer le temps consacré aux activités d'audit interne par rapport à l'ensemble des activités du service. L'auditeur de la SICAP SA n'a pu mettre à notre disposition des informations sur la répartition des temps consacré exclusivement à l'audit interne et à la qualité.

-Temps consacré aux missions opinées par rapport aux travaux d'audit interne

Il mesure le niveau d'intérêt de la fonction audit interne auprès de décideurs de l'organisation quant à certains besoins spécifiques. Sur celui-ci également aucune information n'a été trouvée disponible. Seules généralement les dates de début des missions sont connues.

Le manque d'informations dans les deux derniers cas s'explique par l'absence d'un contrôle qualité; ce service n'a jamais été évalué depuis le début de son fonctionnement effectif en 2007. Ces manquements peuvent également s'expliquer par l'inefficacité du comité de coordination qui "tient lieu de comité d'audit" devait veiller sur l'activité du service d'audit interne et l'ignorance des dirigeants de cette entreprise sur cette norme de l'audit interne qui une auto évaluation de cette chaque annexe et une évaluation externe au moins une fois tous les cinq ans. En effet, une évaluation régulière de la performance de ce service aurait révélée les présentes faiblesses qui auraient été améliorées.

6.1.1.2 Analyse des indicateurs d'impact ou de qualité

Nous allons analyser l'effet produit par les éléments sortants, l'effet et la valeur ajoutée sur les activités du service ainsi que la satisfaction de la clientèle quant à l'atteinte des objectifs.

-Taux des missions imprévues réalisées :

Cet indicateur permet de mesurer l'évolution de l'exhaustivité et la qualité du plan d'audit. Les missions imprévues représentent (9,09) % des missions prévues dans le plan d'audit. Ce taux est satisfaisant (taux normal inférieur à 20%) montre à quel point le service d'audit interne est efficace dans la société. Il élimine le maximum la possibilité des risques que court la société ; la plupart des domaines à risques étant déjà répertoriés et pris en compte dans le plan d'audit et que la cartographie est bonne. Ceci se fait grâce bien le professionnalisme que la compétence de l'auditeur de la SICAP SA. En effet, c'est un homme expérimenté; ses audits reconnaissent que ses observations sont pertinentes, ses recommandations constructives et précises. Il a aussi la connaissance des normes internationales de l'audit interne, de la comptabilité, de la gestion financière, de l'organisation, de l'informatique, la gestion des risques et du code de déontologie qu'il applique.

L'auditeur interne unique de la SICAP SA a reçu une bonne formation d'auditeur dans une école grande de gestion. il a ensuite acquis une expérience pratique dans les cabinets d'audit pendant plusieurs années où il a occupé différentes fonctions. C'est sur cette base qu'il a été recruté en 2007. Il possède donc la connaissance de son domaine, le savoir-faire ainsi que toutes les autres compétences (Comportementales et techniques) nécessaires pour la réalisation des différentes missions comme le témoigne bien cette FRAP lors l'audit de la gestion des emprunts.

L'exemple ci-dessous illustre comment l'audit interne apporte sa contribution à l'amélioration du fonctionnement et à la sauvegarde des actifs de l'entreprise.

Tableau n° 8 : FRAP

OBJECTIF D'AUDIT:

S'assurer de la bonne tenue des dossiers d'emprunt et du respect de la procédure à cet effet.

CONSTATS:

- Les Conventions d'emprunt sont rangées dans un classeur unique au secrétariat de la DFC. Aucun dossier individuel d'emprunt ne nous a été présenté.

CAUSES: Non-respect des procédures d'emprunt Référence: (P.GFC.01), qui disposent :

TACHES	N° op	Libelle opération
1.1 OUVRIR DOSSIER DE CONVENTION DE PRÊT	1	Recevoir du Directeur Financier et Comptable une copie de chaque convention de prêt signée entre la SICAP et un prêteur (banque, bailleur de fonds, État du Sénégal, etc..).
	2	Accompagner la convention de prêt des clauses contractuelles et du plan d'amortissement du prêt. Ouvrir un dossier sur la couverture, dès réception de la copie de la convention de prêt. y reporter les informations suivantes : - désignation de l'emprunt (établissement, finalité), - date d'entrée en vigueur, - montant emprunté, - taux d'intérêt, - modalités de remboursement. http://www.ouestfrance-emploi.com/Classer ensuite dans le dossier une copie de la convention de prêt et du tableau d'amortissement.

INCIDENCES ET RISQUES:

- Difficulté à retracer l'historique de chaque emprunt
- Problème de suivi au quotidien
- Risque de perte financière dû à une insuffisance de maîtrise

RECOMMANDATIONS:

Ouvrir un classeur: dossier d'emprunt pour chaque emprunt, y classer aux moins:

- Convention d'emprunt
- Montage financier du (des) projet (s) concerné (s)
- Tableaux d'amortissement (banque et entreprise),
- Échelles d'intérêts reçues de la banque
- Tableaux de bord de suivi de l'emprunt (à concevoir)
- Différents Avenants
- Etc. ...

Source : Audit interne SICAP SA

-Recommandations totalement ou partiellement mises en application :

Le suivi de ces recommandations s'effectue dans le cadre du programme de la qualité interne. Selon les rapports des comités de management de chaque direction, les différentes recommandations de l'audit interne sont mises en appliquées à plus de 80%. Ceci prouve comment les différentes recommandations sont en commun accord avec les audités, pertinentes, réalistes et qu'il existe une bonne qualité de communication et de l'image de l'audit interne ceci dans un bon climat social.

D'une manière générale, l'audit interne évolue dans les bonnes conditions dans la mesure où son rôle est compris par la plupart des responsables. Au début de l'année le plan d'audit détaillé est présenté aux différents responsables. Chaque mission d'audit est annoncée deux semaines avant ; son objet et ses différentes étapes connus par toutes les parties et puis existe une bonne communication pendant le déroulement des missions. Il existe un assez bon climat aussi bien dans la société qu'au niveau la direction. Nous avons observé une assez bonne cohésion aussi bien entre le chef de service avec son assistant chargé de la qualité qu'avec l'autre assistant chargé du contrôle de gestion sous le contrôle du Directeur et une bonne motivation.

Le service d'audit interne de la SICAP SA utilise les deux canaux classiques : la communication écrite(les différents rapports) et la communication orale. A entendre les audités, la communication est assez bonne.

En quelques années de fonctionnement du service d'audit interne, la culture d'audit s'est assez bien installée dans les différentes directions de la société. Un effort de sensibilisation assez important a été fourni par l'auditeur. Presque tous reconnaissent le rôle que joue l'audit interne pour l'amélioration de leurs activités.

-Délais prévus d'implantation des recommandations :

L'objectif de cet indicateur est de mesurer la portée et la faisabilité des recommandations des recommandations des rapports d'audit interne. Selon le service d'audit interne et de la qualité, 50% des recommandations sont appliquées dans la période de 0 à six(6) mois; 25% entre six(6) mois et un(1) an. Ce taux est satisfaisant confirme la pertinence et l'applicabilité des recommandations qui ont du encore faire appel au professionnalisme et à la compétence de l'auditeur.

6.1.1.3 Analyse des indicateurs de gestion ou de coûts

Il s'agit de jeter le regard sur les éléments mesurant la quantité de moyens mis en œuvre pour transformer un élément sortant c'est-à-dire l'optimisation en audit interne.

-Le respect des budgets et des échéanciers des missions

Ces indices mesurent le niveau de respect des budgets et échéances de temps alloués à la réalisation de la mission d'audit interne. L'auditeur interne affirme qu'aucune mission d'audit en 2010 n'a respecté l'échéance et le budget de temps. Cette faiblesse s'explique également par le fait que le service d'audit fonctionne en sous effectif; l'auditeur interne est l'homme à tout faire à cheval entre l'audit interne et la qualité. L'absence de contrôle de qualité est aussi à l'origine du non respect du budget et de l'échéance temps.

-Le délai de diffusion du projet de rapport d'audit :

Le rapport est élaboré à la fin de la mission d'audit et a pour objectif de présenter les différents dysfonctionnements constatés, leurs conséquences ainsi que les recommandations. La durée qui s'écoule entre la fin des travaux et la transmission du rapport du projet de rapport d'audit aux audités à la SICAP SA varie toujours entre deux et quatre semaines, soit une moyenne de trois(3) semaines correspondant à la norme. D'après notre observation et nos entretiens avec les responsables des directions audités en 2010, ils sont bien rédigés, clairs, précis et transcrivent avec fidélité et objectivité les conclusions des audits. Ceci témoigne encore de la dextérité de l'auditeur rassemblant à la fois le professionnalisme et compétence et est qui transcrit dans la qualité du rapport d'audit. Une page du rapport a été présentée en annexe 7.

-La formation professionnelle :

Cet élément sert à mesurer les efforts consacrés à la formation s'assurer du niveau de qualité de formation optimale des auditeurs internes. En 2010 dans le cadre de formation continue, l'auditeur à été formé pendant 8jours (taux de 5 à 7jours) suffisant pour garantir sa compétence et son professionnalisme.

6.1.2 L'analyse de différents moyens à la disposition du service d'audit interne de la SICAP SA

Nous allons examiner les différents moyens mis à la disposition du service d'audit interne afin qu'il réalise ses différentes missions dans l'entreprise.

6.1.2.1 La charte de l'audit interne

Elle existe et a été approuvée par le conseil d'Administration de juin 2008. Son contenu précise aussi bien la nature des missions à couvrir, la programmation, son rôle d'encadrement, sa compétence que le déroulement d'une mission d'audit, la diffusion des rapports et les processus de validation des conclusions et suivi des recommandations. C'est elle qui précise que le comité de coordination tient lieu du comité d'audit.

6.1.2.2 Le manuel d'audit interne

Ce document incontournable de conduite des missions d'audit existe bien à la SICAP SA. depuis 2007.

6.1.2.3 La cartographie des risques

Les différentes missions d'audit interne dans cette société sont réalisées en fonction des risques. Chaque activité est décomposée en catégorie, processus, sous processus et par direction. Le risque est identifié par sa nature, sa fréquence, son degré précis (de 1 à 3). La cartographie est mise à jour à tout moment afin de prendre en l'évolution des différents niveaux de risques.

6.1.2.4 Le plan d'audit

Il est élaboré au début de chaque année en fonction de la cartographie des risques. Cet instrument contribue efficacement à la stratégie d'audit et à la réalisation des missions du service d'audit.

6.1.2.5 Le manuel de procédures

Il existe pour toutes les activités de l'organisation. A ce jour, toutes les procédures n'ont pas été mises à jour; 80% seulement ont été validées.

6.1.2.6 Les moyens techniques

Pour mener à bien ses missions le service audit et système qualité de la SICAP SA dispose des moyens matériels (des fournitures de bureau) et réglementaires (normes internationales d'audit interne et procédures). Le service dispose également de tous les matériels (ordinateurs, internet) nécessaires. Il faut noter l'absence des moyens de mesure de temps qui ne permet pas d'évaluer l'efficacité du service par la détermination avec exactitude du temps consacré aux travaux d'audit.

6.1.2.7 Les moyens financiers

Il n'existe pas de ligne budgétaire spéciale pour le service d'audit interne ; son budget est directement incorporé dans celui de sa direction. Les ressources financières mises à la disposition de l'audit interne financent l'achat des matériels et fournitures de bureau, les différentes formations et les frais d'achat d'ouvrages et d'abonnements.

6.1.3 L'analyse du rôle des autres organes de la gouvernance

Les autres organes de la gouvernance (Conseil d'Administration, Direction Générale, Comité d'audit) peuvent agir sur l'action de l'audit interne et ainsi contribuer à sa performance. Ils ont tous un rôle à jouer sur la surveillance du dispositif du contrôle interne.

6.1.3.1 Le Conseil d'Administration

Son niveau d'implication dépend d'une société à une autre. Il reçoit régulièrement le compte rendu de la direction générale ou du comité d'audit sur le contrôle interne. Il peut faire usage de ses pouvoirs généraux pour faire procéder par la suite aux contrôles et vérifications qu'il juge opportuns ou prendre toute autre initiative en la matière.

6.1.3.2 La Direction générale

Elle devrait recevoir régulièrement les rapports d'audit interne et est donc informée sur le dispositif de contrôle interne, son état, ses dysfonctionnements, ses insuffisances et ses difficultés d'application, voire ses excès et veille à l'engagement des actions correctives nécessaires. Elle doit favoriser l'action de l'audit interne. L'action de la direction générale de la SICAP SA semble plus être orientée vers l'audit de la qualité interne qui concourt à la certification et non vers les contrôles.

6.1.3.3 Le comité de coordination ou de direction

Les diverses recommandations sur la gouvernance des entreprises encouragent la création des comités spécialisés parmi lesquels le comité d'audit. A la SICAP SA ce rôle est devant être assuré par le comité (la charte précise qu'il tient lieu du comité d'audit et qu'il reçoit un rapport d'audit interne) pour assurer l'indépendance de l'audit interne.

Dans la pratique le comité de coordination est chargé de la prise des décisions stratégiques. A la demande de la Direction Générale certains dossiers jugés importants sont débattus par tous des directeurs de la société. Il ne fonctionne pas comme un comité d'audit et ne reçoit qu'un rapport d'audit interne.

6.1.3.4 La relation avec l'audit externe

Un des critères importants sur l'évaluation de la performance de l'audit interne c'est la confiance que les auditeurs externes accordent aux travaux de l'audit interne. Ces relations entre les auditeurs internes et externes devraient se traduire en termes de rencontres et d'échanges d'information. L'auditeur externe aura besoin d'être informé des rapports d'audit interne l'intéressant. Il aura également besoin d'être tenu informé de toute question significative susceptible d'avoir une incidence sur ses propres travaux.

Les auditeurs externes de la SICAP SA ne sont pas intéressés par les travaux d'audit interne parce qu'elles ne couvrent pas l'ensemble pas activités en général, en particulier le dispositif d'élaboration des états financiers.

Tableau n°9 : Synthèse des forces et faiblesses du service

CRITERES D'EVALUATION	CONSTATS		RISQUES LIES AUX FAIBLESSES
	FORCES	FAIBLESSES	
Niveau de rattachement	Rattachement à la DCGAQ	Lenteur administrative	Lenteur dans certaines prises de décisions concernant le service
Formation du personnel pour la pratique de l'audit interne	-L'auditeur a reçu une bonne formation de base -il a la connaissance nécessaire du domaine -formation continue assurée		
Qualité du personnel	-Forte expérience du personnel		
Evaluation des activités de la société	-Prévu qu'elle couvre l'ensemble des activités	-Le système de contrôle interne non évalué totalement	Existence des risques dans les domaines non évalués

Tableau n°10 : Analyse des moyens de l'audit interne à la SICAP SA

CRITERES D'EVALUATION	CONSTATS		RISQUES LIES AUX FAIBLESSES
	FORCES	FAIBLESSES	
Moyens humains	Compétences avérées de l'auditeur interne	Service fonctionnant en sous-effectif	-missions du plan d'audit jamais terminées (non couverture de toutes les activités par l'audit interne) -non détection d'anomalies
	Existence de nombreux	Inexistence des	Impossibilité de mesurer

Moyens matériels	Matériels (ordinateurs, dossiers de travail, etc.)	moyens de mesure de temps	l'efficacité par rapport au temps
La charte d'audit interne	les objectifs et missions claires, légitimité du service reconnue	Niveau de rattachement de l'AI non indiqué.	
Manuel d'audit	Existence d'un guide de conduite des missions d'audit interne	-	
Plan d'audit	-Existence d'un plan d'audit permet d'assurer une planification -Définition de manière efficace de la stratégie d'audit interne	-	
Cartographie des risques	-existence d'une cartographie ; -possibilité de bâtir un plan de management des risques		
Manuel des procédures	-existence d'un manuel des procédures ; -maitrise des procédures	Manuel actualisé à 80%	Manque de maîtrise de certaines activités (manque de référentiel formalisé pour l'évaluation du contrôle interne)

6.2 Conclusions de l'évaluation de la performance du service d'Audit interne

L'analyse de la performance d'audit interne vient de mettre en relief les principales forces et faiblesses aussi bien au niveau des critères que des moyens de ce service.

Cette analyse révèle ce qui suit :

-le service d'audit interne de la SICAP SA qui n'est composé que d'un agent est rattaché à la Direction du Contrôle de Gestion, de l'Audit et de la Qualité. Malgré cette dépendance, c'est la charte qui lui confère l'indépendance ceci lui permet ainsi d'effectuer librement les missions ;

-l'auditeur travaille dans les bonnes conditions (bon bureau climatisé), il est motivé ;

-le niveau de satisfaction des services audités est appréciable ; ils reconnaissent pour la plupart la contribution de l'audit interne dans l'exercice de leurs activités ainsi que les qualités personnelles (comportement, compétences et expérience) de l'auditeur ;

-le plan de communication en place est efficace ce qui assure une bonne relation entre l'auditeur et les audités, les rapports d'audit interne sont clairs, concis et rendent fidèlement compte du déroulement et conclusions des missions d'audit ;

-l'existence d'une bonne culture de contrôle ; l'auditeur interne bénéficie également d'une bonne image dans l'entreprise ;

-le service dispose des moyens matériels adéquats (ordinateurs performants, logiciels, et autres matériels de sauvegarde des fichiers), d'une charte d'audit interne, d'un manuel d'audit interne, d'un manuel de procédures, d'un plan d'audit pertinent et d'une cartographie des risques régulièrement mise à jour.

Au-delà de toutes ces forces contribuant à la performance, il existe aussi de nombreuses faiblesses à savoir :

- le service n'est soumis à aucune évaluation alors que c'est le contrôle de qualité qui garantit la performance du service d'audit interne ;

-les organes de la gouvernance ne jouent pas leurs rôles de la surveillance du contrôle interne (par exemple le comité de coordination ne joue pas son rôle décrit dans la charte, celui de

recevoir les rapports d'audit interne et de servir de courroie avec le Conseil d'Administration afin d'assurer l'indépendance de l'audit interne) ;

-l'effectif est insuffisant vu le nombre de missions à effectuer. L'efficacité du service ne sera jamais atteinte avec une seule personne étant à la fois entre l'audit interne et le système de management de la qualité. La conséquence immédiate est que les missions figurant dans le plan d'audit ne sont jamais terminées ;

-le manuel de procédures est partiellement validé (80% de procédures) ne favorise pas le travail de l'auditeur interne ;

-l'inexistence de moyens de mesure de temps.

-on observe une lenteur administrative comme dans la plupart des structures à caractère public ;

-un manque de collaboration entre les auditeurs internes et externes.

Le service d'audit interne de la SICAP SA est performant mais pas totalement. Certains points doivent être améliorés en vue d'une performance totale. Pour cela nous proposons des recommandations en vue d'aider les dirigeants de la société à cette amélioration.

6.3 Proposition de recommandations

Au regard des faiblesses constatées tant au niveau des facteurs que des moyens de performance du service d'audit interne la SICAP SA, cette partie de notre étude formule quelques recommandations, en vue d'aider les dirigeants de cette société à améliorer la performance dudit service.

Les différentes propositions se rapportent à la gouvernance de l'entreprise et aux critères et moyens de la performance du service d'audit interne. Elles s'adressent au conseil d'administration, au comité de direction, à la direction de l'audit interne, la direction administrative et juridique et au service d'audit interne (voir tableau 11).

Recommandation I : le renforcement de l'action de la gouvernance de l'entreprise

Pour que le service d'audit soit efficace, les actions simultanées du conseil d'administration et du comité d'audit sur le dispositif de contrôle interne seront nécessaires.

➤ **Le rôle du conseil d'administration**

Le conseil d'administration devra veiller sur les aspects majeurs susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation. Pour cela il pourra vérifier auprès de la direction générale si les dispositions de pilotage et de contrôle sont mis en place et se rassurer de l'efficacité de l'audit interne. L'indépendance des administrateurs vis-à-vis des dirigeants est un facteur important ; à cela il faut ajouter la compétence et l'implication de chacun d'eux.

➤ **Le rôle du comité de coordination ou d'audit**

Le comité de coordination qui a la place de comité d'audit dans la société comme le mentionne la charte devra correctement jouer son rôle afin de garantir l'indépendance du service d'audit. Pour cela, si son rôle de comité d'audit est maintenu dans la charte, les responsabilités, pouvoirs et missions y devraient être redéfinies ou clarifiées. En effet un comité d'audit reçoit son mandat du conseil d'administration. Il a double responsabilité sur l'arrêté des comptes et la gestion des risques ; son objet est de s'assurer du bon fonctionnement de l'organisation et du respect des normes du contrôle interne.

Pour exercer ses responsabilités en toute connaissance de cause, le comité peut entendre le responsable de l'audit interne, donner son avis sur l'organisation de son service et être informé sur son travail. Afin de garantir son efficacité, il est important que l'ensemble des décisions prises au cours de celui-ci soient préservé de tout conflit d'intérêt, que le temps et les compétences nécessaires à la réflexion soient réunis. Ainsi, les administrateurs de ce comité ne doivent être choisis que pour leur compétence particulière ou pour leur indépendance. Ils ont obligation des compétences sur les spécificités financières et comptables de l'activité de la société et doivent avoir des connaissances et la compréhension des risques spécifiques liés aux métiers ou à l'environnement.

En dehors de l'indépendance de ses membres, le comité d'audit ou de coordination doit pouvoir agir indépendamment. C'est-à-dire qu'il doit pouvoir entendre librement l'ensemble des responsables financiers, les commissaires aux comptes et le directeur de l'audit interne en dehors de la présence du directeur général. La relation importante entre les organes doit être directe et concrétisée par des réunions deux à trois fois par an ; la première fois pour permettre à l'audit interne de présenter son plan de travail discuter de son programme d'intervention avec le comité, et

définir les moyens dont dispose l'audit pour réaliser son plan (recrutement, formation). Le comité d'audit doit être aussi destinataire du rapport d'audit interne.

Recommandation II : La mise en place de l'efficacité du service d'audit interne

La mise en place d'un système de mesure de l'efficacité de ce service est importante ; il permet de connaître le degré d'atteinte des objectifs et la mise en place des mesures correctives.

Recommandation III : l'amélioration du programme d'assurance qualité

Le service d'audit interne doit renforcer son programme d'assurance. Ce programme devra pouvoir améliorer les insuffisances constatées.

Ce type d'évaluation externe que nous venons d'effectuer devra se poursuivre tous les 5 ans comme l'exige la norme d'audit interne (1310). Cela ne devrait pas empêcher l'auditeur interne de faire son auto évaluation semestrielle ou annuelle car l'évaluation de ce service dont le rôle est d'améliorer le fonctionnement et la performance de l'organisation s'avère nécessaire et la conformité aux normes internationales de rigueur.

Cette évaluation, consistera à suivre plusieurs indicateurs de performance de l'audit interne à la fois (temps consacré aux travaux d'audit interne, délai de diffusion du projet de rapport d'audit, temps consacré aux missions opinées par rapport aux travaux d'audit interne, etc.).

Recommandation IV : le recrutement du personnel

Vu l'importance et la diversité des activités, le service d'audit de la SICAP SA ne pourra être efficace avec un seul auditeur même s'il bénéficie quelque fois de l'appui des autres agents de la direction et du directeur lui-même.

C'est ainsi que nous proposons à la Direction Administrative et Juridique, le recrutement d'un auditeur à l'interne s'il existe cette compétence. Ceci est avantageux pour l'entreprise d'autant plus qu'il s'agit de quelqu'un qui connaît bien l'environnement et qui en partie bénéficie d'une prise en charge de la société. Dans le cas contraire, elle pourra procéder au recrutement d'une personne externe.

Dans tous les deux cas, l'organisation d'un test de recrutement est nécessaire.

Recommandation V : la mise à jour du manuel des procédures

Les procédures formalisées doivent constituer la référence première de l'audit interne d'un côté, elles fournissent une piste utile pour les travaux d'investigation ; leur absence rendrait le contrôle délicat voire impossible.

Elles permettent à l'auditeur interne de s'appuyer sur une base objective et incontestable et sont pour celui-ci, une protection. La mise à jour des procédures permettra aux auditeurs d'intervenir dans tous les domaines de l'entreprise. Cette mise à jour qui permet la prise en compte des mutations de l'environnement interne de l'entreprise devrait se faire rapidement.

Les différentes procédures validées devront être vulgarisées et expliquées au niveau de chaque direction afin de faciliter leur mise en œuvre.

Recommandations VI : L'amélioration de la charte d'audit et la cartographie des risques

Il s'agira ici de clarifier le rôle du comité de coordination vis-à-vis du service audit interne afin d'assurer son indépendance dans la pratique. Dans le cas, la direction Générale demeure le seul destinataire des rapports d'audit interne, il faudra revoir le contenu de cette charte.

Le service audit interne doit aussi améliorer sa cartographie des risques.

Recommandation VII : Utilisation des mesures de temps

Celle-ci se fera par l'usage des feuilles de temps, etc.

Tableau n°11 : Délais de réalisation des recommandations

Recommandations	Acteur	De 1 à 3mois	De 3 à 6 mois	De 6mois à 1 an
Le renforcement de l'action des organes de la gouvernance de l'entreprise	Conseil d'administration			✓
La mise en place de l'efficacité du service d'audit interne	Directeur de l'audit interne		✓	
L'amélioration du programme d'assurance qualité	Directeur de L'audit interne	✓		
Le recrutement du personnel	DAJ		✓	
La mise à jour du manuel de procédures	Service d'audit interne		✓	
L'amélioration de la charte d'audit et de la cartographie des risques	Comité de Coordination			✓
Utilisation des mesures de temps	Service d'audit interne	✓		

Source : nous-mêmes

Conclusion de la deuxième partie

Cette partie de notre étude vient de décrire notre environnement de stage. L'analyse des différents critères et moyens de performance du service d'audit interne de la SICAP SA a abouti à l'identification des principales forces et faiblesses.

Des propositions de recommandation viennent également d'être faites aux dirigeants de la SICAP SA qui doivent être prises en compte afin de contribuer à l'amélioration de la performance de ce service.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Par ce travail, notre objectif était de présenter les différents éléments (composantes) qui permettent d'apprécier la performance d'une fonction très importante au sein de l'entreprise : de la fonction d'audit interne. Il s'agissait de faire la lumière sur l'efficacité de celle-ci.

Le contexte mondial est actuellement caractérisé par l'insécurité grandissante dans les affaires et le désir de maîtrise des activités. L'audit interne est une fonction incontournable au sein d'une organisation. L'environnement économique africain particulièrement caractérisé par le niveau élevé de fraude n'est pas épargné ce qui justifie la nécessité de disposer d'un tel organe performant.

L'audit interne qui est une fonction de conseil et d'assistance au management n'a pas obligation de résultat mais de moyens. Ainsi, on s'aperçoit que la détermination des indicateurs de performance de cette fonction à prendre en compte n'est pas toujours évidente.

En effet, pour pouvoir trancher cette question de façon plus ou moins convaincante, il convient de poser la question suivante : « Qu'attend-t-on de l'existence d'une fonction d'audit interne au sein de l'entreprise ? ». Cela pointe directement la mission de la fonction d'audit interne. Il s'agit de s'assurer que le produit de l'audit a réussi à améliorer la gestion au sein de l'entreprise. Plus concrètement, il convient de vérifier que les recommandations pertinentes des auditeurs ont bien été appliquées et ont donné le résultat escompté.

On attend d'un auditeur interne, par son savoir l'amélioration des activités qui contribue à la maximisation de la valeur ajoutée dans l'entreprise.

La première partie de ce document a posé des fondements théoriques nécessaires pour notre thème ; dans la deuxième partie, notre analyse du service d'audit interne de la SICAP SA a permis de mettre en relief les différentes forces et faiblesses du management de l'audit interne dans cette société. En vue de pallier ces nombreuses insuffisances, la dernière partie de notre étude a été consacrée à l'élaboration d'une série de proposition de recommandations dont la mise en œuvre permettra la performance du service d'audit interne pour aboutir à la maîtrise des risques.

Les principaux points à améliorer en vue de l'efficacité de l'audit interne à la SICAP SA concernent le renforcement de l'action des organes de la gouvernance de l'entreprise sur l'audit interne, la mise en place de l'efficacité du service d'audit interne, l'amélioration du programme d'assurance qualité, le recrutement du personnel, la mise à jour du manuel de procédures,

l'amélioration de la charte d'audit, de la cartographie des risques et l'utilisation des mesures de temps.

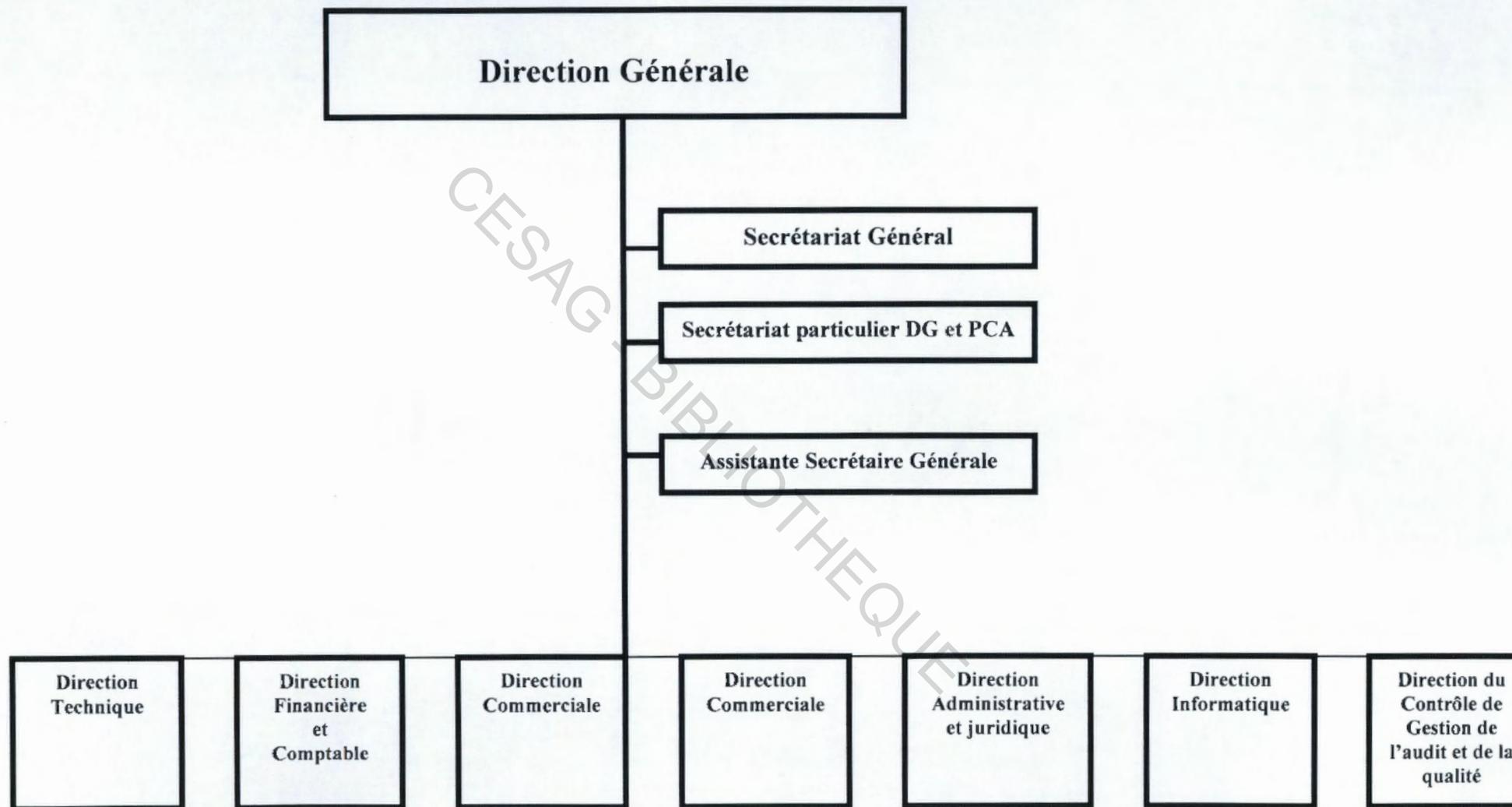
Ce mémoire n'épuise pas le sujet de la performance d'un service d'audit interne. Il est peut être une porte ouverte à d'autres études au niveau de la SICAP SA. Il reste encore beaucoup à dire sur la performance d'un service d'audit interne.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

Annexe 1 : Organigramme de la SICAP SA (Septembre 2011)



Source : Manuel de l'organisation

Annexe 2 : Extrait de la charte



Charte de l'Audit Interne/DCGAQ/Juin 2008

DI.CIG.0

A-Objectifs

1. La fonction Audit Interne est un instrument important dans le cadre de la politique organisationnelle de la SICAP SA. Elle est de plus stratégique, au regard des orientations et ambitions de la société.
2. L'Audit Interne intervient dans la zone de tension entre les objectifs et les réalisations, les procédures et la pratique. Il s'agit d'une fonction d'examen et d'évaluation indépendante des structures et des activités de la SICAP SA en vue de mesurer le degré de maîtrise de ses opérations et de lui permettre d'améliorer son efficacité et son efficience.
3. L'Audit Interne assiste la hiérarchie dans l'exercice effectif de ses responsabilités en effectuant des enquêtes et en fournissant des analyses, des évaluations, des recommandations, des avis et des informations à propos des activités ayant fait l'objet d'un contrôle.

B-Champ d'action et position dans l'Organisation

1. L'Audit Interne est compétent pour toutes les Directions et tous les services de la SICAP SA. Il évalue la conformité de l'entreprise par rapport aux différentes réglementations en général et celle des autorités de tutelle en particulier, la fiabilité de l'information financière, ainsi que des systèmes d'information et plus généralement à l'organisation des services ainsi que le suivi des décisions du Conseil d'Administration et de la Direction Générale.
2. L'Audit Interne est une fonction de soutien à la Direction Générale, à toutes les Directions opérationnelles et fonctionne indépendamment de toutes les autres sous structures au sein de la SICAP SA.

C-Indépendance et objectivité

1. L'indépendance et l'objectivité sont des normes essentielles. Chaque personne faisant partie d'une entité contrôlée a droit à une approche exempte de préjugés et la hiérarchie a droit à un reflet et à une appréciation corrects de la situation effective.
2. Afin de pouvoir émettre un jugement de valeur indépendant, les auditeurs internes font directement rapport au comité de coordination qui tient lieu de comité d'audit et à la Direction Générale et bénéficient d'un accès direct auprès des Directeurs opérationnels et chefs de service qui, le cas échéant, prennent toutes mesures pour permettre l'exécution de la mission de contrôle dans les meilleures conditions possibles.
Par accès, on entend tout enregistrement comptable, dossier ou rapport y compris l'information destinée au management, et aux minutes de tout organe consultatif ou exécutif. Aucun secret professionnel ni domaine réservé ne peut être opposé à sa demande. En raison de leur indépendance, les auditeurs internes n'ont pas de responsabilités opérationnelles. Ils n'imposeront pas de procédures opérationnelles ni ne prendront d'engagements dans les activités qu'ils sont chargés d'examiner et d'évaluer.

Annexe 3 : guide d'entretien

Destinataire : Directeur du contrôle de gestion, de l'audit et de la qualité

I-ORGANISATION ET OBJECTIFS DU SERVICE

1-Organigramme et organisation du service Audit ?

2-Quel est le niveau de rattachement du service, est cela permet un bon fonctionnement du ce ?

3-Le rattachement hiérarchique dont bénéficie votre service rend il crédible l'indépendance qui être l qui être le maître mot dans la réalisation de vos missions ?

4-Objectifs et missions assignés à ce service ?

5-Est-ce que ces objectifs ont été clairement définis par vos supérieurs hiérarchiques à travers document ?

II MOYENS DE TRAVAIL

1-Quels sont les moyens dont vous disposez pour réaliser vos missions (humains et matériels) ?

2-Ces moyens sont ils suffisants et adaptés ?

3-Est-ce que l'auditeur fait-il régulièrement des formations pour se mettre à jour face aux avancées de la fonction ?

III METHODES ET PROCEDURES

1-Quelles sont les méthodes de travail de votre service ?

2-Avez-vous une connaissance des normes pour la pratique professionnelle d'audit ?

3-Avez-vous un manuel de procédures ?

4-Elaborez-vous un plan d'audit ainsi qu'un plan pluriannuel ?

5-Elaborez-vous une cartographie des risques ?

5-Que fait actuellement votre service pour se doter d'un cadre formel de travail en adéquation avec les normes internationales de la fonction d'audit interne ?

Annexe n°4 : évaluation de la perception du service audit au sein de la SICAP SA

Ce questionnaire est adressé aux responsables des autres services de la société. Il a pour objectif d'exprimer votre opinion sur la qualité des prestations et l'efficacité du service.

Notez sur une échelle de 1(insuffisant) à 5(excellent)

Destinataire : Directrice de l'informatique

N°	Questions	1	2	3	4	5
1	Vos relations avec l'audit interne				X	
2	Votre connaissance de l'activité d'audit interne				X	
3	Le comportement de l'auditeur et son image dans la société			X		
4	Sa capacité de communication personnelle				X	
5	La durée des audits et sa connaissance technique de vos activités			X		
6	La compétence et le professionnalisme des auditeurs				X	
7	La clarté des rapports et leur temps de diffusion				X	
8	La confidentialité des informations				X	
9	La qualité des audits				X	
10	La pertinence des recommandations				X	
11	Le suivi des recommandations			X		
12	Votre implication lors des audits				X	
13	La valeur ajoutée de l'audit à votre activité				X	
	Votre satisfaction globale de l'audit interne				X	

Annexe 4(suite)

Commentaire :

Nous avons une bonne compréhension et bonne appréciation de l'audit interne surtout après celui que nous avons subi récemment.

Par contre nous ne sentons pas un feed back du service audit pour le suivi des recommandations.

N'empêche nous avons bien noté ses recommandations et les avons intégrées dans notre plan d'actions qualité et cherchons à lever ces inconformités dans un délai raisonnable dans un souci d'amélioration continue.

CECSAG - BIBLIOTHEQUE

PLANNING AUDIT INTERNE ET RENFORCEMENT DU CONTRÔLE INTERNE 2010	TRIMESTRE 1 ANNEE 2010												TRIMESTRE 2 ANNEE 2010												TRIMESTRE 3 ANNEE 2010												TRIMESTRE 4 ANNEE 2010																								
	JANVIER			FEVRIER			MARS			AVRIL			MAI			JUN			JUILLET			AOUT			SEPTEMBRE			OCTOBRE			NOVEMBRE			DECEMBRE																											
	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
CODES DES MARCHES/DCMP/ARMP																																																													
Rap ARMP : Tableau de bord des marchés																																																													
Rap ARMP : MAJ Procédures de passation des marchés																																																													
Rap ARMP : Modèle de rapport trim sur les marchés																																																													
CMP/Art 137 : Audit des marchés SICAP par SAIQ																																																													
DCMP : Formation au code des marchés																																																													
DCGAO_SAIQ_Rapport d'activité/Trim pour SCG																																																													
MISSIONS AUDIT INTERNE																																																													
AI-Audit des chantiers (suivi technique)																																																													
AI-Audit des ventes de TVB sk massar 1																																																													
AI-Formation des agents aux logiciels techniques et de gesti																																																													
AI-Acquisitions foncières																																																													
AI-Suivi des immobilisations																																																													
MISE A JOUR DES PROCEDURES																																																													
MISE EN PLACE CARTOGRAPHIE DES RISQUES																																																													

= Lundi jour férié dans la semaine
 = Audit interne
 = ACTIONS_ARMP_DCMP_CMP
 = MAJ des Procédures
 = Projet de cartographie des risques

Annexe 6 : Tableau de réalisation des missions en 2010

<i>Type de mission</i>	<i>Missions</i>	<i>Missions programmées</i>	<i>Missions terminées En 2010</i>	<i>Missions en cours de Réalisation</i>	<i>Missions reportées</i>	<i>Missions opinées</i>
Code des marchés DCMP	Tableau de bord des marchés	X			X	
	Mise à jour des procédures de passation des marchés	X	X			
	Modèle de rapport trim. /les marchés	X	X			
	Audit des marchés SICAP	X	X			
	Formation aux codes des marchés	X			X	
	Rapport d'activité/trim. pour le SG	X	X			
Audit interne	Audit des chantiers (suivi technique)	X			X	
	Audit des ventes de TVB SK massar	X		X		
	Formation des agents aux logiciels et de gestion	X			X	
	Audit des acquisitions foncières	X		X		
	Suivi des immobilisations	X	X			
MAJ procédures						
Mise en place cartographie						
	Audit des emprunts					X
TOTAL		11	5	2	4	1

Suite Annexe 6

<i>INDICATEURS</i>	<i>Mesure</i>	<i>Quantité obtenue</i>	<i>Observation</i>
Temps consacré aux travaux d'audit interne	Jours disponibles par rapport aux travaux d'audit	Aucune	Ces jours ne sont pas chronométrés
Travaux consacré aux missions opinées par rapport aux travaux d'audit interne	Jours consacré aux missions opinées	Aucune	Ces jours ne sont pas chronométrés
Recommandations totalement ou partiellement mises en application	Pourcentage des recommandations mises en application	plus de 80%	Aucune
Travaux des missions imprévues réalisées	Nombre de missions imprévues réalisées	1	Aucune
Délai prévus d'implantation des recommandations	0-6 mois (20%) ; 6-12 mois(50%) ;1-2 ans (25%) ; + de 2ans (5%)	0-6 mois (50%) ;6-12 mois(40%) ;1-2 an (10%)	Aucune
Respect des budgets de temps par mission terminée	Pourcentage de missions terminées respectant le budget de temps alloué.	0	Aucune des 5 missions terminées n'a respecté le budget de temps alloué
Respect des échéanciers par mission par mission terminée	Poucentage de missions terminées respectant l'échéancier.	0	Aucune des 5 missions terminées en 2010 n'a respecté l'échéance fixée.
Délai de diffusion du projet de rapport d'audit	Durée de diffusion du rapport	2 à 4 semaines	Moyenne 3 semaines
Formation professionnelle	Nombre de jours formation par an de l'auditeur	8 jours de formation	Aucune

Annexe 7 : Modèle tableau de bord trimestriel de la fonction d'audit interne

SOCIETE : SICAP SA FONCTION : AUDIT INTERNE RESPONSABLE : TABLEAU DE BORD du Trimestre : - - / 2010					
Jan – Fév - Mar	Avr – Mai - Juin	Juil – Août - Sep	Oct – Nov – Déc		
Indicateurs de Performance		Prévisions	Réalisations	Ecart	Observations
<ul style="list-style-type: none"> • Activité : -Nombre d'auditeurs -Nombre de missions réalisées / Nombre de missions figurant au Plan -Nombre de jours d'audit / Nombre de missions -Nombre de jours d'audit / Jours ouvrés -Nombre de jours de formation / Jours ouvrés -Nombre de pages de rapport / Nombre de rapports 					
<ul style="list-style-type: none"> • Qualité : -Nombre de missions imprévues / Nombre de missions -Recommandations refusées / Total des recommandations -Recommandations non réalisées / Recommandation acceptées -Nombre de jours consacrés aux tâches de gestion / Jours ouvrés 					
<ul style="list-style-type: none"> • Productivité : -Dossiers d'audit incomplets / Nombre de missions -Délai d'édition du rapport / Fin de mission sur place 					
<ul style="list-style-type: none"> • Coûts : -Masse salariale -Frais généraux -Dépenses du service / Nombre d'auditeurs -Dépenses du service / Nombre de jours de mission 					

RAPPORT DE MISSION

E-SMQ-21
Version : 00

REF :
N°00

L'AUDIT DE LA GESTION EMPRUNTS - AOÛT 2008

n° révision	date	objet	n° paragraphe
V00	Juillet 2008	Version originale	

FRAP N° 1 : ABSENCE DE DOSSIER INDIVIDUEL D'EMPRUNT

OBJECTIF D'AUDIT:

S'assurer de la bonne tenue des dossiers d'emprunt et du respect de la procédure à cet effet.

CONSTATS:

- o Les Conventions d'emprunt sont rangées dans un classeur unique au secrétariat de la DFC. Aucun dossier individuel d'emprunt ne nous a été présenté.

CAUSES:

Non respect des procédures d'emprunt Référence: (P.GFC.01), qui disposent :

TACHES	N° op	Libelle opération
1.1 - OUVRIR DOSSIER DE CONVENTION DE PRÊT	1	Recevoir du Directeur Financier et Comptable une copie de chaque convention de prêt signée entre la SICAP et un prêteur (banque, bailleur de fonds, Etat du Sénégal, etc.).
	2	Accompagner la convention de prêt des clauses contractuelles et du plan d'amortissement du prêt. Ouvrir un dossier sur la couverture, dès réception de la copie de la convention de prêt. y reporter les informations suivantes : - désignation de l'emprunt (établissement, finalité), - date d'entrée en vigueur,- montant emprunté,- taux d'intérêt,- modalités de remboursement. Classer ensuite dans le dossier une copie de la convention de prêt et du tableau d'amortissement.

INCIDENCES ET RISQUES:

- o Difficulté à retracer l'historique de chaque emprunt
- o Problème de suivi au quotidien
- o Risque de perte financière du à une insuffisance de maîtrise

RECOMMANDATIONS:

Ouvrir un classeur:dossier d'emprunt pour chaque emprunt, y classer aux moins:

- o Convention d'emprunt
- o Montage financier du (des) projet (s) concerné (s)
- o Tableaux d'amortissement (banque et entreprise),
- o Echelles d'intérêts reçues de la banque
- o Tableaux de bord de suivi de l'emprunt (à concevoir)
- o Différents Avenants
- o Etc ...

DIFFUSION

DCGAQ/SAIQ-AUDIT INTERNE

Commanditaire de la Mission : Daouda NDIAYE

Directeur de Mission : Mor THIOUNE

Date : 14/09/08

Responsable Activité objet Mission : Daouda NDIAYE

Chef de Mission : Oumar DIAGNE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

1. **AHOUANGANSI Evariste (2010)**, Audit et révision des comptes : Aspects internationaux et espace OHADA éditions MONDE EXPERTS 2010, 923 pages.
2. **ALAZARD Claude & SEPARI Sabine (2004)**, Contrôle de gestion : Manuels et applications », 6^{ème} édition, DUNOD, Paris 725 pages.
3. **BARBIER Etienne (1999)**, Mieux piloter et mieux utiliser l'audit, MAXIMA 132 pages.
4. **BARRY Mamadou (2009)**, Audit et Contrôle interne, édition LA SENEGALAISE DE L'IMPRIMERIE 371 pages.
5. **BERTONECHE Marc (2005)**, MBA : l'essentiel du management par les meilleurs professeurs, Editions d'ORGANISATION 506 pages.
6. **BERTIN Elisabeth (2007)**, Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international éditions d'ORGANISATION 320 pages.
7. **BOURGUILLON Albert (2000)**, Performance et contrôle interne, Editions d'ORGANISATION, Paris 1025 pages.
8. **BRILMAN Jean (2001)**, Les meilleures pratiques du management au cœur de la performance, éditions d'organisation 1^{ère} édition Paris 472 pages.
9. **CLEARY Sean & MALLERET Thierry (2006)**, Risques : Perception Evaluation Gestion édition MAXIMA, Paris 25
10. **DE MARESCHAL Gilbert (2002)**, Aon Global Risk Consulting
11. **DEMEESTRE René, LORINO Philippe & MOTTIS Nicolas (2002)**, Contrôle de Gestion et pilotage de la performance de l'entreprise, éditions DUNOD, 2^{ème} édition, collection Sup, Paris, 310 pages.
12. **GILLET-GOINARD Florence & SENO Bernard, (2002)**, La qualité simple et efficace : à l'attention des managers, Edition ESP, Paris 124 pages.
13. **GIRAUD Françoise, SAULPIC Olivier, NAULIEAU Gérard & DELMOND Marie Hélène (2004)**, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualine Editeur, 2^{ème} Edition Paris 420 pages.
14. **GIRAUD Françoise, SAULPIC Olivier, BONNIER Carole & FOURCADE François (2008)**, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Gualine Editeur, 3^{ème} Edition Paris 403 pages.
15. **HAMZAOUI Mohamed (2008)**, Audit : gestion des risques d'entreprise et Contrôle interne 2^{ème} édition. Pearson Education France, 243 pages.
16. **HENRY Alain & I.MONKAM-DAVERAT Ignace (2001)**, Rédiger les procédures de l'entreprise : guide pratique, édition d'Organisation, 3^{ème} édition 184 pages.

17. **JIMEREZ Christian, MERLIER Patrick & CHELLY Dan (2008)**, Risques opérationnels, de la mise en place du dispositif à son audit Revue banque Editions, 271 pages.
18. **KATHAL Nourdine 2009**, Audit interne acteur majeur de la gouvernance 9^{ème} conférence de l'UFAI Côte d'Ivoire.
19. **LEJEUNE Gérard & EMMERICH Jean Pierre (2007)**, « Audit et Commissariat aux Comptes », édition GUALIMO, collection EJA Paris 330 pages.
20. **LEMANT Olivier (1999)**, Créer, organiser et développer l'audit interne : que faire pour réussir ? » MAXIMA, Collection Institut de l'Audit Interne Paris 177 pages.
21. **LEVY LEBOYER(1999)**, La gestion des compétences, éditions d'Organisation 3^{ème} Edition Paris 168 pages.
22. **LORINO Philippe (2001)**, Méthode et pratiques de la performance, édition d'Organisation 235 pages.
23. **MOREAU Franck (2002)**, Comprendre et gérer les risques, Edition d'Organisation Paris, 222 pages
24. **MOUGIN Yvon (2007)**, La performance ? Soyez tranquille, je la surveille de près ! Édition AFNOR 389 pages.
25. **MYKITA Patrick & TUSZYNSKI Jack (2002)**, Contrôle de Gestion : prévision et gestion budgétaire, mesure et analyse de la performance, édition FOUCHER, collection Comptabilité et gestion des organisations, Paris, 287 pages.
26. **POULLAIN Isabelle & LEPY Frédéric (2002)**, Gestion des risques : Guide pratique à l'usage des cadres de la santé, Edition LAMARRE 139 pages.
27. **RENARD Jacques (2010)**, Théorie et pratique de l'audit interne éditions d'Organisation 7^{ème} édition 472 pages.
28. **SARDI Antoine (2002)**, Audit et contrôle interne bancaires, éditions AFGES 1099 pages.
29. **SCHICK Pierre et LEMANT Olivier (2001)**, Guide de self-audit : 184 items d'évaluation pour identifier et maîtriser les risques dans son organisation Edition d'Organisation 217 pages.
30. **SCHIK Pierre (2007)**, Mémento de l'audit interne, DUNOD, Paris 215 pages.
31. **SEPARI Sabine, CHARRON Jean-Luc (2001)**, L'organisation et gestion de l'entreprise : manuel et applications : DECF épreuve n°3 éditions DUNOD, Paris 469 pages.
32. **VILLALONGA Christophe (2007)**, « Audit qualité interne-manager avec efficacité son processus d'audit », 2^{ème} édition. DUNOD 197 pages.
33. **VOYER Pierre(2002)**, « Tableau de bord de gestion et indicateurs de performance », édition Presses de l'Université du QUEBEC, 3^{ème} édition, Québec 446 pages.

ARTICLES:

34. **GRAMLING A. A, Maletta, M. J., Schneider A.; Church, B.K., (2004)**, "Role of the internal audit function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research", *The Journal of Accounting Literature*.
35. **PIERRET Jean louis(2004)**, Démarches de l'excellence(IFACI), *Audit, gouvernance-risques-contrôle interne* n°168 42 pages.

SOURCES INTERNET :

36. **DIVAY Xavier (2008)**, le processus de management, la Contribution à la détermination de la stratégie, www.axess-qualite.fr/approche-processus.html.
37. **EBONDO WA MANZILA (2008)**, Audit interne et gouvernance d'entreprise lectures théoriques et enjeux pratiques, www.cernat.iae.tours.fr/IMG/PDF/communication_eustache.
38. **Institut Français de l'Audit et Contrôle Interne (2011)**, définitions de l'audit et du contrôle internes, www.ifaci.com/Ifaci/Connaitre-l-audit-et-le-contrôle-interne/Definitions-de-l-audit-et-du-contrôle-interne-78.html
39. **Internal International Auditing (2011)**, www.theiia.org.
40. **Larousse (2011)**, éthique, www.larousse.fr/dictionnaires/francais/ethique/31388
41. **LARAQUI HOUSSAÏNI Mohamed (2000)**, l'économiste, www.leconomiste.com/page27.
42. **MOUGIN Yvon (2011)**, yvonymougin.blogspot.com/2011/management-des-pratiques-pour-le-moins.html.
43. **SOUËI Adderrazek (2007)**, le manuel technique d'audit, www.imacaudit.net/page7
44. **WIKIPEDIA (2011)**, code de déontologie, [www.wikipédia.org/wiki/code de déontologie](http://www.wikipédia.org/wiki/code_de_déontologie)