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)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Mémoire de fin d'étude

THEME

EVALUATION DE LA PERFORMANCE DE LA DIRECTION DE L'AUDIT ET DE CONTROLE INTERNE DE LA DIRECTION GENERALE DU TRESOR ET DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE DE MAURITANIE

Bibliothèque du CESAG
110447

Présenté par :
Ahmed Ammou OULD SIDI ALY

Dirigé par :
Mr. Jean-Baptiste DIENE
Expert-comptable, Auditeur interne, Professeur associé au CESAG

2011

Remerciements

Je tiens à remercier vivement Monsieur Jean-Baptiste DIENE pour avoir bien voulu m'encadrer dans le cadre de l'élaboration de mon mémoire, ainsi que pour ses conseils combien pertinents.

Je suis particulièrement reconnaissant à Monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance (ISCBF) pour sa disponibilité et ses enseignements de qualité.

Je remercie également, Monsieur Sidi Mohamed OULD BOURAYA, Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique, pour ses appuis précieux.

Aussi, voudrais-je exprimer ma gratitude et ma profonde reconnaissance à :

- Monsieur CHABI, Responsable des programmes à l'ISCBF
- tout le personnel du CESAG, particulièrement les collaborateurs de Monsieur YAZI
- les professeurs du programme DESS AUDIT & CONTROLE DE GESTION.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Liste des abréviations

ACCTM : Agence comptable centrale du Trésor Mauritanien

AFNOR : Association Française de Normalisation

AI : Audit Interne

CAC : Commissaire Aux Comptes

CDI : Centre Des Impôts

CESAG : Centre d'Etudes Supérieures Africain de Gestion

CNA : Comité National d'Audit

CC : Cour de Comptes

CIA: Certified Internal Auditor

COSO: Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission

DACI : Direction de l'Audit et du Contrôle Interne

DGA : Directeur Général Adjoint

DGTCP : Direction Générale du trésor et de la Comptabilité Publique

DPAI : Diplôme Professionnel de l'audit interne

ECIIA : Confédération européenne des instituts d'audit interne

EPM : Eléments de Préparation de la Mission

FC : Feuilles de Couvertures

FRAP : Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes

IFACI : Institut Français d'Audit

ISCBF: Institut Supérieur de comptabilité, Banque et Finance

IGE : Inspection Générale de l'Etat

IGF : Inspection Générale de Finances

ISO : International Standard Organization

IIA: Institute of Internal Auditors

MPA : Modalités Pratiques d'Application

PDCA : Plan Do Check Act

PV : Procès-Verbal

QCI : Questionnaire de Contrôle Interne

QPC : Questionnaire de Prise de Connaissance

TaRiR : Tableau des risques réels

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TFfa : Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes

TOFE : Tableau des Opérations Financières de l'Etat

TG : Trésorerie Générale

TP : Trésor Public

TBG : Tableau de Bord de Gestion

VTT: Volume et Type de Transactions

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Liste des tableaux

Tableau 1: les normes pour la pratique professionnelle 17

Tableau 2: Indicateurs utilisés dans la mesure de performance de la structure d'audit 22

Tableau 3: Démarche d'une conduite de mission d'audit interne 36

Tableau 4:population d'étude 48

Tableau 5:échantillon de l'étude 49

Tableau 6:Effectif actif de la DGTCP 64

Tableau 7:Niveau de satisfaction des audités 80

Tableau 8: Niveau de satisfaction des auditeurs 81

Tableau 9: Niveau de satisfaction de la Direction Générale 82

Tableau 10:Effectif de la DACI 88

Tableau 11:Tableau de bord du Directeur de la DACI 95

Tableau 12: Chronogramme de mise en œuvre des recommandations 96

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Liste des Figures

Figure 1:Les deux versants de la performance : coûts et valeur 19

Figure 2: Structure du rapport d'audit interne 25

Figure 3:Modèle de FRAP 41

Figure 4:Modèle d'analyse 46

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Liste des Annexes :

Annexe 1: Lettre pour les questionnaires 102

Annexe 2:questionnaire de satisfaction des audités 103

Annexe 3:questionnaire de satisfaction pour les auditeurs 106

Annexe 4:questionnaire de satisfaction de la Direction Générale 108

Annexe 5: Modèle de charte d'audit 109

Annexe 6 : Organigramme de la DGTCP (Mars 2009) 114

Annexe 7: Organigramme de la DACI (Mars 2009) 115

Annexe 8:Plan d'action de la DGTCP 116

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS I

LISTE DES ABREVIATIONS II

LISTE DES TABLEAUX IV

LISTE DES FIGURES V

LISTE DES ANNEXES : VI

INTRODUCTION GENERALE 1

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE ET APPROCHE METHODOLOGIQUE 7

INTRODUCTION DE LA PARTIE THEORIQUE 8

Chapitre 1 : Cadre général de l'audit interne 9

Introduction 9

1.1. Définition de l'audit interne 9
1.1.1. Indépendante et objective 9
1.1.2. Assurance 9
1.1.3. Conseils 9
1.1.4. Créer de la valeur ajoutée 9
1.1.5. Processus de management des risques 10
1.1.6. Contrôle 10
1.1.7. Gouvernement d'entreprise 10
1.2. Les fonctions voisines de l'audit interne 10
1.2.1. Audit interne et contrôle interne 10
1.2.2. Audit interne et contrôle de gestion 11
1.2.3. Audit interne et inspection 12
1.2.4. Audit interne et qualité 12
1.3. Les objectifs, types et champ d'audit interne 13
1.3.1. Objectifs de l'audit interne 13
1.3.2. Les types et champ de l'audit interne 14
1.3.2.1. Les types d'audit 14
1.3.2.2. Le champ d'application 14
1.4. L'organisation de l'audit interne 15
1.5. Les normes de l'audit interne 16
1.5.1. Le code de déontologie 16
1.5.2. Les normes pour la pratique professionnelle 16

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION : 17

Chapitre 2 : Concept, critères et déterminants de la performance de l'audit interne 18

Introduction 18

2.1. Concept de la performance 18
2.2. Les outils de mesure de la performance 20
2.2.1. Indicateurs de mesure de la performance 20
2.2.1.1. Définition 20
2.2.1.2. Types d'indicateurs 20
2.2.1.3. Caractéristiques d'un bon indicateur 21
2.2.1.4. Définir les indicateurs retenus et leurs mesures 21
2.2.2. Critères de performance de l'audit interne 23
2.2.2.1. Le professionnalisme des auditeurs 24
2.2.2.2. La qualité du rapport d'audit 24
2.2.2.3. Profils des auditeurs internes 25
2.2.2.4. Le climat de travail 26
2.2.2.5. La communication de l'audit interne 26
2.2.2.6. Pertinence du plan d'audit 26
2.2.2.7. Bonne perception de l'audit interne 27
2.2.2.8. Le contrôle qualité 27
2.2.3. Le benchmarking 28
2.3. Les déterminants de la performance de la fonction de l'audit interne 28
2.3.1. La charte d'audit 28
2.3.1.1. La définition d'une charte 28
2.3.1.2. L'intérêt et contenu de la charte 28
2.3.2. Le manuel d'audit 29
2.3.2.1. Objectifs du manuel d'audit 29
2.3.2.2. Structure du manuel d'audit 30
2.3.3. La cartographie des risques 30
2.3.3.1. L'approche par les risques 31
2.3.3.2. Elaboration de la cartographie des risques 32
2.3.3.3. Evaluation et traitement des risques 33
2.3.4. Le niveau de rattachement de la structure d'audit 34
2.3.5. La conduite d'une mission d'audit interne 35
2.3.5.1. L'émission de l'ordre de mission 36
2.3.5.2. La phase d'étude 37
2.3.5.3. La phase de vérification 38
2.3.5.4. La phase de conclusion 42
2.3.6. Le suivi des recommandations 43
2.3.7. Les moyens matériels et financiers alloués à l'audit interne 43

CONCLUSION : 44

Chapitre 3 : L'approche méthodologique 45

Introduction 45

CESAG - BIBLIOTHEQUE

3.1. Modèle d'analyse 45
3.2. Les outils de collecte des données 46
3.2.1. La collecte documentaire 46
3.2.2. Le questionnaire 47
3.2.3. L'entretien 47
3.2.4. La population de l'étude 48
3.3. La méthode d'analyse des données 49

CONCLUSION 50

CONCLUSION PARTIELLE DE LA PARTIE THEORIQUE 50

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE 52

INTRODUCTION DE LA PARTIE PRATIQUE 53

Chapitre 4 : Présentation de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP) ..54

Introduction 54
4.1. Création de la DGTCP 54
4.2. Organisation Générale de la DGTCP 54
4.2.1. Principales activités de la DGTCP 54
4.2.2. Organisation générale de DGTCP 55
4.2.3. Les moyens de la DGTCP 63
4.2.3.1. Humains 64
4.2.3.2. Budget 64

CONCLUSION 64

Chapitre 5 : Pratique de l'audit interne à la DGTCP 65

Introduction 65
5.1. Présentation de la Direction de l'Audit et du Contrôle Interne (DACI) 65
5.2. Motivation de création et organisation de la DACI 65
5.2.1. Motivation de création d'une structure d'audit interne 65
5.2.2. Le positionnement hiérarchique de la DACI 66
5.2.3. Organisation et attributions de la DACI 67
5.3. Le fonctionnement de la Direction de l'audit interne 68
5.3.1. La gestion de la formation au sein de la DACI 68
5.3.2. Planification des activités de la DACI 68
5.3.3. La conduite des missions de la DACI 69
5.3.3.1. Les missions de contrôle général 69
5.3.3.2. Les missions d'inspection 75

CONCLUSION : 76

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 6 : Niveau de performance de la DACI et propositions d'améliorations **78**

Introduction **78**

6.1. Les déterminants de la performance de la DACI 78

6.1.1. Résultats des enquêtes de satisfaction 78

6.1.1.1. Résultats du questionnaire destiné aux audités 79

6.1.1.2. Résultat du questionnaire destiné aux auditeurs 80

6.1.1.3. Résultats du questionnaire destiné à la Direction Générale 82

6.1.2. Les déterminants de la performance de la DACI 82

6.1.2.1. Le professionnalisme des auditeurs 83

6.1.2.2. La qualité des rapports d'audit 83

6.1.2.3. les profils des auditeurs 83

6.1.2.4. Le climat de travail 84

6.1.2.5. La communication de la DACI 84

6.1.2.6. L'image de l'audit interne 84

6.2. Analyse de la performance de la DACI 85

6.2.1. Les points forts de l'audit interne 85

6.2.1.1. L'existence des moyens d'audit interne 85

6.2.1.2. Expérience des auditeurs 86

6.2.1.3. Le positionnement hiérarchique 86

6.2.2. Les points faibles de l'audit interne 87

6.2.2.1. La gestion de la DACI 87

6.2.2.2. L'effectif de la DACI 87

6.2.2.3. L'absence d'une charte 88

6.2.2.4. L'absence d'une cartographie des risques 88

6.2.2.5. L'absence de contrôle qualité des auditeurs 88

6.2.2.6. La non utilisation des normes d'audit 89

6.2.2.7. Le planning d'audit interne 89

6.2.2.8. Le contrôle qualité inexistant 90

6.2.2.9. Le suivi des recommandations de l'audit interne 91

6.3. Les Recommandations 91

CONCLUSION : **96**

CONCLUSION PARTIELLE DE LA DEUXIEME PARTIE : **97**

CONCLUSION GENERALE **98**

ANNEXES **101**

BIBLIOGRAPHIE **120**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Introduction Générale

Selon RENARD (2010, 35-36), la fonction d'audit interne est une fonction relativement récente puisque son apparition remonte à la crise économique de 1929 aux États-Unis... Ce n'est véritablement qu'à partir des années 1980 que l'originalité et les spécificités de la fonction d'audit interne commencèrent à se dégager et à se préciser. On peut d'ailleurs estimer que l'évolution n'est pas encore parvenue à son terme.

En effet, l'audit interne est une fonction mondiale, évolutive et axée sur l'assistance au management. Elle est née grâce au contrôle comptable et financier.

Un audit interne fiable permet une réduction significative du coût d'un audit externe en réduisant l'étendue de ses travaux. Pour cela, l'auditeur doit, non seulement respecter les normes professionnelles d'audit interne, mais appliquer avec pertinence les outils d'audit.

A la lumière de ce qui précède, il apparaît que l'audit interne est un outil de pilotage performant dans la mesure où il permet à toute organisation de s'assurer de la maîtrise de son contrôle interne et partant d'anticiper les risques inhérents à son activité. L'intérêt de l'audit interne réside donc dans son adaptabilité aux pratiques de gestion dans les entreprises qui l'ont adopté.

Par ailleurs, la réalisation des objectifs d'une organisation ne peut s'opérer efficacement sans une maîtrise de ses risques. Cet état de fait conduit la fonction d'audit interne à s'intéresser aux risques en particulier lors de l'élaboration de plans d'audits.

Aussi, l'audit interne est souvent considéré, à tort, comme l'oreille et l'œil inquisiteur de la Direction Générale. Cela crée un certain climat de méfiance au sein de l'organisation.

Ainsi, l'audit interne se définit comme « 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 faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».[1]

[1] Traduction française de la définition internationale (IIA), approuvée le 21 mars 2000 par le conseil d'administration de L'IFACI ; (IFACI : 2000 ; 4).

CESAG BIBLIOTHEQUE

Dans le secteur public, la fonction de l'audit interne, longtemps préoccupée par la conformité aux lois et règlements, voit son champ d'intervention s'accroitre. En effet ce champ couvre l'ensemble des aspects tels que la qualité et la transparence de l'information, l'efficacité des opérations et l'amélioration des performances.

La nouvelle gestion publique axée sur les résultats, incitent plus que jamais les dirigeants à s'inscrire dans une double démarche de gestion rigoureuse des deniers publics et de qualité des services produits. Dans le cadre de la mise en œuvre de cette double démarche, le comité « secteur public » du conseil supérieur de l'ordre des experts comptables (1999 ; 139) préconise : « le recours à un auditeur interne qui doit permettre d'insuffler cet esprit au sein des directions opérationnelles et d'inscrire dans la durée la poursuite de ces deux objectifs, qui constituent le fil conducteur de son action ».

En Mauritanie, l'installation de structures d'audit interne dans les administrations du Ministère des Finances et des grandes entreprises publiques a été fortement conseillée par les bailleurs de fonds. Ces services d'audit interne, initialement imposés par les partenaires au développement, ne sont pas aptes à accompagner la politique menée par l'actuel gouvernement dans le cadre de la lutte contre la fraude et la gabegie.

En effet, des réticences persistent, car la mise en place de ces services dans les administrations publiques ne s'est pas manifestée à partir d'un besoin interne. Ainsi les dirigeants de ces administrations publiques ce sont empressés de transformer leur service d'inspection en service d'audit, c'est le cas par exemple de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP).

Pour certains, la perception de l'utilité de l'audit interne dans la maîtrise des risques inhérents à l'exercice de leurs missions est encore frêle et vague. L'ampleur et la célérité de ces changements sont telles que ces services n'ont pas eu le temps et les moyens adéquats pour s'adapter avec les nouvelles pratiques de l'audit.

La réglementation et les moyens de l'audit interne existants n'ont pas été assez vulgarisés. Ce manque de sensibilisation a eu de lourdes conséquences sur le déroulement des activités de l'audit interne.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Pour autant, les audits appliqués à la DGTCP s'apparentent le plus souvent à du ''full audit ''et l'approche par les contrôles est privilégiée à celle s'appuyant sur les risques qui, elle, n'est pas encore appliquée. Les procédures d'inspections sont encore les plus utilisées.

Plus globalement, les problèmes de gestion, la multiplicité des fraudes ont fini par convaincre les autorités publiques de la nécessité de disposer d'un outil de surveillance et de contrôle du dispositif de contrôle interne plus performant.

A ce titre, une doctrine de gestion de contrôle public inspirée de celle du privé s'est progressivement installée. Sa transposition au secteur public constitue une révolution dans la gestion des administrations publiques. (COHEN : 15 ; 2008). Il est vrai qu'une telle transposition n'est pas sans conséquences, aussi bien au niveau d'appropriation des outils de l'audit par les dirigeants qu'au niveau d'apprentissage des techniques d'audit par les auditeurs du secteur public.

En réaction aux scandales retentissants de détournement et de collusion que l'on connaît : les affaires ENRON, Andersen, Elf et Crédit Lyonnais, etc., la notion de bonne gouvernance est apparue avec force. Ces scandales ont renforcé le rôle de l'auditeur interne dans la gouvernance d'entreprise qui a fait l'objet de la norme 2120, établie par l'IIA.

Par analogie, l'auditeur interne dans les administrations publiques devrait disposer des mêmes qualités et moyens que son homologue du secteur privé. Cela permettre un meilleur jugement de l'efficacité de la gouvernance dans le secteur public.

En effet, pour renforcer la gouvernance, l'auditeur interne assume une fonction extrêmement importante à l'égard de l'ensemble des aspects de la gouvernance qui sont fondamentaux dans le secteur public. Il s'agit notamment de la crédibilité, des comportements appropriés des agents publics, de l'éthique, de l'équité et de la réduction de la corruption. Ces aspects sont déterminants dans l'évaluation du dispositif de contrôle interne dans les administrations publiques ainsi que les entités qui en dépendent.

Malgré, l'existence de structures d'audit dans les administrations publiques, force est de constater, qu'elles ne jouent pas pleinement le rôle qui leur est dévolu. Cette situation contraignante affecte de plein fouet la gestion du contrôle interne qui elle-même impactera la qualité de la reddition des comptes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

L'évaluation de l'audit interne de la DGTCP est donc nécessaire dans la perspective de son amélioration. Cela permettra également à la DACI de proposer les voies et moyens, compte tenu des ressources disponibles, de son renforcement.

Pour préserver son utilité l'audit interne par le biais de ses contrôles (lutte contre la fraude) doit assurer une valeur ajoutée et par ses recommandations jouer le rôle de conseil. C'est seulement en rendant ses services qu'il devient la pièce essentielle de l'amélioration du dispositif de gestion et rehaussera son niveau d'appréciation aux yeux des décideurs publics.

C'est à travers cette logique que la structure de l'audit interne de la DGTCP peut surmonter ses difficultés et aller de l'avant. Pour ce faire, nous préconisons de procéder, dans cette étude, à une évaluation de la performance de ladite structure dans une perspective d'amélioration.

A l'aide de déterminants de performance appropriés, cette évaluation permettra à ce service, d'une part, de se conformer aux normes et bonnes pratiques en matière d'audit et d'autre part, d'être à la hauteur des attentes de la DGTCP. Dans ces conditions, la DACI contribuera à l'atteinte des objectifs fixés dans les meilleures conditions.

La question principale de recherche que nous nous proposons de poser est la suivante : quels sont les moyens et outils nécessaires à la DACI pour devenir performante ?

Cette question principale est déclinée en questions spécifiques présentées comme suit :

- quelle démarche d'évaluation de la structure d'audit interne doit-on adopter ?
- quels sont les critères et les indicateurs les mieux appropriés pour cette évaluation ?
- quels sont les démarches et moyens à mettre en œuvre en vue de rendre cette structure performante ?

La réponse à ce questionnement constituera le cadre général de cette étude qui a pour thème : « l'évaluation de la Direction de l'Audit et de Contrôle Interne de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique en Mauritanie ».

L'objectif principal de cette étude vise, à travers une évaluation de la performance, à améliorer l'organisation et les méthodes de travail de la structure d'audit de la DGTCP en préconisant des recommandations appropriées. Les objectifs spécifiques concernent

CESAG - BIBLIOTHEQUE

l'amélioration de l'utilisation des outils d'audit par les auditeurs, la gestion efficace de la DACI et enfin, respecter les normes et bonnes pratiques d'audit en vigueur.

L'intérêt à réaliser cette étude est d'abord, une occasion pour appliquer la formation théorique en audit et contrôle de gestion dans un cadre professionnel, ensuite, en faire profiter aux collègues de travail tout en améliorant les pratiques de l'audit interne au sein de la DGTCP. Nous nous proposons également d'intégrer cette structure dès la fin de cette formation ; ce qui contribuera, sans nul doute, à compléter notre maîtrise de la profession d'audit interne.

L'intérêt pour le CESAG est, à notre avis, l'atteinte de ses objectifs dans le renforcement des capacités des cadres africains ; ce qui fut le cas et avec brio. Cette étude contribuera également à présenter les spécificités théoriques et pratiques de l'audit interne dans le secteur public.

Enfin, ce mémoire s'articulera, en plus de l'introduction et de la conclusion, en deux parties :

- un cadre théorique de l'évaluation qui traitera en détail le cadre général de l'audit interne, les aspects de la performance de l'audit interne et l'approche méthodologique ;
- un cadre pratique de l'étude qui présentera la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique et la Direction de l'Audit et du Contrôle Interne. Il passera en revue le niveau de performance actuel de l'audit interne et les recommandations en vue de son amélioration.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG BIBLIOTHEQUE

Première partie : Cadre théorique et approche méthodologique

Introduction de la partie théorique

Aujourd'hui plus que jamais, l'audit interne est appelé à évoluer. Dans un secteur public en plein essor dû notamment aux multiples réformes dont il fait l'objet constamment, l'audit interne a un véritable défi à relever. En inscrivant ses missions dans un cadre plus général, il se positionne, au sein de l'organisation, en tant que service indispensable de lutte contre la fraude.

Face à la complexité des tâches de l'audit interne et des confusions quant à son positionnement, mais aussi de la meilleure utilisation de ses outils, il importe de passer en revue tous les aspects théoriques relevant des normes internationales et des bonnes pratiques en la matière. L'intérêt de la revue de la littérature, qui est abordée dans cette première partie, vise donc à décrire de manière détaillée les meilleures connaissances et expériences réussies dans le domaine de l'audit interne.

Les missions d'audit interne s'inscrivent de plus en plus dans une démarche de performance. En privilégiant cette démarche, nous avons développés de manière théorique les aspects relatifs au concept, aux critères et déterminants de la performance de l'audit interne.

Enfin, nous avons abordés une approche méthodologique à l'effet de nous fournir le meilleur dispositif de collecte et d'analyse de données en vue de diagnostiquer les pratiques d'audit de la DACI. Ce diagnostic comparé aux outils et critères de performances développés dans le cadre théorique de cette étude, a servi de référence à nos recommandations d'améliorations présentées dans la seconde partie du présent mémoire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 1 : Cadre général de l'audit interne

Introduction

Avant d'aborder la revue de la littérature traitant de la performance d'une structure d'audit interne, il convient de décrire brièvement le cadre général dans lequel évolue la fonction d'audit interne. Cela nous amènera à traiter les éléments et processus relatifs à l'audit interne à savoir : i) sa définition selon l'IIA, ii) son positionnement par rapport aux fonctions voisines, iii) la présentation de ses missions, son organisation et les normes appliquées.

1.1. Définition de l'audit interne

L'IIA définit l'audit interne comme « une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité » (RENARD : 2010 ; 73).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Les concepts ci-dessous constituent les mots clés de cette définition officielle de l'audit interne. Nous passerons en revue dans cette section ces mots clés comme suit :

1.1.1. Indépendante et objective : ils sont d'une importance capitale afin de garantir que les parties prenantes perçoivent le travail d'audit effectué et ses résultats comme crédibles, factuels et impartiaux.

1.1.2. Assurance : c'est à la suite de la mise en place d'un dispositif de contrôle interne par les responsables de l'organisation qu'ils peuvent s'attendre à ce que la fonction de l'audit interne puisse fournir une assurance raisonnable que les opérations sont sous contrôle et que les objectifs de gestion sont atteints.

1.1.3. Conseils : il s'agit du rôle essentiel de l'auditeur interne. Ces conseils doivent contribuer, à travers les recommandations de l'audit interne, à créer la valeur ajoutée.

1.1.4. Créer de la valeur ajoutée : SCHICK (2007 ; 6) indique que « l'activité de l'audit interne est créatrice de valeur ajoutée et ses principales missions sont d'apporter aux directions générales et comités d'audit un éclairage sur les risques et les systèmes de contrôle interne, mais également d'être au service de l'ensemble de l'organisation afin d'apporter une réelle contribution à la gouvernance d'entreprise ».

1.1.5. Processus de management des risques : dans le cadre d'une approche par les risques, l'auditeur interne évalue la pertinence du processus de management des risques en vue d'apporter une valeur ajoutée aux parties prenantes de l'organisation. « l'efficacité du processus de management des risques dépend de la qualité de son ancrage avec le processus de gouvernement d'entreprise et le processus de contrôle interne ». Fiche technique N°30 – Audit & contrôle interne.

1.1.6. Contrôle : le mot contrôle employé dans la définition n'est pas ce que l'audit fait mais ce qu'il évalue et améliore (SCHICK : (2007 ; 5).

1.1.7. Gouvernement d'entreprise : le terme de gouvernance a donné lieu à plusieurs définitions. Nous retiendrons celle proposée par CHARREAUX (1997 ; 1652) selon laquelle la gouvernance d'entreprise recouvre « l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur espace discrétionnaire ».

1.2. Les fonctions voisines de l'audit interne

Les fonctions voisines de l'audit interne (contrôle interne, inspection, contrôle de gestion et audit de qualité) sont le plus souvent confondues avec l'audit interne. Pour éviter cette incompréhension, les comparaisons ci-après s'avèrent nécessaires.

Il faut remarquer, cependant, que le contrôle interne n'est pas une fonction, mais un processus qui vise à sécuriser les biens de l'organisation.

1.2.1. Audit interne et contrôle interne

Plusieurs définitions du contrôle interne ont été proposées par des organismes professionnels. De toutes ces définitions, AHOUANGANSI (2010 ; 59), a retenu la synthèse qui suit : « le contrôle interne peut être défini comme étant l'ensemble des sécurités que l'entreprise organise pour mettre les opérations sous contrôle ; c'est-à-dire : sécuriser le patrimoine de l'entreprise, fiabiliser l'information comptable, suivre les décisions de direction et améliorer les performances et l'efficacité opérationnelle ».

Les dispositifs de contrôle interne des processus des organisations sont évalués à l'aide de référentiels ou à défaut des bonnes pratiques en la matière. Le contrôle interne vise essentiellement, pour une entreprise les objectifs suivants décrits par SAMBE & Diallo (2008 ; 74) :

- protéger le patrimoine et les ressources ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- assurer que les états financiers reflètent fidèlement les opérations ;
- assurer une gestion ordonnée, efficace et efficiente des activités ;
- assurer l'application des instructions de la Direction et l'amélioration des performances ;
- prévenir les erreurs et les fraudes.

La structure d'audit interne a la responsabilité d'évaluer le fonctionnement du dispositif de contrôle interne et de faire toutes préconisations pour l'améliorer, dans le champ couvert par ses missions.

1.2.2. Audit interne et contrôle de gestion

HONGREN, BHIMANI, DATAR et FOSTER (2010 ; 3) présentent le contrôle de gestion comme « un processus de collecte et d'utilisation de l'information. Il contribue à la réalisation et à la coordination des prévisions et des prises de décision dans les différentes sections de l'organisation, il agit sur le comportement des personnels. L'objectif du système est d'améliorer la prise de décisions au sein de l'organisation».

Les fonctions de contrôle de gestion et de l'audit interne ont deux points en commun :

- elles couvrent toutes deux l'ensemble des activités de l'organisation ;
- les auditeurs internes et les contrôleurs de gestion ne sont pas des opérationnels, mais des conseillers.

Il existe, cependant, des différences qui ont été soulevées par DAYAN (2004 ; 824). « Par rapport au contrôleur de gestion, l'auditeur interne :

- s'intéresse davantage aux systèmes et procédures qu'aux relations objectifs-moyens-résultats ;
- exerce des missions ponctuelles, (il n'est pas responsable d'un système d'information et pilotage permanent) ;
- utilise des méthodes de travail différentes, (il se rend sur le lieu de travail pour observer et écouter) ;
- est mandaté par la Direction tandis que le contrôleur de gestion assure l'interface entre la Direction et les responsables opérationnels ».

Enfin, les deux fonctions sont complémentaires en ce sens que les travaux du contrôleur de gestion permettent à l'auditeur interne de détecter les dysfonctionnements et d'orienter en conséquence son programme de travail.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

1.2.3. Audit interne et inspection

La fonction d'inspection est exercée par un inspecteur qui est un agent de l'organisation. Il a pour principale tâche de détecter les fraudes.

Dans le secteur public, les fonctionnaires affectés à la Direction d'audit ont une double casquette d'auditeur et d'inspecteur. Cela ne facilite guère l'exercice de leurs missions.

Selon COHEN (2008 ; 186), une séparation nette entre les deux catégories de tâches est absolument nécessaire. En effet, les missions d'audit et d'inspection doivent être menées séparément ; ce qui exige des qualités et des techniques différentes des auditeurs et des inspecteurs qui doivent être répartis en deux sections distinctes au sein de la Direction d'audit. COHEN (2008 ; 187), ajoute qu'il n'est donc pas possible « de changer de casquette » au gré des missions. Selon leur aptitude et leur caractère, il faut que les inspecteurs soient répartis dans l'une ou l'autre section.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.2.4. Audit interne et qualité

La notion de qualité donne la priorité au client et consiste dans la recherche de la satisfaction de ses attentes et exigences. La norme ISO 9000, version 2000 définit la qualité comme étant « l'aptitude d'un ensemble de caractéristiques intrinsèques à satisfaire des exigences ». Quant à la norme ISO 19011 relative aux principes essentiels et au vocabulaire, elle définit l'audit qualité comme « un processus systématique, indépendant et documenté en vue d'obtenir des preuves d'audit et de les évaluer de manière objective pour déterminer dans quelle mesure les critères d'audit sont satisfaits ». VILLALONGA : (2007 ; 4).

L'audit qualité présente des points de convergence avec l'audit interne : i) importance du concept processus, ii) tous deux utilisent des référentiels, iii) audit des systèmes et non des personnes, iv) méthodes de mise en œuvre des missions assez comparables. Il existe, cependant, des points de divergence :

Pour l'audit qualité :

- l'audit qualité se focalise plus sur l'assurance qualité et les démarches de certification conformément aux normes ISO ;
- les auditeurs qualité font partie des équipes opérationnelles.

Pour l'audit interne :

- indépendance stricte par rapport aux opérationnelles ;

- indépendance assurée par un niveau de rattachement supérieur ;
- les missions d'audit interne utilisent de plus en plus l'approche par les risques.

1.3. Les objectifs, types et champ d'audit interne

Les objectifs fixés par un service d'audit sont réalisés grâce à ses missions effectuées sur le terrain. De ces missions découlent des rapports qui constituent une valeur ajoutée en termes de réalisation des objectifs fixés par la Direction générale dans le cadre de sa stratégie de développement. Les missions de l'audit interne sont déterminées selon leurs objectifs, le type et le champ couvert. Ces missions sont réalisées conformément à la règlementation de l'organisation et des bonnes pratiques confirmées.

1.3.1. Objectifs de l'audit interne

Les objectifs de l'audit interne dépendent de la taille de l'organisation, des orientations politiques et du niveau de maturité de la fonction d'audit interne. RENARD (2010 ; 47), propose de classer les missions de l'audit interne par objectifs : « le classement par objectifs correspond au développement historique de la fonction, laquelle s'est assignée au tout début des objectifs simples, puis les a progressivement complexifiés pour arriver à la situation actuelle ».

Dans la logique du développement de la fonction de l'audit interne, celle-ci « s'intéresse donc à toutes les opérations de l'entreprise d'où l'apparition de la notion d'audit opérationnel (ou d'audit des opérations) » AHOUANGANSI : (2010 ; 35). Cet audit global des processus de l'entreprise met en jeu les quatre types d'audits ci-après :

- audit de conformité ou de régularité ;
- audit d'efficacité ou de performance ;
- audit de management ou de direction ;
- audit de stratégie.

Ces différents audits sont complémentaires et leur mise en œuvre est évolutive. Pour appuyer cette notion de complémentarité, particulièrement, de l'audit de conformité et de l'audit d'efficacité, BARBIER (1999 ; 44) souligne « qu'au total, il est incongru, d'opposer audit de conformité et audit d'efficacité alors que ce ne sont que les deux faces d'une même pièce, deux regards complémentaires. Les mêmes causes provoquent des dysfonctionnements

CESAG - BIBLIOTHEQUE

en termes de conformité et d'efficacité et leur analyse est concomitante. Et l'audit de conformité est audit d'efficacité lorsqu'il s'attache à vérifier aussi la pertinence des règles ».

1.3.2. Les types et champ de l'audit interne

Pour chaque mission, l'auditeur doit être en mesure de faire le bon choix du type d'audit interne à réaliser et son champ d'application. Il faut toutefois noter que le type d'audit peut être tributaire du niveau organisationnel et de développement de l'organisation.

1.3.2.1. Les types d'audit

Les types d'audit qui seront développés dans cette section comprennent les audits de conformité, d'efficacité, de management et de stratégie. Ces audits couvrent l'ensemble des domaines de l'organisation.

a) L'audit de conformité ou de régularité :

L'audit de conformité consiste à comparer les procédures de l'organisation avec un référentiel qu'il soit juridique, comptable, résultats attendus du ou des plans d'action etc.

b) L'audit d'efficacité ou de performance :

La recherche continuelle d'une alternative efficace pour atteindre les mêmes objectifs conduit l'auditeur interne à examiner le rapport entre l'effort et la performance. RAFFEGEAU, DUBOIS et MENONVILLE (1991 ; 23) ont défini l'efficacité comme étant « la mesure dans laquelle un programme atteint les buts visés ou les autres effets recherchés ».

c) L'audit de management ou de direction :

L'audit de management consiste à vérifier si la politique menée par l'entité auditée est conforme à la stratégie déployée par celle-ci ainsi que les règles qui en découlent.

d) L'audit de stratégie :

RENARD (2010 ; 54), l'audit de stratégie est conçu comme une confrontation de l'ensemble des politiques et stratégies de l'entreprise avec le milieu dans lequel elles se situent pour en vérifier la cohérence globale.

1.3.2.2. Le champ d'application

Contrairement au champ de l'audit externe qui englobe uniquement les opérations qui concourent à l'établissement des états financiers de l'entité auditée, celui de l'audit interne est beaucoup plus vaste et plus permanent en vue d'anticiper les dysfonctionnements. Le champ

CESAG BIBLIOTHEQUE

d'application de l'audit interne couvre les trois domaines de l'activité de l'entreprise ci-dessous mentionnés :

- organisation ;
- procédures ;
- systèmes d'information.

1.4. L'organisation de l'audit interne

Le service d'audit interne est composé d'un Directeur de l'audit interne et d'auditeurs internes dont le nombre dépend de la taille et des activités de l'entreprise. Ils doivent, dans leur travail, être soutenus par la Direction Générale et le Conseil d'Administration. L'idéal serait que la nomination et la récusation du Directeur de l'audit interne soient approuvées par le Conseil d'Administration. Une charte d'audit doit être élaborée et appliquée au sein de l'entreprise.

a) **Supervision du travail des auditeurs internes:** elle consiste à :
   - s'assurer que les auditeurs possèdent les qualifications requises,
   - donner des instructions appropriées pour la planification des missions et l'approbation du programme,
   - vérifier la bonne exécution du programme approuvé,
   - contrôler les papiers de travail,
   - s'assurer que le rapport est exact, objectif, clair, concis, constructif et établi dans les délais,
   - apporter de la valeur ajoutée à la formation des auditeurs,
   - régler les éventuels conflits.

b) **Comportements professionnels des auditeurs internes:** ils doivent:
   - respecter la déontologie de la profession,
   - appliquer les normes professionnelles,
   - disposer de bonnes qualités relationnelles,
   - avoir une bonne conscience professionnelle.

Toutefois, l'organisation du service de l'audit interne est régie par un cadre institutionnel pour légitimer son action. Ce cadre institutionnel définit :

- le cadre règlementaire du service de l'audit interne ;
- le cadre du personnel ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- les objectifs de l'audit interne ;
- les prérogatives et délégations de pouvoir attribuées par la Direction Générale au service de l'audit dans le cadre de ses missions ;
- les valeurs du service de l'audit (indépendance, intégrité, discrétion, etc.).

Enfin, il y a lieu de noter que l'organisation d'un service d'audit dépend, de l'avis de RENARD (2010 ; 376), de deux critères qui sont : « la dimension de l'organisation et le choix d'un audit centralisé ou d'un audit décentralisé ».

1.5. Les normes de l'audit interne

Les normes de l'audit interne diffusées par l'IFACI et l'IIA ont pour objet :

- de définir les principes de base ;
- de fournir un cadre de référence ;
- d'établir des critères d'appréciation ;
- d'être un facteur d'amélioration.

Le cadre de référence des pratiques professionnelles de l'audit interne qui s'applique aux secteurs privés et publics est constitué :

- du code de déontologie ;
- des normes de qualification (série 1000) qui énoncent les caractéristiques que doivent présenter les services d'audit interne et les personnes qui en font partie ;
- des normes de fonctionnement (série 2000) qui décrivent les activités d'audit interne et définissent des critères de qualité ;
- des normes de mise en œuvre (série 1000 ou 2000 assortie d'une lettre) qui déclinent les précédentes pour des missions spécifiques.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.5.1. Le code de déontologie

Le code précise aux auditeurs les valeurs à respecter dans l'accomplissement de leur activité et s'appuie sur quatre principes fondamentaux : i) l'intégrité, ii) l'objectivité, iii) la confidentialité et iv) la compétence.

1.5.2. Les normes pour la pratique professionnelle

Ces normes constituent des exigences minimales. Ils comprennent les normes de qualification, les normes de fonctionnement et les normes de mises en œuvre. Ces normes de mise en œuvre sont insérées dans les normes de qualification et les normes de

fonctionnement, et concernent soit les activités d'assurance (indiquées par « A » après le numéro de la norme), soit les activités de conseil (indiquées par « C » après le numéro de la norme). (IFACI : 1997 ; 25-27).

Tableau 1: les normes pour la pratique professionnelle

Les normes de qualification (1xxx) et de fonctionnement (2xxx)
Normes de qualification : ce que sont l'audit interne et les auditeurs
1000 Missions, pouvoirs et responsabilité ;
1100 Indépendance et objectivité ;
1200 Compétence et conscience professionnelle ;
1300 Programme d'assurance et d'amélioration de la qualité.
Normes de fonctionnement : ce qu'ils font
2000 Gestion de l'audit interne ;
2100 Nature du travail ;
2200 Planification des missions ;
2300 Accomplissement des missions ;
2400 Communication des résultats ;
2500 Suivi de progrès ;
2600 Acceptation des risques par la direction.
Normes de mise en œuvre et modalités pratiques d'application : comment ils le font

Source : SCHICK, (2007 ; 10).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion :

Le cadre général de l'audit vise à situer le contexte de l'étude, mais aussi à lever toute équivoque de compréhension concernant ses concepts de base et ses aspects techniques. En effet ; Il est essentiel, par exemple, aux auditeurs de distinguer avec aisance les objectifs des champs de l'audit interne et d'appréhender les nuances entre les différentes procédures de management et de contrôle.

Cette prise de connaissance permet une bonne appréciation de l'ensemble des aspects de performance d'une structure d'audit interne. Aspects qui sont développés dans le chapitre suivant.

Chapitre 2 : Concept, critères et déterminants de la performance de l'audit interne

Introduction

La revue de la littérature relative à la performance d'un service d'audit interne couvrira les outils de mesures (indicateurs et critères de performances) et de travail (outils déterminants dans la conduite des missions). Pour ce faire, nous aborderons dans le présent chapitre l'ensemble des aspects de la performance qui concernent un service d'audit interne.

2.1. Concept de la performance

Le concept de performance a été le plus souvent évalué sur le plan financier délaissant du coup les autres aspects de l'organisation tels que les aspects sociaux et environnementaux. En effet, Il est de plus en plus reconnu que l'entreprise n'est pas durablement performante financièrement si elle n'est pas performante sur le plan social et sur le plan concurrentiel.

PELLETIER (2010 ; 143), définit la performance comme « le résultat d'un produit, d'un système ou d'un processus qui reflète son aptitude à améliorer le ou les objectifs qui lui sont assignés et/ou à optimiser les activités planifiées pour les atteindre ». Selon VOYER (1999 ; 84), « la performance est un concept englobant et intégrateur, donc, difficile à définir de façon précise ». Cette ambigüité à cerner la notion de performance n'a pas empêché MAADANI et SAÎD (2009 ; 28) de tenter une définition générale de la performance dans l'organisation : « la performance est la réalisation des objectifs organisationnels. Cette définition très générale met en évidence les trois caractéristiques générales de la performance :

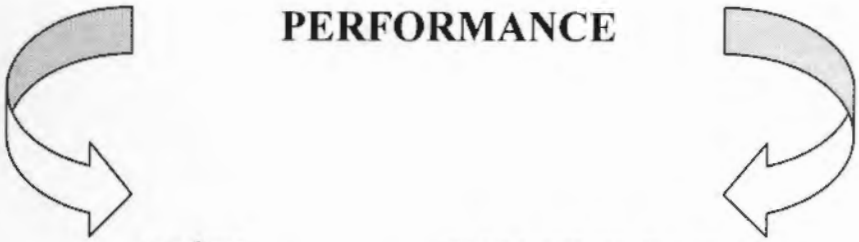
- elle se traduit par une réalisation (ou un résultat) ;
- elle s'apprécie par une comparaison ;
- la comparaison traduit le succès de l'action ».

Néanmoins, cette définition ne prend pas en compte la notion d'efficience qui est un aspect important de la performance, car il sert à maximiser l'utilisation des ressources. L'efficience est alors exprimée par le ratio : output/input ou couple valeur/coût.

La performance est donc une combinaison de l'efficacité et de l'efficience qui s'appréhende comme un couple valeur/coût. L'économie est prise en compte au niveau de l'efficacité (objectifs économiques) et au niveau de l'efficience (dans les coûts). Ce couple constitue les deux versants de la performance (voir figure 1 ci-après).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 1:Les deux versants de la performance : coûts et valeur



Source : (GIRAUD : 2008 ; 65).

Dans le cadre de son adaptation au nouveau contexte économique, l'entreprise a progressivement élargi le champ de la performance organisationnelle afin de prendre sa responsabilité sociale vis-à-vis de ses différents ayants droit. Ainsi est née la notion de performance globale qui consiste à « satisfaire les actionnaires, les clients et le personnel. Avec l'entreprise éclatée, le problème s'est quelque peu complexifié. Dorénavant, le manager doit aussi penser à la satisfaction de ses partenaires sans omettre de soigner l'image de l'entreprise auprès de l'opinion public ». (FERNANDEZ : 2003 ; 40).

Pour les services publics, HORNGREN (2010 ; 67) a présenté un cadre d'analyse multidimensionnel qui aide à évaluer la performance de ces services. Cette performance comprend les éléments suivants :

- **l'efficience** (produire plus avec le moins de ressources possibles pour atteindre les objectifs) ;
- **la viabilité financière** (capacité du service à vivre dans les limites de ses moyens) ;
- **l'efficacité** (capacité du service à atteindre ses buts) ;
- **la pertinence** (capacité du service à répondre aux besoins des intervenants prioritaires et à obtenir leur soutien dans le présent et pour l'avenir).

La performance de la gestion publique se définit notamment selon trois axes :

- l'impact ou résultat final de l'action des administrations ;
- la qualité du service apporté à l'usager ;
- l'efficience (amélioration du rapport entre les moyens consommés et les réalisations).

CESAG BIBLIOTHEQUE

2.2. Les outils de mesure de la performance

En plus des pratiques du benchmarking, les indicateurs constituent les éléments de gestion les plus utilisés en tenant compte de certains critères dits de performance pour chaque activité au sein des organisations. La présente section mettra l'accent sur l'ensemble des caractéristiques d'un bon indicateur de mesure de performance et des critères de réussite pour le bon fonctionnement d'un service d'audit interne.

2.2.1. Indicateurs de mesure de la performance

Les indicateurs sont les outils de mesure par excellence utilisés dans le cadre du pilotage de la performance des activités et opérations de l'entreprise. Ces indicateurs doivent être bien choisis afin d'exprimer au mieux la conduite des activités de l'organisation.

2.2.1.1. Définition

« Un indicateur est un élément ou ensemble d'éléments d'information significative, un indice représentatif, une statistique ciblée et contextualisée selon une préoccupation de mesure, résultat de la collecte de données sur un état, sur la manifestation observable d'un phénomène ou sur un élément lié au fonctionnement d'une organisation ». (VOYER : 1999 ; 62). L'association Française de normalisation (AFNOR) définit l'indicateur comme la : « matérialisation d'un événement observé, prélevé, mesuré, déterminé par le calcul et permettant d'identifier qualitativement et quantitativement une évolution du comportement d'un processus ».

2.2.1.2. Types d'indicateurs

Il n'existe pas de classification ou de nomenclature standardisée des indicateurs. De l'avis de VOYER (1999 ; 63), « le choix d'une bonne nomenclature dépend plutôt de l'angle des préoccupations et des objets de la mesure et du type d'information souhaitée et disponible ». Il propose un classement des indicateurs par famille :

- **indicateur de gestion et indicateur de performance :** souvent confondus par les Managers, car ayant les mêmes objectifs de gestion à savoir l'atteinte de la performance. Si l'indicateur de gestion mesure le suivi des états des ressources, des clients et des activités, l'indicateur de performance permet de mesurer le degré d'atteinte des objectifs de l'entreprise et suivre leur évolution.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- **indicateurs opérationnels et indicateurs stratégiques :** ces indicateurs font référence aux niveaux hiérarchiques des opérations objets de suivi.
- **indicateurs quantitatifs et indicateurs qualitatifs :** ces indicateurs sont complémentaires, ainsi un indicateur quantitatif, permet de quantifier les données (résultat mesurable) et un indicateur qualitatif permet d'acquérir une compréhension qualitative des raisons sous-jacentes et des motivations grâce notamment à l'observation ou à l'enquête.

2.2.1.3. Caractéristiques d'un bon indicateur

VOYER (1999 ; 68), souligne que : « les caractéristiques générales que l'on recherche pour un indicateur sont les mêmes pour tout instrument de mesure et de reportage. De façon générale, nous cherchons à respecter plusieurs critères, que nous regroupons en quatre volets, pour nous assurer de la valeur optimale et de sa maturité :

- sa pertinence ;
- la qualité et la précision de sa mesure ;
- sa faisabilité ;
- sa convivialité d'interprétation et d'utilisation ».

LONING (2008, 154-156) dresse les qualités requises d'un bon indicateur que nous présentons succinctement comme suit :

- des indicateurs clairs et faciles à interpréter ;
- des indicateurs fiables ;
- des indicateurs essayant de limiter les effets pervers ;
- des indicateurs mesurant au plus tôt ;
- des indicateurs partagés et cohérents.

2.2.1.4. Définir les indicateurs retenus et leurs mesures

La mesure de la performance du service d'audit nécessite un choix judicieux des indicateurs sur la base d'objectifs ciblés, et qui prennent en compte les opportunités d'améliorations dans le domaine.

A ce titre, AIM (2004 ; 35) cite « les grandes familles d'indicateurs généralement rencontrées pour réaliser un tableau de bord… ». Il en distingue dix neuf familles dont nous choisissons quatre pour nous permettre de mesurer, de manière simple, la performance d'un service d'audit, il s'agit :

CESAG BIBLIOTHEQUE

- des indicateurs d'activité ;
- des indicateurs de qualité ;
- des indicateurs de coûts ;
- des indicateurs de moyens.

Ces indicateurs et leurs mesures sont indiqués dans le tableau n°2, ci-après :

Tableau 2: Indicateurs utilisés dans la mesure de performance de la structure d'audit

Dimension	Famille d'indicateurs	Indicateur	Mesure
Processus interne	Indicateurs d'activité	Nombre de missions réalisées	Nombre de missions réalisées/ Nombre de mission figurant dans le plan d'audit
		Nombre de missions en cours	Nombre de missions en cours/Nombre de missions totales
		Délai d'émission du rapport d'audit interne	Délai d'émission du rapport d'audit interne /Délai moyen destiné à une mission d'audit
		Délai moyen des missions d'audit	Nombre de jours d'audit/Nombre total de missions
	Indicateurs de qualité	Nombre de missions réalisées et non prévues dans le plan d'audit	Nombre de missions réalisées et non prévues/ Nombre de missions totales

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 2 (suite) : Indicateurs utilisés dans la mesure de performance de la structure d'audit

Dimension	Famille d'indicateurs	Indicateur	Mesure
Processus interne	Indicateurs de qualité	Taux de validation des recommandations	Recommandations refusées/Total des recommandations
	Indicateurs de coûts	Budget de fonctionnement alloué aux missions[2]	Budget de fonctionnement/Nombre total de missions
	Indicateurs de moyens	L'effectif des auditeurs	Nombre de missions/Nombre d'auditeurs
Client/Environnement	Indicateurs d'activités	Volume de demandes spontanées d'audit[3]	Nombre de demandes spontanées d'audit/Nombre total de missions

Source : inspiré de (IRIBANE : 2009 ; 78)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.2.2. Critères de performance de l'audit interne

Les critères de performance de l'audit interne peuvent être quantitatifs ou qualitatifs et doivent porter sur les domaines essentiels du service d'audit interne. Le choix des critères déroulés ci-dessous a permis d'évaluer la performance du service d'audit de la DGTCP.

[2] La DACI dispose d'une régie d'avance destinée aux missions d'audit

[3] Les entités auditées comme les régies d'avance ne sont pas concernées par cet indicateur, car le passage des auditeurs est une condition pour pouvoir bénéficier d'un approvisionnement de fonds.

2.2.2.1. Le professionnalisme des auditeurs

Le professionnalisme constitue une qualité reconnue à celui qui associe compétence et efficacité dans l'exercice d'une activité, d'un métier. Pour WITTORSKY (1998 ; 69), le professionnalisme est une « efficacité dans la mise en œuvre de la professionnalité (au regard de critères fixés par une organisation) ». Par professionnalité, l'auteur désigne un « ensemble de compétences reconnues socialement comme caractérisant une profession».

Le professionnalisme des auditeurs sous-tend les caractéristiques suivantes :

a) la compétence : elle se fonde sur les qualités de connaissance et de comportement. Ce même fondement repose sur deux catégories de qualités ou d'aptitudes individuelles :

- les aptitndes cognitives- le savoir- comprennent les connaissances techniques, les aptitudes analytiques/de eonception et d'appréciation ou jugement ;
- les aptitudes de comportement quant à elles, comprennent les qualités personnelles, interpersonnelles… et organisationnelle… (IFACI : 2001 ; 23-24).

b) l'expérience : un auditeur interne peut être compétent sur le plan théorique, mais inexpérimenté sur le plan pratique, car n'ayant pas encore exercé dans le milieu socio professionnel pour lequel il est affecté.

2.2.2.2. La qualité du rapport d'audit

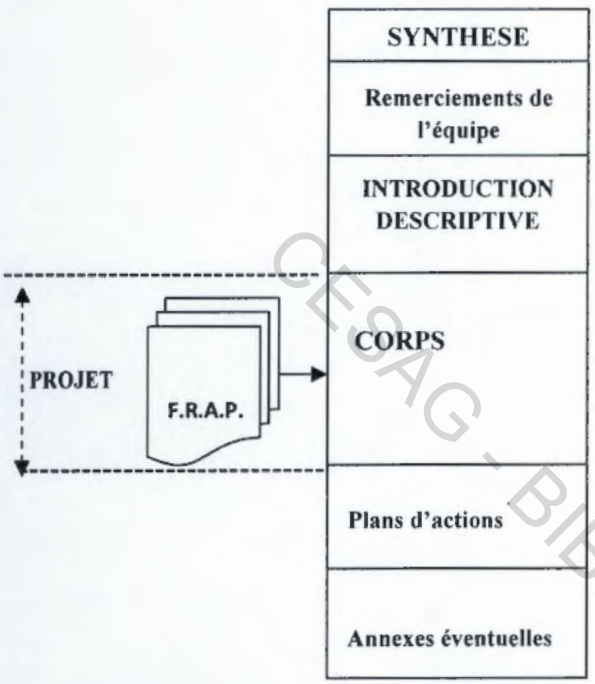
Pour SCHICK (2007 ; 121) : « Le rapport d'audit interne communique aux principaux responsables concernés pour action, et à la direction pour information, les conclusions de l'audit interne concernent la capacité de l'organisation auditée à accomplir sa mission en mettant l'accent sur les dysfonctionnements pour que soient développées des actions de progrès. Il constitue le point culminant de la mission, mais non sa fin ». Quant à LEMANT (1999 ; 71), le rapport n'est pas un vecteur de communication. Il ne sert pas à informer les audités : ils ont été informés auparavant, tout au long de la mission. Il y a néanmoins un moment de communication avec les audités au sujet du rapport : la réunion de validation du projet de rapport.

Le rapport d'audit doit être le fidèle reflet de la restitution effectuée en réunion de clôture. Le rapporteur ne doit pas rajouter des points non abordés pour éviter toute incompréhension de la part des audités.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Un bon rapport d'audit doit être participatif. La structure du rapport d'audit interne est, en plus de la page de garde, présentée schématiquement par la figure ci-après :

Figure 2: Structure du rapport d'audit interne



Source : (SCHICK : 2007 ; 125)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.2.2.3. Profils des auditeurs internes

Les normes de compétence sont adaptées au niveau de responsabilité et d'autorité des acteurs de l'audit interne qui sont au nombre de trois :

- **les auditeurs internes débutants :** ils travaillent sous la direction d'autres auditeurs internes qu'ils secondent et participent en tant qu'observateurs à une gamme d'activités favorisant leur formation.
- **les auditeurs internes confirmés :** ils ont une expérience suffisante pour planifier leur travail.
- **le directeur de l'audit interne :** il est capable de créer une fonction d'audit interne qui sert efficacement ses clients (audités) et les meilleures pratiques de la profession dans un contexte de changement et de compétition fort.

Dans le secteur public, les auditeurs appartiennent en quasi-totalité au cycle A, option trésor et de façon marginale au cycle B : lauréats de concours interne et externe. A la suite de leur affectation au service d'audit, ces cadres bénéficieront d'une formation initiale en audit.

Enfin, l'enquête IFACI 2005 nous livre le nombre moyen d'auditeurs qui est un indicateur important pour évaluer la charge de travail. Il est de 2,85 en moyenne pour 1000 salariés et de 2,20 dans le secteur public.

2.2.2.4. Le climat de travail

Le climat de travail a des répercussions sur la performance des missions d'audit. Le climat social qui est une dimension essentielle du climat de travail a : « un réel impact sur la possibilité ou non de pratiquer des audits d'efficacité. En effet, en faisant un peu de psychologie des organisations, il est difficile de motiver des individus si les besoins primaires ne sont pas satisfaits ». VILLALONGA (2007 ; 34). Il est donc essentiel de mettre en place les conditions de travail justes afin de créer un climat sain.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.2.2.5. La communication de l'audit interne

Le contenu de la communication est composé essentiellement : (i) des résultats de l'audit, (ii) des présentations de la charte et (iii) des sujets qui intéressent les auditeurs et les relations avec les audités. Les destinataires de la communication sont : la Direction Générale et les membres du comité d'audit, les audités, l'ensemble du personnel dont l'encadrement et les auditeurs. La communication des travaux d'audit a fait l'objet de la norme 2400 et suites.

2.2.2.6. Pertinence du plan d'audit

Norme 2010.A1: le plan d'audit interne doit s'appuyer sur une évaluation des risques documentée et réalisée au moins une fois par an. Les points de vue de la Direction Générale et du Conseil d'administration doivent être pris en compte dans ce processus.

Un bon plan d'audit consiste à identifier les besoin et les risques de l'entreprise afin de s'organiser pour les satisfaire. En interne, elle s'intègre dans un cycle d'audit, conçu pour embrasser sur une période donnée l'ensemble des activités de l'organisme. Un plan d'audit est pertinent, s'il tient compte de l'état et de l'importance des processus, des domaines audités et des résultats d'audits antérieurs.

2.2.2.7. Bonne perception de l'audit interne

L'image qu'ont les audités de la fonction d'audit interne semble importante pour les auditeurs tant au niveau de l'application des recommandations qu'au niveau de l'octroi d'avis et suggestions. Une approche partagée théoriquement par MARECHAL (1993 ; 17) : « l'audité a la capacité de faire échouer un audit dans une certaine mesure durant son déroulement, mais surtout dans ses suites. Les modalités en sont multiples : cela peut aller du refus catégorique des solutions proposées, à des attitudes moins nettes qui vident le changement de toute substance ou qui opposent à sa mise en place une résistance passive en le retardant ou en limitant les effets attendus. Il est donc important que l'audité ait un état d'esprit favorable à l'audit ».

Il faut noter que l'image de la fonction d'audit interne dépend largement du profil des auditeurs, la qualité de leurs recommandations ainsi qu'une bonne communication. En effet, une bonne communication de l'auditeur consiste à bien faire comprendre quel doit être son rôle pour assister le management dans l'amélioration des contrôles internes à tous les niveaux, et s'il le fait avec compétence.

2.2.2.8. Le contrôle qualité

Le contrôle qualité est un acte technique permettant de déterminer la conformité d'un produit ou service conformément aux spécifications et exigences préétablies. Le contrôle est un des quatre éléments de la boucle d'amélioration continue PDCA à la base des normes ISO 9001:2000.

Norme 1300 : Programme d'assurance et d'amélioration qualité : le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne. L'interprétation de cette norme indique qu'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 et les Normes ;
- le respect du Code de Déontologie par les auditeurs internes.

Au-delà de l'aspect performance de l'audit interne, la qualité vue dans son ensemble consiste à donner la priorité au client (l'audité pour la fonction audit interne), la recherche de sa satisfaction, la conformité à ses besoins ou à ses attentes. Les dispositions de la norme ISO 9001 version 2000 font que : « le système qualité est désormais dédié aux clients. Les

CESAG_BIBLIOTHEQUE

procédures laissent une place aux processus. La conformité devient efficacité avec une volonté d'amélioration permanente ». (VILLALONGA : 2007 ; 11).

2.2.3. Le benchmarking

Le benchmarking est le processus qui consiste à identifier, en les adaptant, les pratiques des organisations les plus performantes, en vue d'améliorer les performances de sa propre organisation. (MAADANI : 2009 ; 95). Les objectifs du benchmarking consistent, notamment, à accélérer le rythme du changement, d'identifier les processus permettant des avancées significatives, d'accroitre la satisfaction des clients et les avantages compétitifs, de mieux connaitre ses forces et faiblesses grâce à une autoévaluation.

2.3. Les déterminants de la performance de la fonction de l'audit interne

Les déterminants de la performance constituent un cadre référentiel qui permet d'évaluer l'ensemble des méthodes, outils et moyens utilisés par le service d'audit interne dans le cadre de ses missions. Ce cadre précise le positionnement et les moyens matériels mis à la disposition de l'audit interne, seuls garants de son indépendance et de son objectivité à mener à bien ses objectifs.

2.3.1. La charte d'audit

La charte d'audit est un outil déterminant dans la mesure de la performance de l'audit interne, car elle permet de situer les responsabilités tant des auditeurs que des audités. L'absence de la charte d'audit agit négativement sur les rapports de travail entre les auditeurs et les audités et par conséquent le niveau de performance du service d'audit interne.

2.3.1.1. La définition d'une charte

LEMANT (1999 ; 55), définit la charte d'audit comme suit : « C'est la loi fondamentale des auditeurs, qui reconnaît leur rôle et leur donne une identité. Cela explique à quoi sert l'audit interne et surtout décrit les règles du jeu décidés, les pouvoirs et devoirs des audités et des auditeurs (la déontologie de l'audit interne) ».

2.3.1.2. L'intérêt et contenu de la charte

La charte d'audit est exigé par la première des normes professionnelles (voir norme 1000) : « la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être

CESAG - BIBLIOTHEQUE

formellement définis dans une charte… ». La charte d'audit exprime la philosophie d'audit de la Direction Générale puis explicite sa mise en œuvre, en ce qui concerne d'une part les interactions de l'audit interne avec les audités et audités potentiels, et d'autre part l'organisation générale de la fonction. (LEMANT : 1999 ; 56).

De l'avis de SCHICK (2007 ; 28), la charte doit garantir, les conditions d'indépendance de la fonction et protéger les audités contre tout excès. La charte doit préciser les missions, objectifs, responsabilités et procédures de travail.

2.3.1.3. La charte comme moyen de communication

La charte fournit un support de communication de l'audit interne vers ses partenaires. En effet, la charte présentée dans un format attrayant (dépliant en couleur) est au cœur de la communication de l'audit interne. Pour éviter toute erreur d'interprétation, les auditeurs doivent, en plus de la diffusion, expliquer aux acteurs concernés les principes essentiels de la charte de l'audit interne dans de nombreuses circonstances (journées « portes ouvertes », congrès, lancement de missions de sensibilisation au profit des audités, etc.).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.3.2. Le manuel d'audit

Le manuel d'audit permet, aux auditeurs non encore initiés aux procédures de contrôle de l'organisation, une meilleure capacité d'exécution des missions. Il constitue donc, le tableau de bord de l'auditeur dans le cadre de ses missions. L'application du manuel constitue un facteur déterminant dans la conduite des missions et contribue de la sorte à la performance du service d'audit interne.

2.3.2.1. Objectifs du manuel d'audit

Le manuel d'audit est exigé par la norme 2040 qui stipule que : « Le responsable de l'audit interne doit établir des règles et procédures fournissant un cadre à l'activité d'audit interne ». L'interprétation de cette norme énonce que la forme et contenu du manuel est fonction de la taille de l'organisation de la structure de l'audit interne et de la complexité de ses travaux.

Le manuel est un document à usage interne, il permet à l'auditeur interne d'apporter une assurance raisonnable quant à la conformité des pratiques et acte de gestion. Selon RENARD (2010 ; 418), le manuel d'audit interne : « doit remplir trois objectifs :

- définir de façon précise le cadre de travail ;

- aider à la formation de l'auditeur débutant ;
- servir de référentiel.

Il constitue donc lui aussi un élément important du contrôle interne de l'audit interne ».

2.3.2.2. Structure du manuel d'audit

Le manuel d'audit interne est un document qui se veut pédagogique, pratique et simple d'utilisation. Il est organisé autour de plusieurs « guides d'audit». D'après LEMANT (1999 ; 77), un guide d'audit est spécifique à un domaine audité :

- découpage du domaine en « objets auditables[4] » ;
- méthodes et indicateurs d'évaluation des risques ;
- risques et dysfonctionnements fréquents/déjà rencontrés ;
- techniques d'audit applicables, questionnaires et temps passés.

Une fois les guides établis, ils sont complétés :

- de ses instructions d'application : pour chaque étape les niveaux de responsabilité, les règles à respecter, les documents à utiliser et les modalités d'application de techniques communes ;
- des instructions d'application du code d'éthique ;
- de l'organisation et du fonctionnement de la documentation du service ;
- des rapports de temps et du suivi du planning des missions et des auditeurs ;
- des procédures informatiques ;
- des procédures communes à tout service ;
- de l'élaboration et la révision du plan d'audit.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.3.3. La cartographie des risques

Reposant sur la cartographie des processus, la cartographie des risques est le support de pilotage des risques de l'entreprise : elle donne une photographie consolidée et régulièrement actualisée des risques potentiels et de leur niveau de maîtrise. Ce document formalise ainsi l'analyse des risques en hiérarchisant les enjeux par processus en fonction du niveau de risques.

[4] Un objet auditable est une activité élémentaire du domaine audité, enrichie de ses spécificités, de ses risques et de ses modalités de fonctionnement souhaitables (ou « référentiel »).

RENARD (2010 ; 157), définit la cartographie des risques comme : « un véritable inventaire des risques de l'organisation, la cartographie permet d'atteindre trois objectifs :

- inventorier, évaluer et classer les risques de l'organisation ;
- informer les responsables afin que chacun soit en mesure d'y adapter le management de ses activités ;
- permettre à la direction générale, et avec l'assistance du risk manager, d'élaborer une politique de risque qui va s'imposer à tous :
- aux responsables opérationnels dans la mise en place de leur système de contrôle interne ;
- aux auditeurs internes pour élaborer leur plan d'audit, c'est-à-dire fixer les priorités ».

La cartographie des risques permet un gain de temps et de moyens considérables. En effet, la priorisation des risques permet au service d'audit interne de se concentrer sur les missions prioritaires et donc augmenter son efficacité.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.3.3.1. L'approche par les risques

Selon l'étude de l'IFACI réalisée en 2002, la planification et l'exécution des missions d'audit s'appuient de plus en plus sur les critères suivants :

- demande spécifique du plus haut niveau de la hiérarchie ;
- analyse préalable des risques ;
- évolution particulière de l'environnement interne (passation de service, nouvelle direction/service) ou externe (nouvelle loi) ;
- logique de passage « fréquent » ;
- logique de couverture géographique.

L'approche par les risques est devenue un critère systématique et prédominant dans la planification des missions d'audit (75% selon l'étude menée par l'IFACI en 2002). L'approche par les risques nous conduit à aborder la notion du risque dont plusieurs définitions sont données, nous en retenons celle proposée par le lexique de l'IFACI (1997 ; 115), « le risque est la probabilité qu'un événement ou une action puisse avoir des conséquences néfastes sur l'activité ».

Par ailleurs, il existe plusieurs manières de classifier les risques, nous retenons celle de CLEARY et MALLERET (2006 ; 75). Cette classification regroupe les risques en quatre catégories distinctes :

- **les risques stratégiques** menacent la survie de la firme ou sa capacité à maintenir une activité rentable et de création de valeur pour l'actionnaire ; ils peuvent faire suite à des changements dans l'environnement du marché ; à une catastrophe naturelle ou encore résulter de l'activité humaine.
- **les risques financiers** menacent la solvabilité, la rentabilité et la trésorerie de l'entreprise, et peuvent découler des mouvements de prix de marché… de la faillite d'un partenaire, d'un retard de règlement ou d'événements similaires.
- **les risques opérationnels** font suite à des défaillances d'efficacité opérationnelle ou de prestation de service… ils sont principalement dus à des processus et systèmes internes inadéquats ou à des réponses inefficaces aux défis extérieurs.
- **les risques- projets** surviennent dans le cadre de programmes ou de projets distincts et comprennent généralement des risques impliquant des problèmes technologiques, des comportements humains, des processus peu familiers et des menaces externes.

2.3.3.2. Elaboration de la cartographie des risques

Une démarche visant à élaborer une cartographie des risques exige, au préalable, une prise en compte des facteurs suivants[5] :

- l'activité de l'organisation ;
- les objectifs de l'organisation ou de l'activité ;
- l'aversion aux risques/niveau de tolérance aux risques (appétence pour les risques) ;
- les motivations de l'élaboration de la cartographie des risques ;
- les méthodes d'identification et d'évaluation des risques ;
- le système existant de contrôle des risques ;
- la délimitation de la cartographie des risques.

Globalement, la démarche d'élaboration de la cartographie comprend sept (07) phases :

a) Préparation :

- conception de la démarche: benchmarking sur les meilleures pratiques en gestion et cartographie des risques ;
- essai sur une entité pilote.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

[5] Cours de M.YAZI : Audit interne ; ISCBF-DAC ; 2011 ; Partie 1

b) Planification :

- description des processus ;
- identification et analyse des risques inhérents ;
- évaluation et cotation des risques inhérents ;
- identification et évaluation des contrôles internes existants ;
- évaluation et cotation/hiérarchisation des risques résiduels ;
  - établissement de la matrice.

c) Action :

  - développement des stratégies de traitement des risques ;
  - établissement des plans d'action de gestion des risques ;
  - mise en œuvre des plans d'action.

d) Reporting : reportings initial (risques résiduels), consolidé (cartographie) et de mise en œuvre (plan d'action) ;

e) Evaluation : vérification de la mise en œuvre effective des plans d'action et contrôle de la performance du processus de management des risques.

f) Gestion des incidents : recensement des incidents et déclaration des sinistres.

g) Actualisation : amélioration de la démarche et mise à jour de la cartographie.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.3.3.3. Evaluation et traitement des risques

« Dans son référentiel, le COSO[6] définit la gestion des risques d'entreprise comme un processus conçu et exécuté par le conseil d'administration d'une entité, sa direction et tout autre personnel dans le cadre de la mise en œuvre de la stratégie de l'ensemble de l'entité, pour identifier les événements potentiels qui peuvent l'affecter et pour gérer les risques, conformément au –risque d'appétit-, en fournissant une assurance raisonnable des objectifs de l'entité ». (HAMZAOUI : 2006 ; 79).

L'évaluation du risque ne doit pas se limiter uniquement à une simple identification, mais sur une méthodologie d'évaluation des risques (quantification du risque) applicable à tous les domaines de risques. Le but ultime est de mieux appréhender et estimer les risques en termes de probabilité de survenance et d'impact.

Cette évaluation du risque comporte les étapes suivantes :

[6] Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission.

- identification ;
- évaluation ;
- hiérarchisation ;
- planification des missions d'audit ;
- mise en œuvre de ces missions et ;
- suivi (révision de la gestion du risque).

a. Principes d'évaluation des risques de l'entreprise

L'évaluation des risques est une étape centrale du management des risques. Le résultat de ce travail déterminera les grandes orientations du management des risques (stratégie, politique, etc.) et constituera le socle du travail de restitution sur les risques (matrice de criticité). Les risques identifiés sont ensuite côtés en fonction de deux composantes :

- **la gravité**, ou niveau d'impact, à laquelle ont fait échec en développant une politique de protection ;
- **la probabilité** de survenance qu'un ou plusieurs événements se produisent et à laquelle ont fait échec en développant une politique de prévention.

b. Traitement des risques

Plusieurs stratégies face aux risques sont possibles, mais souvent, à un instant donné, l'une est meilleure que l'autre, et il faut souvent combiner plusieurs approches. Les différentes stratégies possibles sont l'acceptation du risque, le partage du risque, l'évitement du risque, la réduction du risque.

- **l'acceptation du risque :** l'entreprise accepte de courir le risque ;
- **le partage du risque :** l'entreprise considère des alliances pour partager un risque entre divers acteurs de la chaine de valeur ;
- **l'évitement du risque :** cessation de l'activité à l'origine du risque ;
- **la réduction des risques :** prendre des mesures nécessaires pour agir à la fois sur la probabilité et la gravité.

2.3.4. Le niveau de rattachement de la structure d'audit

Le positionnement hiérarchique au sein de l'organisation impacte l'indépendance de l'auditeur et l'étendue de son travail. En fonction des organisations, divers types de rattachement peuvent être envisagés :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- **le rattachement à la Direction Générale**, l'objectif est d'assurer non seulement l'indépendance de l'audit interne, mais aussi d'élargir son domaine d'investigation. SCHICK (2007 ; 26), attire l'attention sur les difficultés liées à ce rattachement :
  - les dirigeants sont extrêmement occupés, pressés et discuter avec le responsable de l'audit interne de ses difficultés ou incertitudes n'est pas chose aisée,
  - leur activité principale est la négociation avec les partenaires internes et externes et l'influence des grands acteurs ; ils s'appuient sur les personnes plus que sur les systèmes, alors que l'audit interne évalue l'inverse.
- **le rattachement à une direction opérationnelle** menace l'indépendance de l'audit interne, car il y a risque d'ingérence dans le cas d'audit concernant cette direction ;
- **un double rattachement :** administratif à la Direction Générale et fonctionnel à un comité d'audit. Il s'agit d'un : « équilibre délicat à trouver pour les auditeurs internes qui devront (doivent déjà) à la fois :
  - continuer à être les interlocuteurs de la direction, signalant forces et faiblesses, attirant l'attention sur les défaillances réelles ou potentielles, … ;
  - et dans le même temps, être à la disposition du comité pour fournir tous renseignements et informations sans rétention ni déformation, et ce dans un climat de transparence envers la direction générale ». (RENARD : 2010 ; 451).

Le niveau de rattachement de la structure d'audit interne agit de manière directe sur son fonctionnement et sa performance. Un bon rattachement du service d'audit interne renforce l'indépendance des auditeurs et dénote de l'engagement de la Direction Générale en sa faveur (allocation de moyens d'audit, respect…).

2.3.5. La conduite d'une mission d'audit interne

La conduite des missions d'audit permet à l'organisation d'atteindre ses objectifs, d'évaluer ses processus et de faire des propositions pour son efficacité. La performance d'un service d'audit est établie si ces missions sont menées de façon professionnelle et conformément aux normes d'audit et bonnes pratiques.

La conduite d'une mission d'audit dépend des critères de simplicité, de rigueur et de l'objet de la mission. La démarche standard recommandée est décrite dans le tableau ci-après.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Cette démarche découpe la mission en trois phases fondamentales (voir tableau n°5 ci-dessous).

Tableau 3: Démarche d'une conduite de mission d'audit interne

Phase	Préalable	Norme	Action/Document
Phase d'étude	- prise de connaissance de la structure à auditer - décomposition en objets auditables - identification et analyse des risques spécifiques - choix des objectifs	2200 et suites : planification de la mission…	- ordre de mission - Tableaux Référentiels (TaRiR)/TFfA - plan d'approche - rapport d'orientation - installation de l'équipe
Phase de vérification	- détermination des vérifications à mener - élaboration du budget et chronogramme de la mission - exploitation du travail sur le terrain	2300 et suites : accomplissement de la mission…	- réunion d'ouverture et évocation de la charte - programme de vérification - travail sur le terrain - feuille de couverture - FRAP
Phase de conclusion	- structuration du projet de rapport - réorganisation des FRAP - modifications et diffusion du rapport - obtention du plan d'action des audités et suivi de ses actions	2400 et suites : communication des résultats	- projet de rapport - réunion de clôture - rapport définitif

Source : tableau réalisé par nous-mêmes et inspiré de : (SCHICK : 2007 ; pp.67-126)

CESAG BIBLIOTHEQUE

2.3.5.1. L'émission de l'ordre de mission

L'ordre de mission étant l'acte de naissance ou le mandat de la mission, il précise l'unité et les audités concernés, explique les circonstances de l'audit et arrête les modalités d'intervention. C'est un document de communication ainsi prescrit par LEMANT (1999 ; 61) « de :

- commencez par expliquer pourquoi vous venez, le cadre dans lequel s'inscrit cette mission (même s'il faudra le redire lors de la réunion d'ouverture), afin d'apaiser les craintes ;

- puis indiquez le sujet, les thèmes, ce que vous cherchez, pour que les personnes impliquées se mobilisent ;
- enfin quelques indications pratiques : vos coordonnées téléphoniques, la date et l'heure de la réunion d'ouverture des opérations, et si possible la durée de mission ».

2.3.5.2. La phase d'étude

Cette phase consiste à apprécier les conditions de succès de la mission d'audit interne, car elle permet d'analyser les raisons qui ont motivé la demande d'audit (problèmes réels, dysfonctionnements constatés, objectifs non atteints, etc.) ; d'identifier les risques liés au sujet à auditer, d'arrêter les objectifs de la mission d'audit et de planifier cette dernière en conséquence. SCHICK (2007 ; 73), préconise : « d'effectuer une décomposition du sujet de la mission en objets auditables afin de produire le référentiel d'audit ».

Lors de cette phase, l'auditeur interne est appelé à recueillir les informations sur l'entité à auditer, son organisation et son fonctionnement. Le but est de disposer d'une connaissance pertinente de l'entité, de son organisation, de sa structure et de ses missions.

Afin de structurer la présentation de son champ d'action, l'auditeur interne procède, lors de cette phase, à l'élaboration de documents de travail, à savoir :

- **le plan d'approche** organise la phase d'étude, il associe à une prise de connaissance du domaine à auditer défini par l'ordre de mission et une prise de conscience de ses habituels risques et opportunités d'amélioration, une décomposition du sujet de la mission en objet auditables qui produit le référentiel. (LEMANT : 1995 : 39). Il fixe la démarche de travail pour la poursuite des investigations ;
- **le TaRiR (ou TFfa)**[7] constitue l'outil de référence qui permet à l'auditeur d'une part de définir le champ et les limites de ses investigations, et d'autre part, de structurer la présentation de ses analyses et conclusions, notamment pour renseigner ce qui relève de constat(s), la ou les causes des faits constatés ainsi que leurs conséquences. (SCHICK : 2007 ; 78) ;
- **le rapport d'orientation** est un document synthétique qui présente les objectifs généraux et spécifiques poursuivis et zones de risques que les auditeurs vont examiner.

[7] L'évolution de TFfa (1995) vers TaRiR se situe principalement dans l'enrichissement de la colonne « risque » = empêchements+points de contrôle+impact par rapport à un objectif de contrôle interne à satisfaire. (SCHICK : 2007 ; 79).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Il précise les axes d'intervention et les limites d'intervention des auditeurs (le champ d'action fonctionnel et géographique).

2.3.5.3. La phase de vérification

La phase de vérification comprend la réunion d'ouverture, le programme de vérification, les outils de travail utilisés par l'auditeur. Il s'agit d'une phase de terrain qui constitue l'essentiel du travail réalisé par l'auditeur.

I. La réunion d'ouverture

Après l'envoi à l'encadrement de l'entité auditée, de la lettre de mission à laquelle est joint le cahier de charges, la réunion d'ouverture constitue le point de départ effectif de la mission. Les auditeurs et l'encadrement de l'entité participent à la réunion sous la direction du responsable de l'équipe d'audit. La réunion se déroule chez l'audité et fait l'objet d'un compte-rendu interne aux auditeurs.

L'ordre du jour type standard est le suivant :

- présentation des auditeurs ;
- présentation de la mission d'audit ;
- rappel sur la procédure d'audit ;
- présentation du cahier des charges de la mission ;
- prise de rendez-vous et de contacts ;
- définition des conditions matérielles de la mission.

En cas d'audit inopiné, la lettre de mission est remise à l'encadrement sur place par l'auditeur. Par contre, la charte d'audit est remise à l'encadrement de l'entité auditée au début de chaque intervention.

II. Le programme de vérification

C'est sur la base du rapport d'orientation que s'établit le programme de vérification de l'équipe d'audit constitué des feuilles de couvertures. Le programme de vérification est la gamme de fabrication à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs du rapport d'orientation. C'est un document interne au service d'audit interne, destiné à définir, répartir, planifier et suivre les travaux des auditeurs par le biais des feuilles de couverture ; il indique la liste des tâches à effectuer, des investigations à mener, des questions à poser, des points à voir, des procédures à rechercher (certains l'appellent « programme de travail »).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Les travaux sont décomposés en tâches distinctes pour pouvoir être attribués aux auditeurs. Cependant le programme de vérification n'est ni une obligation, ni une excuse : l'auditeur garde une « marge de manœuvre » et devra faire preuve d'initiative et de jugement. (SCHICK : 2007 ; 99).

III. Les outils d'audit

Les outils d'audit permettent à l'auditeur de disposer d'instruments adéquats pour collecter et classer l'information dans le cadre de sa prise de connaissance des activités à auditer. Ils comprennent le questionnaire, les documents descriptifs, les outils de formalisation des travaux.

a) Le questionnaire

Pour RENARD (2007 ; 239), « c'est un document qui va indiquer le détail de ce qu'il convient de faire pour exploiter les différentes zones de risque… ». Le questionnaire n'est pas constitué des questions que pose l'auditeur, mais des questions qu'il doit se poser. Le questionnaire porte sur l'ensemble de l'activité de l'entité et notamment sur son organisation et son fonctionnement. Il est un préalable nécessaire aux entretiens oraux et à l'élaboration des questions écrites.

Les questionnaires sont élaborés lors de la phase de prise de connaissance et peuvent être complétés au fur et à mesure du déroulement de la mission.

Les différents types de questionnaires sont les suivants :

- les questionnaires de prise de connaissance (QPC) : l'auditeur doit se poser des questions dans les domaines suivants : contexte socio-économique (mission de l'entité, environnement notamment réglementaire, statistiques), contexte organisationnel interne (organigramme, informatique) et fonctionnement de l'entité auditée (méthodes et procédures, système d'informations, problèmes passés ou actuels, réformes en cours ou prévues) ;
- les questionnaires « Volumes et types de transactions » (VTT) : ce type de questionnaire permet d'établir des comparaisons, de relever des écarts afin de déceler d'éventuelles anomalies. L'auditeur examine l'activité des années antérieures, le but étant de rapprocher le fonctionnement de l'entité de celui d'entités comparables ;
- les questionnaires de contrôle interne (QCI) : Ils doivent permettre de guider l'auditeur dans son travail d'analyse, en permettant de déceler les dysfonctionnements et d'en

CESAG - BIBLIOTHEQUE

discerner les causes réelles en matière de contrôle interne. Ils complètent l'analyse générale sur l'organisation et orientent les contrôles qu'il doit réaliser.

b) Les documents descriptifs établis ou à établir durant la mission

Certains de ces documents sont issus de l'entité elle-même. Il s'agit de :

- l'organigramme fonctionnel (répartition des tâches) ;
- les fiches de procédure et les diagrammes de circulation interne à l'entité ;
- les manuels d'audit et les guides d'autodiagnostic internes à l'entité.

D'autres documents sont élaborés par l'auditeur lui-même durant la mission. Il s'agit notamment de diagramme de description des chaînes de traitement et du diagramme de circulation des documents.

c) Les outils de formalisation des travaux

Ces outils servent à récapituler les points majeurs détectés par l'auditeur. Ils peuvent être éventuellement joints en annexe du rapport. Ces outils sont les suivants :

- la feuille de couverture (FC) est le document qui, établi en deux temps, décrit les modalités de mise en œuvre d'une tâche définie dans le programme de vérifications, puis met en évidence les conclusions qui ont été tirées. (SCHICK : 2007 ; 101). Les modalités de mise en œuvre peuvent être des tests, des interviews, etc.
- le tableau des forces et faiblesses (TFfA) est établi à partir des éléments de prise de connaissance et des investigations de l'auditeur en cours de mission, (voir phase d'étude) ;
- la feuille de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP) ou fiche d'anomalies est destinée à synthétiser les constats opérés par l'auditeur chaque fois qu'il relève un problème sérieux, qui nécessite la mise en œuvre de mesures correctives. C'est aussi un instrument de communication avec l'audité. La démarche à suivre en matière de FRAP est la suivante. L'auditeur part du constat, puis il recherche les causes de ce phénomène, ensuite il apprécie les conséquences du problème selon leur nature, puis il formule des recommandations, enfin il énonce le problème après avoir mis un point final à la ou aux recommandations.

Les FRAP sont systématiquement transmises au chef du service de l'audit pour exploitation (voir modèle suivant : figure n°3).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 3:Modèle de FRAP

Feuille de révélation et d'analyse de problème	
Référence papier de travail :	FRAP N° :
Problème :	
Constat :	
Causes :	
Conséquences :	
Recommandations :	
Établi par :	Approuvé par :

Source : (RENARD : 2010 ; 269)

IV. Les méthodes d'audit

En fonction de la nature de la mission, l'auditeur procèdera soit à des examens de cohérence soit à un contrôle. Le but est de gagner du temps en précisant à l'avance la méthode d'audit la mieux appropriée.

a) Les examens de cohérence (ou revues analytiques)

Il s'agit d'un processus de comparaison de la structure existante avec des éléments similaires soit dans le temps (rapprochement avec les exercices antérieurs), soit dans une autre structure (comparaison avec une organisation intervenant dans le même secteur, ou d'importance similaire).

b) Contrôle exhaustif et contrôle par sondage

Dans le cadre d'un audit de régularité à objectif financier, l'audit n'a pas pour but de procéder à un contrôle de l'ensemble de l'activité de l'entité concernée, mais de donner une assurance raisonnable du correct fonctionnement de l'entité. L'auditeur orientera son travail en fonction du risque et, en intégrant le risque de ne pas détecter la totalité des irrégularités, il cherchera à le réduire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.3.5.4. La phase de conclusion

Elle met l'accent sur les résultats de la mission d'audit et le rôle des audités dans la mise en forme définitive du rapport final à travers la prise en compte de leurs observations. Il s'agit d'une étape décisive dont le but ultime est la production du résultat de la mission d'audit.

a. Le projet de rapport (Ossature)

L'ossature du rapport est l'enchainement des messages que l'audit interne veut délivrer dans le rapport concluant la mission ; elle est élaborée à partir des « problèmes » figurant sur les FRAP (et les conclusions figurants sur les feuilles de couvertures)… les FRAP sont classées dans un ordre- par thème, par ordre d'importance – et on rajoute les titres de regroupements sous lesquels ils apparaîtront dans le rapport. (SCHICK : 2007 ; 117).

b. La réunion de clôture

Il s'agit d'une présentation orale des constatations, conclusions et recommandations les plus importantes par l'auditeur à l'encadrement de l'entité. Elle vise quatre objectifs : i) rappeler l'objet de l'audit et ses conditions de réalisation, ii) présenter les observations principales issues du contrôle, iii) valider la pertinence et le caractère incontestable des conclusions pour éviter toute contestation lors de la phase écrite, et iv) obtenir l'adhésion des responsables de l'entité afin qu'ils améliorent sans délai le fonctionnement de l'entité.

c. Le rapport définitif

Le rapport définitif présente les constatations, les conclusions et les recommandations de l'audit. Selon VILLALONGA (2007 ; 88) : « il est intéressant d'organiser la présentation de son rapport d'audit selon la logique suivante :

- les points forts : le rapporteur met en avant les points forts identifiés tout au long de l'audit en justifiant leur « valeur ajouté »…
- les points sensibles : le rapporteur rédige les points sensibles, c'est-à-dire les dispositions « à risque » pour l'organisation…
- les éventuelles recommandations :…
- les écarts : pour les audits qualité interne, le classement des écarts en fonction de leur gravité n'est pas obligatoire… ».

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.3.6. Le suivi des recommandations

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

Les suivi des recommandations fait partie des responsabilités des auditeurs internes[8]qui procèdent à l'évaluation quantitative et qualitative des évolutions survenues et émettent un avis motivé sur les actions de redressement réalisées par les audités. La responsabilité de l'élaboration et de la mise en œuvre du plan d'action relève du responsable de l'entité auditée. « L'équipe d'audit doit examiner chaque point du plan d'action et vérifier qu'il répond bien au problème soulevé ». (SCHICK : 2007 ; 135).

2.3.7. Les moyens matériels et financiers alloués à l'audit interne

Les auditeurs internes dans l'exercice de leur fonction ont besoin de travailler dans des conditions optimales ; ce qui requière la mise en place d'un budget ad hoc autonome et qui permet de couvrir les actions prévues dans le plan d'audit. Ce budget doit prévoir :

- les effectifs et leurs variations, donc 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 ;
- les frais de déplacement qui vont être fonction des endroits où vont se dérouler les audits prévus au plan et de la durée de ces derniers.

À ces trois éléments qui constituent l'essentiel du budget d'exploitation, on peut ajouter :

- des frais de fournitures et d'imprimés (en particulier documents normalisés) ;
- des frais divers d'achat d'ouvrages ou d'abonnements ;
- des dépenses d'investissement : achat de matériels informatiques et de logiciels. (RENARD : 2010 ; 428).

[8] **2500 - surveillance des actions de progrès :** Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion :

Ce chapitre sur la performance d'un service d'audit interne nous a permis de faire le point sur les critères et outils de gestion susceptibles d'améliorer considérablement l'efficacité d'une telle structure. Il faut rappeler à ce sujet que l'objectif de l'étude consiste à vérifier la performance de la DACI compte tenu, à juste titre, des meilleurs critères et outils de gestion utilisés actuellement dans les meilleurs services d'audit interne.

Il est donc capital pour la DACI d'utiliser au mieux ces critères de performance et ces moyens d'audit pour rendre ses missions encore plus efficaces et donc, redonner confiance à toutes les parties intéressées. Pour évaluer les pratiques d'audit de la DACI quant à leur conformité aux normes et bonnes pratiques de la profession, nous avons utilisé l'approche méthodologique détaillée dans le chapitre suivant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 3 : L'approche méthodologique

Introduction

L'approche méthodologique est déterminante dans la mise en œuvre de notre étude, elle permet de collecter les informations relatives au déroulement des activités de la Direction de l'Audit et du Contrôle Interne de la DGTCP et de les analyser. La méthodologie suivie doit prendre en compte la démarche inspirée des normes et bonnes pratiques utilisées dans le cadre de la conduite de l'audit interne au niveau international pour permettre de l'adapter correctement, dans un environnement de performance, au contexte de la DACI. Pour ce faire, nous allons, d'abord, présenter le modèle d'analyse, ensuite les outils de collecte et d'analyse des données nécessaires pour mieux appréhender le niveau de performance de la structure d'audit interne de la DGTCP.

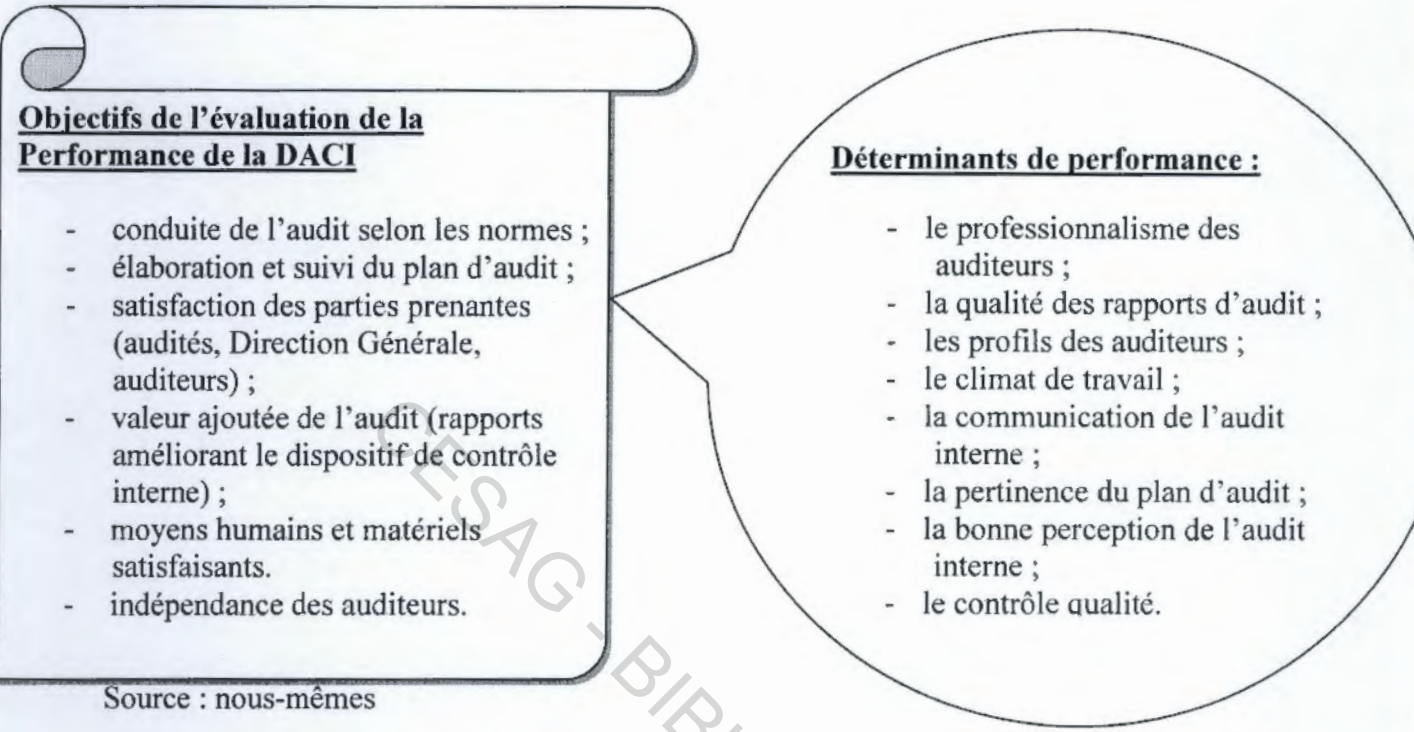
CESAG - BIBLIOTHEQUE

3.1. Modèle d'analyse

Le modèle d'analyse décrit cinq (05) objectifs à atteindre dans le cadre de l'évaluation de la performance de la DACI entreprise dans la présente étude. Ces objectifs ne peuvent être atteints que si tous les déterminants de performance présentés dans le modèle ci-après sont respectés et appliqués au sein de la DACI.

Il faut rappeler, dans ce cadre, que la bonne utilisation des outils d'audit par les auditeurs requière l'application de ces déterminants pour le bon fonctionnement de la DACI.

Figure 4:Modèle d'analyse



Source : nous-mêmes

CESAG - BIBLIOTHEQUE

3.2. Les outils de collecte des données

L'objectif principal étant de collecter le maximum d'informations sur le fonctionnement de l'audit interne ainsi que les procédures et outils utilisés pour la conduite des missions de la DACI. Cette collecte des données est faite à travers la recherche documentaire, le questionnaire et l'entretien.

3.2.1. La collecte documentaire

En plus de la documentation théorique déjà exploitée dans le cadre de la revue de la littérature, nous avons procédé à la collecte de la documentation existante relative aux pratiques d'audit de la DACI (règlementation, rapports d'audit, manuel de procédures, etc.). Ce recueil de données, réalisé sur le terrain, a permis de faire une meilleure connaissance du sujet de la présente étude.

Lors de l'exploitation des documents, l'accent a été mis sur les rapports d'audit (vingt rapports d'inspection et quinze rapports de contrôle général) ainsi que le courrier administratif relatif aux correspondances de transmission des rapports aux différentes parties prenantes (DG, MF, IGF). L'analyse de cette documentation nous a permis de relever les écarts et

irrégularités des procédures au regard des référentiels existants, surtout en termes de qualité des rapports d'audit, de leur suivi et du niveau de leur exploitation par les décideurs.

3.2.2. Le questionnaire

Il s'agit d'un outil de mise en forme de l'information qui a été collectée auprès des personnes cibles en tenant compte des informations à rechercher. L'enquête par le questionnaire a consisté à poser cinquante cinq (55) questions (voir annexes : 2, 3 et 4) aux audités, auditeurs et à la Direction Générale afin de mesurer leur niveau de satisfaction dans le cadre de la conduite des missions d'audit réalisées par la DACI.

L'administration du questionnaire a touché 42 structures auditées (échantillon représentatif de la population mère), 06 auditeurs et 10 représentants de DG). Pour les entités hors de Nouakchott (capitale), le questionnaire a été administré, indirectement, via la poste (intérieur du pays) et à l'aide du fax (postes comptables diplomatiques). L'usage du questionnaire comme outil de mise en forme des informations à collecter a permis d'expliquer et de vérifier les interrogations formulées dans notre problématique de recherche.
En effet, le questionnaire a la capacité de couvrir une vision assez élargie des objets tels que les opinions, motivations et attitudes des personnes sondées.

CESAG BIBLIOTHEQUE

3.2.3. L'entretien

GRAWITZ (2001 ; 742), définit l'entretien comme « un procédé d'investigation scientifique, utilisant un processus de communication verbale, pour recueillir des informations, en relation avec le but fixé ». Il s'inscrit dans une démarche de collecte de données qualitatives dans le but de les exploiter.

Largement utilisé dans les sciences humaines, l'entretien permet de confirmer ou infirmer des informations obtenues par exemple à l'issue du questionnaire. Trois raisons principales ont favorisé l'usage de l'entretien dans la collecte de données, à savoir :

- les données constituent un complément de l'information collectée à l'aide du questionnaire, elles visent à chercher des renseignements spécifiques et de qualité ;
- les données se prêtent à la comparaison ;
- les données concernent essentiellement les perceptions qualitatives des personnes interrogées.

L'entretien a concerné certains éléments reflétant les opinions des opérationnels sur la qualité de l'audit mené par la DACI, les diverses perceptions par rapport aux avantages tirés d'une telle fonction et les comportements déontologiques aussi bien des auditeurs que des audités.

3.2.4. La population de l'étude

La bonne définition de la population d'étude est nécessaire afin d'éviter les erreurs de sondage. DAYAN (2008 ; 303) définit la population d'étude comme étant « la totalité des individus concernés par le phénomène étudié ».

Dans notre cas, la population de l'étude est constituée des postes comptables (réseau du trésor public), services centraux, postes de recettes et régies d'avance ; ce qui totalise cent soixante onze entités soumises aux contrôles et vérifications de la DACI. Cette population est présentée dans le tableau n°4, ci-après :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 4:population d'étude

Structures auditées (clients)	Nombre	Pourcentage
Services centraux	24	14,04
Trésoreries régionales	12	7,02
Perceptions départementales	51	29,82
Postes diplomatiques et consulaires	38	22,22
Régies d'avance	37	21,64
Centre d'impôts de Nouakchott	09	5,26
TOTAL	**171**	**100**

Source : www.tresor.mr: rapport d'activité de la DGTCP 2011

Au regard du nombre important et diversifié des composants de la population d'étude et compte tenu des contraintes de budget et de temps, il s'est avéré nécessaire de constituer un échantillon représentatif tout en maintenant la précision dans les résultats de la recherche. Il s'agit de :

- **construire l'échantillon :** la sélection de l'échantillon consiste à choisir des individus représentatifs de la population d'étude ou population mère et ayant les mêmes caractéristiques de cette population vis-à-vis du phénomène étudié.

La répartition des individus au sein de l'échantillon doit être proportionnelle à celle de la population d'étude par rapport aux informations recherchées à travers le questionnaire.
Or, la méconnaissance de la répartition de la population mère conduit le chercheur à recourir aux lois statistiques des probabilités.

- **définir une base de sondage :** la base de sondage nous permet d'identifier les éléments de la population cible de l'étude. DAYAN (2008 ; 303), définit la base de sondage comme « une liste exhaustive des membres de la population mère ».
- **d'arrêter une méthode d'échantillonnage :** il existe, en général, deux méthodes d'échantillonnage : (i) les méthodes probabilistes ou aléatoires qui comprennent la méthode aléatoire simple, la méthode stratifiée, la méthode en grappe et la méthode à plusieurs degrés et (ii) les méthodes empiriques qui se répartissent en méthodes de quotas, des itinéraires, de « boule de neige » et de convenance.

L'existence ou non de la base de sondage détermine le choix de la méthode d'échantillonnage utilisée. En effet, l'existence d'une base de sondage fiable conduit à choisir la méthode probabiliste ou aléatoire. Le cas échéant, le choix de la méthode empirique est le mieux approprié. La méthode d'échantillonnage utilisée dans notre étude est la méthode aléatoire qui nous a permis de constituer notre population accessible.

- **déterminer l'échantillon :** la distribution de la population accessible (échantillon) est présentée dans le tableau suivant :

Tableau 5:échantillon de l'étude

Structures auditées (clients)	Nombre	Pourcentage
Services centraux	10	23,81
Trésoreries régionales	02	4,76
Perceptions départementales	09	21,43
Postes diplomatiques et consulaires	04	9,52
Régies d'avance	08	19,05
Centre des impôts	09	21,43
TOTAL	**42**	**100**

Source : nous même

3.3. La méthode d'analyse des données

Les données issues de l'administration du questionnaire, de l'interview ainsi que l'analyse documentaire ont été traitées de façon manuelle. Le dépouillement des différentes

CESAG BIBLIOTHEQUE

opinions et réflexions recueillies notamment grâce au questionnaire a été présenté dans des tableaux Excel pour en faciliter l'exploitation.

Les données chiffrées relatives aux résultats de l'enquête ont permis de déterminer les pourcentages à l'effet des comparaisons nécessaires. L'analyse de l'ensemble des données recueillies a permis, en définitive, de tirer les conclusions qui s'imposent.

Conclusion

L'intégralité du travail de terrain a consisté à conduire une enquête au niveau des services centraux de la DGTCP, ainsi que dans certains postes comptables. La méthodologie utilisée a pris en compte un cadre de référence axé sur les critères et outils de performance d'un service d'audit interne.

Le choix de la population cible et des outils et techniques de collecte de données ont été réalisés en considérant le contexte de l'étude (disponibilité de l'information, délai…). Incontestablement, l'approche méthodologique retenue n'a pas pu cerner tous les aspects de la performance d'un service d'audit public, mais elle a proposé une démarche réaliste orientée sur les bonnes pratiques dans le domaine. Les niveaux d'organisation et de performance de la DACI sont traités dans la seconde partie du présent mémoire.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

Conclusion partielle de la partie théorique

L'objectif de la partie théorique consiste à présenter les meilleures pratiques de l'audit interne sur le plan international conformément aux normes en la matière et les bonnes pratiques appliquées à ce jour tant au niveau du secteur privé que public. Des déterminants de performance de l'audit interne ont été identifiés pour permettre d'avoir des éléments de comparaison à même de juger du niveau de performance de la direction de l'audit interne de la DGTCP.

L'intérêt d'exposer, dans ce mémoire, une revue de littérature large et détaillée contribue à tirer les meilleurs enseignements relatifs aux bonnes pratiques de l'audit interne afin de se corriger et d'aller de l'avant dans un objectif de performance. Pour ce faire, la DACI, pour devenir performante, doit se mettre en conformité avec les bonnes pratiques de l'audit interne tout en élargissant son champ d'activités.

Dans un souci, d'apprentissage et d'amélioration des pratiques de l'audit interne de la DACI, nous avons jugé nécessaire d'étoffer la partie théorique au détriment de la partie

pratique qui se trouve, du coup, réduite pour des raisons de confidentialité et de la récente mise en place de la structure d'audit au sein de la DGTCP. Cette dernière portera sur les tous les aspects de performance de la DACI.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Deuxième partie : Cadre pratique

Introduction de la partie pratique

En raison de la situation de mauvaise gestion et d'organisation qui prévaut dans le secteur de l'audit public en Mauritanie et particulièrement de celui de la DACI, les avancements en termes de conduite de missions d'audit et de moyens mis à la disposition des structures d'audit interne ont été très faibles.

Cet état de fait a considérablement affecté le niveau de performance de la DACI qui doit, désormais, prendre les mesures idoines nécessaires pour renverser la tendance afin de répondre aux besoins des parties prenantes et à l'intérêt général dans son acception la plus large.

La Direction de l'Audit et de Contrôle Interne est une structure de constitution et d'organisation récentes. Le volume des activités de la DACI, ainsi que le sous effectif de son personnel ont rendu la disponibilité des auditeurs dans leur lieu de travail un fait quasi quotidien.

Aussi, l'accès à la documentation de ce service est difficile à cause de son faible niveau de classement et d'archivage. Ainsi, la conjugaison de ces contraintes a affecté considérablement et de manière significative le contenu de cette deuxième partie.

Néanmoins, nous avons procédé, dans la partie qui suit, à :

- la présentation de la DGTCP ;
- la description des pratiques de l'audit interne au sein de la DGTCP ;
- la détermination du niveau de performance actuel de la DACI et ;
- la proposition d'actions d'améliorations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 4 : Présentation de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP)

Introduction

La DGTCP est une administration centrale relevant du Ministère des Finances. Elle gère pour le compte de l'Etat trois principales activités : la gestion de la trésorerie, la comptabilisation des opérations et dans une moindre mesure, le recouvrement des recettes extra fiscales.

La présentation de la DGTCP concernera son organisation, ses attributions conformément à l'organigramme de 2009. Il s'agit d'une présentation verticale telle que validée par le décret instituant l'organigramme de la DGTCP et qui tient compte des moyens humains et matériels mis à la disposition du Trésor Public par le Ministère de tutelle.

4.1. Création de la DGTCP

La DGTCP a été créée le 29 juin 1962 par la loi n°62.133 portant constitution et réglementation du Trésor Public Mauritanien. Elle a été créée sous l'appellation de « Agence comptable centrale du Trésor Mauritanien (ACCTM) dont les principales missions consistent à assurer la centralisation et la gestion des disponibilités en numéraire existant chez tous les comptables publics.

4.2. Organisation Générale de la DGTCP

L'organisation de la DGTCP est définie selon le récent décret de la primature relatif à son organigramme. Il prend en compte l'entièreté de ses activités et la séparation des tâches administratives.

4.2.1. Principales activités de la DGTCP

La Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique est chargée de la gestion, dans le temps et dans l'espace, de toutes les disponibilités de l'Etat. A ce titre, ses principales activités portent sur :

- l'exécution en recettes et en dépenses du budget de l'Etat et de la centralisation des comptes ;
- l'élaboration des règles de la Comptabilité Publique ;
- la recherche et la gestion des moyens de trésorerie ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- la tenue des comptes de la Caisse des Dépôts et Consignations ;
- la tenue de la caisse des retraites, des collectivités locales, des établissements publics et des particuliers ;
- le contrôle et la reddition des comptes de l'Etat ;
- la gestion du portefeuille de l'Etat.

Le Trésorier Général est le Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique et comptable principal de l'Etat. Il doit veiller au respect des textes relatifs à la réglementation et au contrôle de la dépense publique.

4.2.2. Organisation générale de DGTCP

La Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique comprend sept directions, un service chargé des usagers et le réseau des comptables publics qui lui sont rattachés.

Les directions sont :

- la Direction de la centralisation comptable ;
- la Direction de la gestion de la trésorerie.
- la Direction des études et du système d'information ;
- la Direction des finances locales ;
- la Direction de l'audit et du contrôle interne;
- la Direction des ressources humaines et moyens généraux ;
- la Direction régionale de Nouadhibou.

Les structures rattachées à la Direction Générale sont :

- le service de l'information, renseignements et bureau d'ordre ;
- les perceptions de Nouakchott dépendant de la DGTCP ;

a. La Direction de la centralisation

La DCC centralise l'ensemble des comptabilités, assure le recouvrement des recettes non-fiscales, comptabilise et détermine les modalités de gestion du patrimoine de l'Etat et produit les principales situations de l'Etat, notamment la loi de règlement.

Elle comprend quatre services :

- le service de la centralisation ;
- le service de la comptabilité ;
- le service du recouvrement ;
- le service de la reddition des comptes de l'Etat ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

b. La Direction de la Gestion de Trésorerie

La DGT exerce les trois missions habituelles incombant au trésorier: établir la prévision quotidienne la plus précise possible des flux d'entrée et de sortie de trésorerie; placer les éventuels excédents aux meilleures conditions et emprunter les ressources nécessaires au meilleur coût. Elle assure en outre les attributions du comptable public en matière de gestion de la dette, et la tenue des comptes des déposants obligatoires, ainsi que la fourniture des services bancaires afférents.

La DGT compte quatre services :

- le service de la gestion de la trésorerie ;
- le service de la gestion de la dette ;
- le service dépôts de fonds Trésor ;
- le service de la caisse centrale.

c. La Direction des Etudes et du Système d'Information

Elle est chargée :

- d'étudier et de préparer les projets de textes législatifs et réglementaires relatifs aux structures et aux procédures comptables de l'Etat ainsi que de prendre les mesures nécessaires à leur application ;
- de conduire toutes les études et réformes relatives à la comptabilité publique et à la comptabilité de l'Etat ;
- de préparer et mettre à jour les instructions générales et notes d'explication ou d'application des dispositions légales et réglementaires relative à la comptabilité publique ;
- de réaliser les études relatives aux opérations de trésorerie et à la gestion des liquidités ;
- de participer au développement des moyens de paiement ;
- de veiller à l'étude et à l'élaboration des règles et des normes comptables de l'Etat;
- d'établir et de mettre à jour les modèles des comptes de gestion, des comptes financiers ainsi que les documents comptables exigés en vertu du règlement général de la comptabilité publique ou autres textes législatifs et réglementaires ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- d'accomplir les études relatives au développement des modalités d'exécution des dépenses publiques ;
- d'assurer l'assistance et l'encadrement des comptables et des agents des services extérieurs de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique dans l'application des procédures comptables ;
- d'étudier et organiser les procédures de recouvrement des recettes non fiscales ;
- d'élaborer toutes les situations produites et diffusées par la DGTCP (TOFE, SMT, CSNRH) ;
- de participer à la préparation du projet du plan informatique de la DGTCP, d'identifier les besoins ainsi que de participer aux choix techniques et à la fixation des priorités ;
- de préparer la description des procédures de travail et d'élaborer les cahiers des charges administratifs relatifs aux applications à développer ;
- de réceptionner et de valider les applications développées, d'assurer leur exécution et de veiller à la mise en place et l'entretien des équipements appropriés ;
- de veiller à la sécurité des équipements et des applications développés ;
- d'assurer la gestion des applications informatiques et leur exploitation dans les divers services de la DGTCP ;
- d'étudier, développer, exploiter et assurer la maintenance des applications spécifiques de la DGTCP ;
- de concevoir et établir les statistiques relatives à la gestion des deniers publics, à l'exécution des budgets ainsi que de préparer les rapports mensuels ;
- d'assurer la coordination avec les différents ministères et structures en matière d'échange et d'exploitation des données ;
- d'animer le Portail de la DGTCP ;
- de participer à la concrétisation du programme de l'administration communicante, développer les services en ligne et de veiller à leur suivi.

Elle comprend trois services :

- le service de la réforme comptable ;
- le service du système d'information ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- le service des études et des statistiques.

d. La Direction des Finances Locales

La DFL est chargée de la réforme et de la modernisation des finances locales, de l'élaboration et de la diffusion de statistiques communales, de la formation des Receveurs municipaux, de l'informatisation des postes non centralisateurs, du soutien au réseau comptable et de l'amélioration de la qualité comptable (tenue des comptes et reddition des comptes) des comptabilités des Receveurs municipaux. Elle comprend deux services :

- le service des statistiques communales et de la formation des Receveurs municipaux ;
- le service de la mise en état d'examen des comptes de gestion des Receveurs municipaux et de la qualité comptable.

e. La Direction de l'Audit et du Contrôle Interne

Elle est chargée de l'audit et la supervision du dispositif du contrôle interne de la DGTCP et des entités administratives relevant de sa tutelle. Elle ne comprend pas de services.

f. La Direction des Ressources Humaines et Moyens Généraux

Elle est chargée de la gestion des moyens humains et matériels de la Direction Générale. Elle comprend trois services :

- le service des Ressources Humaines ;
- le service des Moyens généraux ;
- le service des affaires administratives.

g. Le Service de l'Information, Renseignements et Bureau d'Ordre

Il est chargé :

- d'accueillir les citoyens et de leur rendre des services d'information, de renseignement et d'orientation ;
- de superviser les opérations d'affichage des annonces et des avis destinés au public et au personnel ;
- de veiller à l'accomplissement de la mission relative à la communication avec le public ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- de mettre en place un système d'écoute par la création d'un centre d'appel pour renseigner et informer les usagers de la direction générale du trésor et de la Comptabilité Publique ;
- d'assurer la réception, l'expédition et l'enregistrement du courrier ;
- d'assurer la ventilation et le suivi du courrier ;
- d'assurer le suivi des circuits de transmission du courrier.

Il comprend trois divisions :

- la division de l'information et du renseignement ;
- la division du bureau d'ordre ;
- la division du Secrétariat.

h. La Paierie Générale du Trésor

La PGT est un poste comptable déconcentré du Trésor Public placé sous l'autorité et le contrôle du Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique. Elle est chargée :

- de l'exécution des dépenses de personnel et de matériel de l'Etat au niveau central ;
- du contrôle et du règlement des dépenses du budget de l'Etat et des comptes spéciaux du Trésor ;
- du contrôle de la gestion des régies d'avances de l'Etat et de l'apurement de leurs opérations ;
- de toutes questions et autres opérations ayant trait au règlement des dépenses publiques au niveau central en collaboration avec les services concernés.

La Paierie Générale du Trésor comprend cinq services :

- le service des dépenses de matériel ;
- le service des dépenses sur marchés et des mises à disposition ;
- le service des dépenses de personnel ;
- le service du compte de gestion ;
- le service de la comptabilité.

Le service des dépenses de matériel est chargé de la vérification, contrôle, visa et règlement des dépenses de matériel du budget de l'Etat ainsi que du contrôle de la gestion des régies d'avances et l'apurement de leurs opérations. Il comprend trois divisions :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- la division chargée des dépenses de matériel ;
- la division chargée des régies d'avance ;
- la division du règlement.

Le service des dépenses sur marchés et des mises à disposition est chargé de la vérification, contrôle et visa des dépenses sur marchés et des mises à disposition. Il est chargé également du classement des marchés et du suivi de leurs décomptes ainsi que la tenue du fichier des mises à disposition et le classement des copies de décisions. Il comprend deux divisions :

- la division chargée des marchés publics ;
- la division chargée des mises à disposition.

Le service des dépenses de personnel est chargé de la vérification, contrôle, visa et règlement des dépenses de personnel du budget de l'Etat. Il comprend une seule division :

- la division des dépenses de personnel.

Le service du compte de gestion est chargé de la confection du compte de gestion sur chiffres, de l'archivage numérique et de l'archivage sur pièces. Il comprend deux divisions :

- la division de l'archivage numérique ;
- la division de l'archivage sur pièces.

Le service de la comptabilité est chargé de la vérification, du contrôle et de la validation des opérations comptables de la Paierie Générale du Trésor. Il est chargé aussi du suivi du compte de disponibilité, de la confection des états de concordance et l'établissement des différents documents comptables et situations périodiques. Il comprend deux divisions :

- la division de la trésorerie ;
- la division de la comptabilité de la Paierie.

La Paierie Générale du Trésor est dirigée par le Payeur Général du Trésor qui est comptable principal de l'Etat avec rang de Directeur d'Administration Centrale.

La Paierie Générale du Trésor est assignataire des dépenses de personnel et de matériel de l'Etat au niveau central.

i. La Paierie des Dépenses Déconcentrées de l'Etat

La PDDE est un poste comptable déconcentré du Trésor Public placé sous l'autorité et le contrôle du Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique. La Paierie des Dépenses Déconcentrées de l'Etat est chargée :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- de concourir à la tenue et à l'établissement des comptes de l'Etat, s'assurer de la sincérité des enregistrements comptables et veiller au respect des procédures comptables de l'Etat.
- de contrôler, vérifier, apurer et apposer un visa de centralisation des opérations comptables effectuées sous sa responsabilité par les comptables secondaires du réseau dont elle dispose sur le territoire national ;
- d'encadrer, suivre et superviser les activités du réseau des comptables secondaires qui lui sont rattachés ;
- de toutes questions et autres opérations ayant trait aux dépenses déconcentrées de l'Etat sur le territoire national en collaboration avec les services concernés.

La Paierie des Dépenses Déconcentrés de l'Etat comprend deux services :

- le service des Agences ;
- le service de la Comptabilité.

Le service des Agences est chargé de la saisie informatique des données comptables des postes comptables non informatisés mais également de l'apurement et visa de centralisation des opérations comptables effectuées par les comptables secondaires du réseau du Payeur des Dépenses Déconcentrées de l'Etat sur le territoire national. Il comprend deux divisions :

- la division de l'apurement et visa de centralisation ;
- la division de la saisie informatique.

Le service de la Comptabilité est chargé des prises en charge des notifications des crédits assignés aux postes comptables secondaires du réseau du Payeur des Dépenses Déconcentrées de l'Etat sur le territoire national.

Il est chargé aussi de l'exécution et du suivi des mouvements de fonds des comptes de disponibilité.

Il est chargé également de l'analyse et du contrôle des documents statistiques et comptables des postes secondaires qui sont rattachés au Payeur des Dépenses Déconcentrées de l'Etat sur le territoire national.

Le service de la comptabilité est chargé de la tenue de la comptabilité de la Paierie, de l'établissement des différents documents comptables et situations périodiques.

CESAG BIBLIOTHEQUE

Enfin, il est chargé de la confection du compte de gestion sur chiffres, de l'archivage numérique et de l'archivage sur pièces. Il comprend trois divisions :

- la division des prises en charge des notifications ;
- la division des mouvements de fonds ;
- la division du compte de gestion.

La Paierie des Dépenses Déconcentrées de l'Etat est dirigée par le Payeur des Dépenses Déconcentrées de l'Etat qui est comptable principal de l'Etat avec rang de Directeur d'Administration Centrale.

La Paierie des Dépenses Déconcentrées de l'Etat est assignataire des dépenses de l'Etat au niveau déconcentré sur le territoire national ;

j. La Paierie des Postes Comptables Diplomatiques et Consulaires

La PPDC est un poste comptable déconcentré du Trésor Public placé sous l'autorité et le contrôle du Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique.

La Paierie des Postes Comptables Diplomatiques et Consulaires est chargée :

- de concourir à la tenue et à l'établissement des comptes de l'Etat, s'assurer de la sincérité des enregistrements comptables et veiller au respect des procédures comptables de l'Etat.
- de contrôler, vérifier, apurer et apposer un visa de centralisation des opérations comptables effectuées sous sa responsabilité par les comptables des Postes Diplomatiques et Consulaires ;
- d'encadrer, suivre et superviser les activités du réseau des comptables secondaires qui lui sont rattachés ;
- de toutes questions et autres opérations ayant trait aux dépenses des comptables des Postes Diplomatiques et Consulaires en collaboration avec les services concernés.

La Paierie des Postes Comptables Diplomatiques et Consulaires comprend deux services :

- le service des Agences ;
- le service de la Comptabilité.

Le service des Agences est chargé de la saisie informatique des données comptables des postes non informatisés. Il est chargé également de l'apurement et visa de centralisation

CESAG - BIBLIOTHEQUE

des opérations effectuées par les comptables secondaires du réseau du PPCDC à l'étranger. Il comprend deux divisions :

- la division de l'apurement et visa de centralisation ;
- la division de la saisie informatique.

Le service de la Comptabilité est chargé des prises en charge des notifications des crédits assignés aux postes comptables diplomatiques et consulaires.

Il est chargé aussi de l'exécution et du suivi des mouvements de fonds des comptes de disponibilité.

Il est chargé également de l'analyse et du contrôle des documents statistiques et comptables des postes comptables secondaires qui sont rattachés au Payeur des Postes Comptables Diplomatiques et Consulaires.

Le service de la comptabilité est chargé de la tenue de la comptabilité de la Paierie, de l'établissement des différents documents comptables et situations périodiques.

Enfin, il est chargé de la confection du compte de gestion sur chiffres, de l'archivage numérique et de l'archivage sur pièces. Il comprend trois divisions :

- la division des prises en charge des notifications ;
- la division des mouvements de fonds ;
- la division du compte de gestion.

. La PPCDC est dirigée par un payeur qui est comptable principal de l'Etat avec rang de Directeur d'administration centrale. Elle est assignataire des dépenses de l'Etat en dehors du territoire national.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

k. Les Départements Comptables Ministériels

Les DCM ne sont pas encore opérationnels. Ce sont des postes comptables déconcentrés du Trésor Public placés sous l'autorité et le contrôle du Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique.

4.2.3. Les moyens[9] de la DGTCP

Les moyens (humains et matériels) permettent à la DGTCP de fonctionner normalement et de mener à bon port ses réformes relatives à la gestion des finances publiques.

[9] Rapport d'activité 2010 de la DGTCP

Les moyens matériels sont financés par le budget de l'Etat et les concours financiers des bailleurs de fonds étrangers.

4.2.3.1. Humains

La composition du personnel en service à la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique est la suivante :

Tableau 6:Effectif actif de la DGTCP

Grades	Nombre Actifs
Administrateurs et cadres assimilés	15
Inspecteurs du Trésor et assimilés	44
Contrôleurs du Trésor et assimilés	59
Agents d'exécution et assimilés	274
Total	392

Source : www.trésor.mr (rapport d'activité 2010 de la DGTCP).

4.2.3.2. Budget

Le niveau des crédits budgétaires alloués à la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique montre que les moyens financiers disponibles sont en deçà des besoins de la Direction. Ils ne permettent pas de réaliser l'ensemble des objectifs visés.

Conclusion

L'environnement dans lequel évolue la DACI est particulièrement complexe. En effet, la DGTCP possède un organigramme volumineux qui n'a pas été appuyé de moyens satisfaisants permettant sa mise en œuvre dans les meilleures conditions. Aussi, le sous effectif de la DACI et le faible budget alloué aux missions ne permettent pas à celle-ci de mener à bien les réformes nécessaires à sa mise à niveau.

Les deux chapitres suivants sont consacrés consécutivement à la description des pratiques de l'audit interne à la DGTCP et au niveau de performance de la DACI.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 5 : Pratique de l'audit interne à la DGTCP

Introduction

La pratique de l'audit interne au sein de la DACI est récente. L'audit de régularité et de l'inspection sont les seuls contrôles réalisés par les auditeurs et inspecteurs vérificateurs de la DACI.

Le présent chapitre vise à présenter la DACI, à décrire fidèlement son organisation et plus en détail la conduite de ses missions. Il traitera également des attributions de celle-ci.

5.1. Présentation de la Direction de l'Audit et du Contrôle Interne (DACI)

La Direction de l'audit et du contrôle interne est chargé du contrôle, de la vérification, d'inspection, et de l'audit des services centraux et des postes comptables. Elle est placée sous l'autorité directe du Directeur Général du Trésor et de la comptabilité Publique.

Plusieurs études et réformes ont été entreprises visant à rendre plus d'efficacité et de pertinence à la Direction de l'Audit et du Contrôle Interne qui doit, en plus de l'arrêt des comptes, porter un jugement sur les procédures comptables, l'évaluation du rendement du personnel et l'assainissement des comptes. La DACI dispose actuellement d'un bâtiment autonome et bien équipé en matériels bureautique et informatique. Les auditeurs négocient actuellement un statut qui leur permettra une indépendance renforcée et des avantages matériels importants.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

5.2. Motivation de création et organisation de la DACI

La création des structures d'audit interne dans les administrations publiques est l'une des exigences des réformes des finances publiques entreprises par les pouvoirs publics. Les fraudes et malversations des deniers publics commises à grand échelle par les comptables ont contribué fortement à la création des services d'audit interne.

5.2.1. Motivation de création d'une structure d'audit interne

Avant 2008, la structure de l'audit interne de la DGTCP était un service d'inspection destiné à contrôler les postes comptables secondaires relevant de la Direction Générale. En

octobre 2008, ce service d'inspection est devenu, suite à un décret (N°278/2008/PM) de la primature, service d'audit et du contrôle interne.

En mars 2009, sur impulsion des partenaires techniques et financiers de la Mauritanie, le service d'audit interne est hissé au rang de Direction et conserve la même appellation : « Direction d'audit et du contrôle interne », conformément au nouvel organigramme de la DGTCP. L'évolution rapide de l'audit au niveau mondial et son intérêt grandissant font de lui un outil incontournable pour le bon fonctionnement des services de la DGTCP dans un objectif d'efficience et d'efficacité.

Les divers atouts dont dispose l'audit interne ont vite contribué à son adaptation par toutes les directions administratives soucieuses d'apporter une réelle expertise dans les différents domaines de leurs activités.

La DGTCP, en créant sa structure d'audit interne, répond à un souci d'aide à la prise de décision, de maîtrise de ses opérations, mais surtout de sécuriser son patrimoine. Cela est possible, si la DACI arrive à maîtriser autant que possible les risques liés au management de ses activités.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

5.2.2. Le positionnement hiérarchique de la DACI

La Direction de l'audit et du contrôle interne relève directement du Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique (voir organigramme de la DGTCP). Elle exerce une fonction distincte et indépendante de celle de la gestion courante.

La DACI est également indépendante des entités auditées. Il n'existe pas à notre connaissance d'implications opérationnelles des membres de la Direction d'audit interne. Cependant l'audit interne peut être associé pour avis à l'élaboration de projets divers.

Le Comité national d'audit (CNA) est une structure d'audit mise en place par la DGTCP, mais non fonctionnelle à ce jour. Il assiste le Directeur Général pour la détermination du cadre de la mission d'audit.

Le CNA est composé du Directeur général, du Directeur général adjoint, du conseiller technique du Directeur Général, des trois payeurs et des directeurs de l'administration centrale de la Direction Générale. Le secrétariat est assuré par le Directeur de la DACI.

Le CNA a pour mission de proposer au DGTCP, qui décide en dernier ressort, le cadre général de l'audit et le programme annuel des missions d'audit. Il analyse en outre l'efficacité des normes et procédures internes de l'audit. Enfin, il assiste le Directeur Général pour la supervision annuelle des suites données aux plans d'action approuvés par la Direction Générale consécutivement aux rapports de la Direction de l'audit.

5.2.3. Organisation et attributions de la DACI

L'organisation de la DACI s'inscrit dans un cadre qui lui permet d'exercer ses activités dans les meilleures conditions possibles. L'objectif étant de structurer ses activités de sorte que l'ensemble des tâches puissent s'exécuter de façon convenable et efficace.

Actuellement, l'effectif de la DACI est constitué, en plus du Directeur, de six auditeurs, d'une secrétaire, d'un chauffeur et d'un planton. Le nombre d'auditeurs sera porté à douze auditeurs dont la décision de nomination est actuellement au niveau du cabinet du Ministre des Finances.

Les nouveaux auditeurs recrutés par la DACI sont soumis, obligatoirement, à une période de stage de 4 mois avant leur prise effective de fonction. Le but recherché est de leur fournir une formation sur le tas pratique et solide.

Compte tenu du nombre important des entités à auditer par an (171 unités), une bonne organisation s'avère nécessaire pour permettre à la DACI de réaliser son programme de travail dans les délais prévus. Actuellement, le ratio « nombre d'auditeurs par rapport au nombre d'audités » reste encore en deçà des standards de la profession (2,2 auditeurs en moyenne pour 1000 salariés).

Le retard dans le recrutement ou l'affectation des auditeurs en service hors de la DACI va avoir, dans le court et moyen terme, des répercutions sur l'efficacité des missions d'audit interne et même une réduction des missions (prévues et inopinées). Les principaux postes comptables qui seront affectés par le sous effectif de la DACI ce seront les trésoreries régionales et perceptions hors Nouakchott.

Les attributions de la DACI comprennent le contrôle, la vérification, l'inspection et l'audit des services centraux et des postes comptables.

L'actuel organigramme de la DACI, répartisse les auditeurs selon les missions d'audit. En effet, parmi les six auditeurs, quatre sont affectés exclusivement aux inspections et deux sont

CESAG - BIBLIOTHEQUE

chargés de l'audit du dispositif de contrôle interne au niveau des services centraux de la DGTCP (voir organigramme de la DACI en Annexe 6).

5.3. Le fonctionnement de la Direction de l'audit interne

Le fonctionnement de la DACI portera essentiellement sur la planification et la conduite des missions d'audit. La gestion de la planification des missions est réalisée par le Directeur de la DACI.

5.3.1. La gestion de la formation au sein de la DACI

La gestion de la formation des auditeurs est réalisée en étroite collaboration avec la Direction des Ressources Humaines et des Moyens Généraux de la DGTCP. Chaque année, la DACI propose à la Direction Générale des formations au profit de son personnel.

Pour 2010, les thèmes proposés pour les formations des auditeurs à l'étranger ont été :

- la gestion des risques dans les établissements publics ;
- les outils de maîtrise des dépenses publiques ;
- l'audit financier et de performance des administrations et établissements publics ;
- l'audit et contrôle des marchés publics ;
- l'audit et contrôle des finances locales.

Toutes ces formations s'inscrivent dans le cadre de la formation continue des cadres de la DACI qui est processus normal visant à doter les auditeurs des compétences nécessaires à la maîtrise de leurs activités et de rester informés des nouvelles avancées dans le domaine de leurs activités.

5.3.2. Planification des activités de la DACI

Les activités de la Direction de l'audit interne sont planifiées en début d'année conformément aux orientations de la Direction Générale sur propositions du Directeur de l'audit et du contrôle interne. Pour ce faire, le Directeur de la DACI prend en compte les éléments suivants :

- importance des risques financiers ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- respect des périodicités de vérifications fixées par les textes en vigueur ou par décision du Directeur Général ;
- suggestions des services centraux de la DGTCP ;
- importance des ressources en termes d'auditeurs disponibles.

Aussi, la planification prend en compte la disponibilité des responsables des structures à auditer, des plans de congé et des formations des auditeurs et des missions potentielles d'audit non planifiées.

L'objectif de la planification des missions d'audit est d'organiser le travail de la Direction de l'audit interne en vue de mobiliser, à temps, les ressources nécessaires à la bonne exécution des missions d'audit. En pratique, la planification des missions d'audit de la DACI tient compte de la proximité des régies et postes comptables à auditer, du volume des opérations effectuées, des retards constatés dans la transmission des comptabilités et des dysfonctionnements constatés au niveau des services centraux.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

5.3.3. La conduite des missions de la DACI

La conduite des missions d'audit au sein de la DACI ne s'effectue pas de manière satisfaisante. En effet, les étapes usuelles sont écourtées et le suivi des rapports d'audit n'est pas réalisé.

Dans le cadre de ses activités, la DACI effectue deux sortes de missions : les missions de contrôle général et les missions d'inspection.

5.3.3.1. Les missions de contrôle général

Il s'agit des missions d'audit qui couvrent l'ensemble du dispositif de contrôle interne au sein des directions et services relevant de la Direction centrale de la DGTCP. Ces audits peuvent être à la fois inopinés et planifiés et concernent le plus souvent :

- la gestion du personnel,
- les achats de fournitures et équipements et,
- la gestion des comptes de dépôt des établissements publics.

Les missions d'audit ne couvrent que les processus qui ont fait l'objet, au préalable, de manuels de procédures, car l'audit exercé, à ce jour, par les auditeurs de la DACI est un audit

de régularité qui s'effectue par rapport aux procédures internes et à la règlementation en vigueur.

Les missions d'audit au sein des services relevant de la DGTCP sont déclenchées dès la signature de l'ordre de mission. Elles se déroulent le plus souvent en trois étapes :

- préparation de la mission d'audit ;
- phase de terrain ;
- production du rapport d'audit.

A. La phase de préparation :

Après signature de l'ordre de mission qui donne mandat à l'auditeur d'entamer son travail, celui-ci arrête, sous les ordres du Directeur de la DACI, l'objet, l'étendue et la durée de la mission d'audit.

Dans la phase de préparation de la mission d'audit, l'auditeur collecte les éléments de préparation de la mission (EPM) qui lui permettent une bonne compréhension du fonctionnement de l'entité auditée. Il s'agit, pour l'auditeur, de s'assurer :

- de la disponibilité de tous les documents nécessaires pour son intervention (au niveau central et au niveau de l'entité auditée) ;
- de la période couverte par le contrôle ;
- du périmètre de la mission.

Il est vrai, que l'auditeur doit se déployer, seul, pour se procurer ces documents, aucune instance au sein de la DGTCP n'est chargée de fournir les documents pour la constitution des dossiers d'audit.

C'est lors de cette phase que l'auditeur établit son programme de vérification. Pour ce faire, il définit d'abord les travaux à réaliser, les investigations à mener et la préparation de son questionnaire. Ce programme de vérification permet à l'auditeur une bonne maîtrise de la gestion de sa mission. Dans le programme de vérification, l'auditeur documente le déroulement de sa mission (tableaux synoptiques et d'orientation).

B. La phase de terrain :

Une fois le dossier d'audit constitué des EPM, l'auditeur passe directement à la phase dite " phase de terrain". Lors de cette phase, le missionnaire effectue un entretien téléphonique préalable avec l'entité auditée et les interlocuteurs clés de la mission afin de :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

a) Dresser la liste des interlocuteurs pour l'audit (liste non exhaustive) :
   - agent comptable et personnels de l'agence comptable ;
   - direction de l'entité ;
   - services gestionnaires (ordonnateur) : DAF, RH, Achats, … ;
   - autorité chargée du contrôle financier.

b) Clarifier le mode opératoire de la mission : il s'agit de s'assurer de la présence et de l'implication des interlocuteurs clés tout au long de la mission d'audit.

c) Communiquer aux audités :
   - le cahier des charges adapté à la mission ;
   - l'ordre de mission ;
   - la liste des documents à préparer pour l'audit.

d) S'assurer que les locaux sont prêts à accueillir les auditeurs et seront disponibles sur la période d'audit pour répondre aux questions et apporter les analyses demandées.

Dans cette phase, l'auditeur interne procède aux contrôles physiques et à la vérification des documents disponibles. A ce titre, il évalue l'activité générale de l'entité dans le but d'apprécier la pertinence et l'efficacité, mais aussi, de signaler les mouvements majeurs impactant l'activité de l'entité.

Selon le processus audité, l'auditeur procède à l'évaluation de la sécurité du patrimoine de l'entité et de son système d'information. Pour ce faire, il établit :

- un questionnaire de contrôle interne (révisé);
- un entretien avec le responsable de l'entité pourra être organisé pour préciser certains éléments de réponses au questionnaire suscité ;
- des tests de permanence doivent être réalisés sur certains aspects liés au processus en question.

La phase de terrain a vocation de faire les investigations nécessaires permettant une assurance raisonnable à la Direction Générale. Ces investigations concernent :

- les états financiers (bilan, résultat, annexes…) ;
- la justification des comptes (rapprochement des pièces comptables avec les comptes) ;
- la qualité des imputations ;
- la justification des soldes des comptes ;
- la réalité des transactions ;
- l'exhaustivité ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- la séparation des exercices budgétaires.

Les outils de formalisation des travaux utilisés généralement par les auditeurs sont :

- le tableau des forces et faiblesses (TFF) ;
- la feuille de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP) ;
- la fiche analytique des détournements et des malversations.

La fiche analytique des détournements et des malversations est la plus utilisée, car rendue obligatoire par note de service de la Direction Générale. Elle consiste à analyser de manière approfondie les causes du détournement ou de malversation, afin de définir, si besoin est, des mesures correctives.

Enfin, les méthodes utilisées généralement par les auditeurs de la DACI sont :

- les examens de cohérence qui consistent à faire des comparaisons avec des structures semblables en termes d'antériorité (comptes et exercices) ;
- le contrôle exhaustif.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

C. La phase de production du rapport :

Les travaux de l'audit débouchent sur un rapport d'audit qui comprend tous les éléments pertinents relevés lors de la mission. Il présente les constatations, les conclusions et les recommandations de l'audit.

Dans la phase de production du rapport, l'auditeur interne, après analyse de l'ensemble des supports de la mission d'audit, tire les conclusions qui s'imposent et commence à rédiger son rapport de mission. Dans la plupart des rapports, les points positifs notamment les améliorations constatées depuis le dernier audit sont mis en évidence par l'auditeur.

Tous les rapports sont signés et datés pour informer le lecteur que l'auditeur a tenu compte des effets d'événements dont il avait pris connaissance jusqu'à cette date. Après finalisation du rapport de mission, celui-ci est transmis au Directeur de la DACI. Le suivi des rapports de missions n'est pas réalisé à la DGTCP.

La présentation des rapports produits par les auditeurs diffère selon qu'il s'agisse d'un rapport d'audit ou d'un rapport d'inspection :

a. Le rapport d'inspection

Les rapports d'inspection renseignent globalement sur :

- la situation des recettes ;

- la situation des dépenses ;
- la situation des notifications de crédit ;
- la situation des approvisionnements (fonds et timbres fiscaux) ;
- les erreurs et anomalies relatives à la saisie de la comptabilité des postes comptables.

La structure des rapports d'inspection de la DACI diffère selon la structure auditée, qui sont, en debors des services centraux de la DGTCP, les postes comptables secondaires (trésoreries régionales et perceptions départementales) et les régies d'avance. Pour les postes comptables secondaires d'une Trésorerie ou d'une perception, l'audit consiste à vérifier l'ensemble des recettes et des dépenses exécutées durant la gestion du responsable pour une période bien déterminée et la vérification de la comptabilité du poste. Pour ce faire, l'auditeur doit aborder, nécessairement, les points suivants :

- la situation des recettes du poste comptable ;
- la situation des dépenses ;
- commentaires et constats sur la constitution du solde du poste ;
- situation du compte 581 (approvisionnements) ;
- situation du compte 4721 (notifications de crédits budgétaires) ;
- situation de la gestion communale.

Ensuite, l'auditeur dresse un état des lieux du poste comptable audité en précisant :

- la situation du personnel qui travaille dans le poste ;
- la situation du matériel de bureau et de transport;
- la situation de l'immobilier du poste ;
- la situation des rémunérations du personnel ;
- la situation de la sécurité du poste ;
- la situation de la réhabilitation informatique au niveau du poste.

Enfin, l'auditeur dégage les anomalies constatées et formule les recommandations dans son rapport de fin de mission dont une copie est donnée au responsable de la structure auditée, si aucun détournement de fonds n'est constaté. Le cas échéant, le rapport d'audit est exclusivement transmis par le Directeur de la DACI au Directeur Général de la DGTCP.

Pour les rapports d'audit des régies d'avance, il faut signaler dans ce cas que les régies sont auditées à la fin de chaque année conformément à la règlementation en vigueur. Ce rapport doit mentionner :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- le numéro et la date de l'arrêté de création de la régie d'avance ainsi que le département ministériel concerné ;
- la nomenclature des dépenses autorisées par ladite régie ;
- les imputations budgétaires ;
- le montant global alloué à la régie ;
- le montant plafonné ;
- le nom et la qualité du régisseur.

Ensuite, le rapport fait ressortir, après vérification de la comptabilité du régisseur, les résultats suivants :

- la situation globale des chèques émis par le régisseur ;
- la situation globale des mandats ;
- la situation des demandes de règlements immédiats ;
- le solde de la régie ;
- la situation du compte de dépôt à la DGTCP ;
- la situation du compte divisionnaire à la banque Centrale de Mauritanie.

Enfin, les observations et anomalies constatées par l'auditeur doivent être mentionnées dans son rapport en tenant compte des éléments suivants :

- sur la tenue de la comptabilité de la régie ; le livre journal, le registre de suivi des opérations, la situation mensuelle ;
- sur les imputations budgétaires mentionnées sur les mandats payés ;
- faire une vérification cohérente sur le fond et la forme des pièces justificatives mandat par mandat et dégager toutes les anomalies et les observations qui peuvent affecter la véracité de ces dépenses ; en appuyant les constats par des preuves tangibles (assurer un classement de toutes les pièces justificatives ou mandats sur lesquelles des anomalies ou des irrégularités sont constatées) ;
- sur le caractère libératoire de la dépense (tenir compte des émargements sur les états de paiement, les états de frais de mission, la décharge des bénéficiaires ayant droit) ;
- sur la qualité de l'ordonnateur et le comptable assignataire de la dépense (spécimen de signature et cachet) ;
- sur les documents administratifs (décision, arrêté…) nécessaires qui peuvent justifier la régularité des opérations effectuées ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- sur les modes de paiement effectué par le régisseur (paiement par espèce, par virement bancaire ou par chèque) ; le non recours par le régisseur au virement bancaire des paiements effectués sur les montants importants ; car tout montant supérieur à deux cent mille ouguiyas doit obligatoirement faire l'objet d'un virement bancaire ;
- sur les précomptes des impôts (TVA, IMF, ITS, etc....) sur les factures. Si le régisseur n'a opéré aucun précompte, il faut établir un tableau d'évaluation des précomptes non effectués.

b. Le rapport d'audit

Le rapport d'audit produit par les auditeurs de la DACI est structuré en quatre parties :

- présentation de l'entité auditée ;
- la fiabilité de l'information financière produite ;
- évaluation du dispositif de contrôle interne (conformément au manuel de procédures de l'unité auditée) ;
- les annexes (ordre de mission, FRAP…).

La fiabilité de l'information produite consiste à apprécier la remontée de l'information dans les délais prévus, particulièrement, des situations comptables et extra comptables produites périodiquement par l'entité concernée. Cette partie fait l'objet de recommandations spécifiques de la part de l'auditeur.

Par rapport à l'évaluation du cycle de l'activité principale de l'entité auditée, l'auditeur s'intéresse principalement à la conformité des tâches, exécutées par l'entité, avec le manuel de procédures. Les écarts constatés, par l'auditeur, font l'objet de recommandations de sa part.

5.3.3.2. Les missions d'inspection

Quatre vingt pourcent (80%) des missions de la Direction de l'audit interne de la DGTCP sont destinées aux inspections qui consistent principalement à arrêter les caisses des comptables secondaires et régisseurs ainsi que les postes de recettes (CDI).

Ces arrêts de caisses sont établis en fonction des notifications de crédit du budget Etat et des approvisionnements de fonds et en valeurs inactives envoyés par la Direction du budget (notifications de crédits) et la DGTCP (approvisionnements) au profit des comptables publics.

CESAG BIBLIOTHEQUE

Les missions d'inspections peuvent être planifiées ou non, cela dépendra des motivations du contrôle ou des instructions de la Direction Générale.
La conduite des missions d'inspection de la DACI est différente de celle de l'audit en ce sens, que les missions d'audit au sein de la DGTCP couvrent seulement le dispositif de contrôle interne mis en place par la Direction Générale.

Les missions d'inspections concernent principalement les postes comptables pour donner une assurance satisfaisante sur la bonne exécution des budgets de l'Etat et des collectivités territoriales. Ces missions s'effectuent en une étape.

Après contact du responsable du poste comptable, l'auditeur tire sur place à partir du logiciel comptable Beit El Mal, les situations des notifications de crédits (Etat et collectivités locales) et des approvisionnements du poste comptable concerné. Sur la base de ces documents et des justificatifs (en recettes et en dépenses) présentés par le responsable du poste, l'inspecteur vérificateur vérifie les opérations comptables, conformément à la nomenclature des pièces justificatives de l'Etat. A l'issue de cette vérification, l'auditeur dégage le solde du poste comptable et s'assure enfin, de la bonne saisie des opérations comptables sous revue en termes d'imputations et de montants des dites opérations.

Arrivé au bureau, l'inspecteur vérificateur établit son rapport et le transmet à son responsable. Ce dernier le transmet à la secrétaire de la DACI qui procède à son archivage numérique.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion :

Il est certain que les auditeurs de la DACI ne peuvent plus ignorer l'importance que revêt la conduite d'une mission d'audit réalisée selon les règles de l'art. En effet toute mission d'audit qui n'est pas séquencée de manière normée ne pourra en aucun cas atteindre ses objectifs.

A ce titre, les missions de contrôle général réalisées par la DACI doivent se conformer au phasage règlementé par le manuel d'audit. Pour cela, elles doivent faire l'objet d'une planification pertinente en termes de délais, de risques potentiels et de moyens.

Aussi, la Direction Générale doit veiller à la qualité des rapports d'audit qui sont les seuls outputs fournis par la DACI. Pour ce faire, les rapports doivent être objectifs, clairs,

concis, utiles et, autant que faire se peut, convaincants dans l'intérêt de toutes les parties prenantes.

Malheureusement, la description de la pratique de l'audit interne au sein de la DACI est loin de la perfection qui est généralement de mise dans les entreprises privées dont la gestion est nettement bonne et où les missions d'audit se déroulent de manière convenable. Cette situation fait que l'ensemble des aspects de l'audit interne n'ont pas été décrits dans cette partie. Aussi, les données disponibles ne sont pas fiables et certaines procédures d'audit sont utilisées au gré du bon vouloir de l'auditeur.

Une meilleur mise à niveau des procédures et techniques d'audit, permettra, sans nul doute, à la DACI de parvenir à un niveau de performance plus important. Les aspects liés à la performance de la DACI font l'objet du chapitre suivant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 6 : Niveau de performance de la DACI et propositions d'améliorations

Introduction

Le niveau de performance de la DACI a été déterminé à la suite de la collecte et de l'analyse des données du questionnaire. Ces données ont permis de ressortir le niveau de satisfaction donc, de performance des différentes parties prenantes (audités, Direction Générale et auditeurs).

Compte tenu des résultats de l'évaluation et du diagnostic des déterminants de la performance, le présent chapitre a présenté une analyse détaillée de la situation de la DACI qui a abouti à la détermination de ces points forts et de ces points faibles ainsi que des propositions d'améliorations. La prédominance des points faibles liée à la gestion et à la conduite des missions d'audit fragilise davantage la DACI.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.1. Les déterminants de la performance de la DACI

Les déterminants de la performance utilisés sont ceux retenus par le modèle d'analyse qui sont bien entendu pertinents et qui correspondent au contexte évolutif de la DACI. Il s'agit de :

- la qualité des rapports d'audit ;
- le professionnalisme des auditeurs ;
- les profils des auditeurs ;
- le climat de travail ;
- la communication de l'audit interne ;
- la pertinence du plan d'audit ;
- la bonne perception de l'audit interne ;
- le contrôle qualité.

6.1.1. Résultats des enquêtes de satisfaction

Les résultats de l'évaluation ont été déterminés à partir des données issues du questionnaire et complétées par les entretiens. Les pourcentages indiqués dans les tableaux n°7, n°8 et n°9 sont obtenus grâce aux données rassemblées et traitées à l'issue du questionnaire, de l'entretien et de l'analyse documentaire (rapports notamment) et relatives aux déterminants et outils de l'audit interne.

Il est vrai que quelques réponses formulées lors du questionnaire et des entretiens paraissent contradictoires, car les personnes interrogées prennent en compte, dans leurs réponses, certaines considérations d'ordres social et politique. Connaissant la réalité de l'institution, ces contradictions ont été purgées pour donner une meilleure visibilité quant au niveau de performance de la DACI.

Les résultats de l'évaluation ont permis de se faire une idée assez précise du niveau de performance de la DACI. Cette évaluation de la performance a couvert tant les outils d'audit utilisés par les auditeurs dans le cadre de la conduite de leurs missions, que les moyens déployés par la DACI afin de fournir un service de qualité et une satisfaction accrue à l'ensemble des parties concernées.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.1.1.1. Résultats du questionnaire destiné aux audités

Les résultats du questionnaire ont été renforcés par ceux de l'entretien afin d'apporter une bonne compréhension des données de l'enquête. Il ne s'agit pas, dans le cas de l'entretien, de produire des statistiques, mais uniquement des compléments d'informations pour mieux cerner les contours de la performance de la DACI.

A titre illustratif, le niveau du rattachement de l'audit interne, a-t-il permis à la DACI de couvrir tous les domaines éligibles à son champ d'action ? L'indépendance des auditeurs s'est-elle améliorée ? Aussi, l'entretien a porté, entre autres, sur la perception de l'audit interne aux yeux d'un nombre aléatoire d'opérationnels aussi bien au niveau central qu'au niveau des comptables secondaires.

Dans le cadre de l'analyse des données issues du dépouillement du questionnaire, l'accent a été mis, principalement, sur l'évaluation du niveau de satisfaction des audités par rapport à l'audit réalisé par la DACI. Ce niveau de satisfaction préjuge de la performance de celle-ci dans l'accomplissement de ses missions. Le questionnaire a été élaboré de sorte qu'il fait ressortir tous les aspects significatifs à même de permettre une évaluation aisée de la performance de la DACI.

A ce titre, le questionnaire a été transmis à quarante deux structures auditées (42) constituant notre échantillon. Trente six (36) responsables ou leur représentant ont renseignés les fiches d'enquête. Le questionnaire a porté sur les déterminants de performance et outils

d'audit propres à la DACI dans le cadre de la conduite de ses missions dans ses différentes phases.

Le tableau n°7 rend compte, de manière synthétisée, du niveau de satisfaction des structures sondées qui ont bien voulues répondre à notre questionnaire.

Tableau 7:Niveau de satisfaction des audités

Désignation	Satisfait	%	Non satisfait	%	Total sondés
Qualité des rapports d'audit	18	50,00	18	50,00	36
Climat de travail	10	27,77	26	72,23	36
Communication de l'audit interne	7	19,44	29	80,56	36
Pertinence du plan d'audit	2	0,06	34	94,44	36
Professionnalisme des auditeurs	28	77,77	8	22,23	36
Contrôle qualité	0	0	36	100	36
Image de l'audit interne	12	33,33	24	66,67	36

Source : nous-mêmes

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.1.1.2. Résultat du questionnaire destiné aux auditeurs

Le questionnaire administré aux auditeurs a concerné essentiellement les outils de l'audit interne, son niveau de rattachement, son image et le climat de travail des sondés.

Le tableau ci-après récapitule les données du questionnaire qui a été adressé aux six auditeurs qui ont répondus à l'unanimité.

Tableau 8: Niveau de satisfaction des auditeurs

Désignation	Satisfait	%	Non satisfait	%	Total sondés
Charte d'audit	0	0	6	100	6
Manuel d'audit	2	33,33	4	66,67	6
Cartographie des risques	0	0	6	100	6
Niveau de rattachement	6	100	0	0	6
Climat de travail	3	50	3	50	6
Image de l'audit interne	4	66,67	2	33,33	6

Source : nous-mêmes

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Les données du tableau ci-dessus nécessitent de notre part quelques commentaires :

- **la charte d'audit interne :** il n'existe pas encore de charte d'audit, mais les auditeurs sondés sont unanimes sur son utilité. Un projet de charte d'audit est prévu dans le plan d'action de la DACI pour le deuxième semestre de l'année 2011 (voir spécimen de charte d'audit en annexe).

- **le manuel d'audit :** 30% des auditeurs interrogés n'appliquent pas les procédures du manuel d'audit. Ils jugent que l'application de telles procédures nécessite davantage de moyens humains et matériels qui font défaut actuellement.

  Le défaut dans l'application des procédures du manuel d'audit de la DACI a des conséquences néfastes sur le niveau d'efficacité des vérifications et contrôles des comptes de l'Etat effectués par les auditeurs.

- **la cartographie des risques :** il s'agit d'un outil utile pour les missions d'audit interne, d'autant plus que l'effectif de la DACI est insuffisant pour accomplir l'ensemble des missions prévues et inopinées. Il n'existe pas encore au sein de la DACI une culture de gestion par les risques ; ce qui fait qu'aujourd'hui, aucune gestion des risques de la DGTCP et de son réseau comptable n'est entreprise.

- **le niveau de rattachement :** le rattachement de la DACI est élevé, mais ce qui importe le plus est le niveau d'indépendance qui s'en suivra. En effet, en dépit de l'engagement de la Direction Générale en faveur de la DACI, celle-ci reste soumise à un archaïsme administratif ; ce qui impacte son indépendance.

- **les conditions de travail :** en matière de formations, de rémunérations et primes, les auditeurs sont satisfaits. En revanche, ils ne sont pas satisfaits des moyens mis à leur disposition, pour mener les missions d'audit, qu'ils jugent modestes.

6.1.1.3. Résultats du questionnaire destiné à la Direction Générale

S'agissant enfin, du questionnaire destiné à la Direction Générale, celui-ci a été renseigné par le conseiller technique du Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique et des Directeurs centraux. Au total dix (10) cadres dirigeants. Les principaux enseignements sont présentés dans le tableau n°9 ci-après :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 9: Niveau de satisfaction de la Direction Générale

Désignation	Satisfait	%	Non satisfait	%	Total sondés
Qualité des rapports	6	60	4	40	10
Professionnalisme des auditeurs	6	60	4	40	10
Effectif des auditeurs	3	30	7	70	10
Image de l'audit interne	7	70	3	30	10

Source : nous-mêmes

6.1.2. Les déterminants de la performance de la DACI

Les déterminants de la performance permettent, s'ils sont réunis, une meilleure conduite des missions d'audit interne. L'objectif étant d'atteindre des résultats satisfaisants pour toutes les parties concernées. L'analyse de ces déterminants permet d'apprécier leurs impacts sur l'efficacité de l'audit interne mené par la DACI.

6.1.2.1. Le professionnalisme des auditeurs

Un auditeur professionnel est celui qui planifie bien ses missions en s'assurant que les audités ont été prévenus dans les délais requis. Aussi, il doit tenir compte, dans le cadre de ses missions, des aspects suivants :

- l'esprit d'assistance et de conseil doit prévaloir ;
- la dissuasion contre la fraude et la collusion ;
- le souci permanent des obligations du code déontologique ;
- les actions d'améliorations proposées sont pertinentes et réalisables ;
- les recommandations sont suivies régulièrement.

Le professionnalisme de l'auditeur est un facteur déterminant de performance, car il constitue une véritable source de valeur ajoutée à cause des rapports utiles qu'il produit. Pour la DACI, le constat est que les auditeurs, en dépit de leur bonne expérience, manquent de professionnalisme.

6.1.2.2. La qualité des rapports d'audit

La qualité des rapports d'audit est liée étroitement à la réalisation d'un audit interne à valeur ajoutée dont l'objectif principal est l'amélioration des processus organisationnels et des opérations. Pour cela, les rapports doivent être élaborés conformément aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

La qualité du rapport d'audit conduit à la satisfaction des parties prenantes, il importe donc pour la DACI de prendre toutes les précautions nécessaires pour bien soigner son produit, car la performance du service en dépend. Tous les acteurs concernés s'accordent que les rapports de la DACI sont fiables (voir résultats de l'enquête). Notre propre analyse de ces rapports révèle certaines difformités au niveau de la présentation et de la rédaction.

6.1.2.3. les profils des auditeurs

Le profil des auditeurs a été traité en détail dans la partie théorique de la présente étude. La qualité des compétences impacte les principaux objectifs visés par la performance de la DACI, notamment :

- la conduite de l'audit selon les normes ;
- l'élaboration et le suivi du plan d'audit.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Il en découle naturellement la satisfaction des parties prenantes (audités, Direction Générale, auditeurs), car l'audit interne crée de la valeur ajoutée en améliorant notamment le dispositif de contrôle interne de la DGTCP. Il s'agit donc d'un facteur de performance par excellence.

Dans le cas de la DACI, les profils des auditeurs sont satisfaisants, car ce sont des inspecteurs du trésor (catégorie A) et sortants d'une école d'administration. Ils ont bénéficiés de plusieurs formations de mise à niveau.

6.1.2.4. Le climat de travail

Le questionnaire de satisfaction a intégré les interrogations significatives qui ont trait au climat de travail dans lequel évolue l'ensemble des acteurs du service d'audit interne de la DGTCP. Il ressort de cette enquête que 50% des auditeurs sont satisfaits du climat de travail et seulement 27,77% des audités le sont.

L'impact du climat de travail sur le déroulement des missions d'audit interne est perceptible et affecte considérablement la performance de la DACI, car les audités ne collaborent pas de manière satisfaisante pour des raisons multiples dont les plus récurrentes sont :

- la plupart de leurs suggestions ne sont pas prises en compte par les auditeurs ;
- les missions d'audit ne sont pas communiquées dans les délais appropriés.

6.1.2.5. La communication de la DACI

La communication des résultats de l'audit interne n'est pas réalisée par la DACI. La charte qui constitue le support principal de l'information à l'intention des audités est inexistante. La communication est incontestablement l'instrument de base de tout processus de performance.

6.1.2.6. L'image de l'audit interne

L'image de l'audit interne est la résultante des autres déterminants de la performance. C'est, surtout, la consécration de tous les efforts déployés par la DACI pour satisfaire toute les parties prenantes. Cette image est différemment appréciée par les acteurs.

Les auditeurs (66,67%) et la Direction Générale (70%) sont satisfaits de l'image de l'audit interne, contre 33,33% d'audités qui n'ont pas une bonne perception de la DACI.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.2. Analyse de la performance de la DACI

Apprécier le niveau de la performance de la DACI implique de l'évaluer par rapport à son objectif principal et plus en détail de ses objectifs spécifiques. Pour ce faire l'évaluation s'est basée sur les déterminants de performance qui ont été exposés dans les sections précédentes de ce chapitre.

Le déroulement et l'analyse de ces déterminants montrent que le niveau de performance de la DACI est faible. Néanmoins certains points forts sont effectifs, mais qui nécessitent des réformes. Dans ces conditions, l'analyse de ces déterminants doit inciter les responsables de la DGTCP à diligenter un ensemble de mesures visant à améliorer la performance de la DACI. Des recommandations d'améliorations sont présentées à la fin du présent chapitre.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.2.1. Les points forts de l'audit interne

Au regard des résultats de l'évaluation, il ressort que la DACI présente des points forts aussi bien au niveau des critères de performance de l'audit interne qu'au niveau des outils et moyens de gestion utilisés. Encore faut-il que ces points forts soient préservés et améliorés pour permettre à la DACI d'en tirer le meilleur profit.

6.2.1.1. L'existence des moyens d'audit interne

Certains moyens utilisés par la DACI sont jugés performants. Il s'agit des moyens matériels, du manuel d'audit et des rapports produits par les auditeurs.

a. Le manuel d'audit de la DGTCP

La DACI dispose désormais, depuis 2009, d'un manuel d'audit interne. Des séminaires de formation ont été organisés tant à l'intérieur du pays (formation des auditeurs), qu'en France (formation des formateurs) pour sensibiliser davantage aussi bien les auditeurs que les opérationnels sur les pratiques standards d'audit interne.

Le manuel d'audit interne de la DGTCP qui est le fruit de la coopération entre la Mauritanie et la France comporte les grands titres suivants :

- définition de l'audit et normes applicables ;
- l'activité d'audit au sein de la DGTCP ;

- la mission d'audit : préparation, déroulement et suivi.

b. Les rapports d'audit interne

A l'issue de chaque mission d'audit, les auditeurs, dans le cadre du contrôle des comptes de l'Etat, produisent un rapport à l'intention du Directeur Général du Trésor. Pour les postes comptables de Nouakchott, de Nouadhibou et de Rosso, la centralisation des comptabilités et les approvisionnements de fonds ne peuvent se faire que sur la base des rapports d'audit de la DACI.

Les rapports d'audit interne qui font état de détournement de deniers publics sont transmis au Ministre des Finances qui les notifie à l'Inspection Générale des Finances (IGF), organe externe habilité à prendre les sanctions administratives qui s'imposent.

Enfin, tout rapport d'audit interne doit donner lieu à l'établissement d'un plan d'action. Cette orientation novatrice permettra de susciter et de diffuser la culture du contrôle interne au sein des structures de la DGTCP. En réalité, force est de constater que cette bonne pratique n'est pas appliquée de manière in extenso.

c. Les moyens matériels et financiers de la DACI

La DACI dispose d'un local indépendant, bien équipé, assurant aux auditeurs de travailler dans des conditions confortables. Elle dispose également d'un budget autonome (régie d'avance), régulièrement approvisionné, permettant de prendre en charge les frais de missions d'audit (hors carburant qui fait l'objet d'une dépense à part autorisée par le secrétaire général du Ministère des Finances).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.2.1.2. Expérience des auditeurs

A part le Directeur de l'audit et du contrôle interne qui a été nommé en 2010, tous les auditeurs ont une expérience minimum de quatre ans en audit et beaucoup plus dans le cadre de l'inspection interne. Il s'agit d'un atout considérable que la DACI gagnerait à valoriser et à utiliser dans le cadre de la conduite des missions d'audit interne sur le territoire Mauritanien et à l'étranger pour le cas des postes comptables diplomatiques et consulaires.

6.2.1.3. Le positionnement hiérarchique

La DACI occupe une position stratégique au sein de la DGTCP (cf. l'organigramme de la DGTCP). Cette position lui confère une indépendance appréciable tant au niveau des

moyens mis à sa disposition qu'au niveau de la grande marge de manœuvre dans la conduite des missions d'audit qui lui sont confiées.

Ce positionnement permet à chaque auditeur d'être hissé au rang de chef de service avec les avantages liés à cette fonction dans l'administration. Il permet également à l'auditeur d'être l'unique responsable du contenu de son rapport d'audit.

La DACI peut prendre l'initiative, dans les limites de sa délégation, d'initier un contrôle à l'improviste d'un poste comptable ou service central.

6.2.2. Les points faibles de l'audit interne

Pour des raisons technique et organisationnelle, la DACI présente plusieurs points faibles qui impactent négativement son fonctionnement.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.2.2.1. La gestion de la DACI

La gestion de la DACI est déficitaire, en ce sens que les règles et procédures d'audit n'ont pas été établies conformément aux normes en la matière.

Ainsi, l'élaboration du plan d'audit n'a pas été fondée sur les risques. Cette situation biaise de manière considérable la définition des priorités de contrôles qui ne respectent plus, dans ce cas, les objectifs de contrôle de la DGTCP.

En matière de conduite des missions d'audit interne, là aussi, les étapes de conduite d'une mission d'audit retracées dans le manuel d'audit de la DACI ne sont pas respectées. Il ne s'agit pas d'une méconnaissance des procédures d'audit, mais de continuer délibérément à perpétuer les anciennes pratiques d'inspection et de vérification.

Enfin, les missions de l'audit interne n'ont pas permis une couverture d'ensemble des activités de la DGTCP assurant de la sorte une évaluation permanente de son dispositif de contrôle interne.

6.2.2.2. L'effectif de la DACI

Au regard du nombre important des structures à auditer (171 unités) au cours de chaque exercice budgétaires et à des fréquences, quelques fois, rapprochées, l'effectif actuel des auditeurs demeure insuffisant.

Le sous effectif de la DACI ne lui permet pas de boucler dans les délais fixés son programme de travail annuel qui a été réalisé à 40% en 2010.

Le tableau ci-après présente en détail l'effectif de la DACI :

Tableau 100:Effectif de la DACI

Auditeur	Grade	Expérience en audit
Auditeur 1	Administrateur	Quatre ans
Auditeur 2	Administrateur	Deux ans
Auditeur 3	Inspecteur	Deux ans
Auditeur 4	Inspecteur	Deux ans
Auditeur 5	Inspecteur	Quatre ans
Auditeur 6	Inspecteur	Quatre ans

Source : nous-mêmes

6.2.2.3. L'absence d'une charte

La charte d'audit est un document officiel validé par la Direction Générale, son absence a des conséquences sur :

- le manque d'informations par rapport aux objectifs et méthodes de l'audit ;
- la clarté de la mission ;
- les règles de conduites à tenir ;
- l'accès des auditeurs aux documents et aux personnes.

Ainsi, l'absence de charte d'audit interne au sein de la DACI contribue à créer un climat de travail défavorable sur le plan relationnel entre les auditeurs et les audités.

6.2.2.4. L'absence d'une cartographie des risques

L'absence d'une cartographie des risques constitue un point faible de taille qui a été même perçu négativement par les auditeurs eux-mêmes. La mise en place de cette cartographie des risques est fondamentale pour permettre à la DACI d'établir une planification pertinente de ses audits.

Il y a lieu donc pour la DACI d'entreprendre, dès 2012, de mettre en place cette cartographie des risque qui doit couvrir l'ensemble des activités de la DGTCP et de son réseau comptable et de la maintenir à jour chaque fois que nécessaire.

6.2.2.5. L'absence de contrôle qualité des auditeurs

L'évaluation du Directeur de la DACI par le Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique et l'appréciation annuelle des auditeurs par le Directeur de la DACI en

CESAG - BIBLIOTHEQUE

matière de notation des personnels. A ce titre, elle ne peut être considérée comme un contrôle qualité du personnel de la DACI.

Le contrôle qualité des auditeurs est une procédure qui va au-delà de l'évaluation stricto sensu du personnel : c'est le management des auditeurs internes. Il s'agit d'une tâche ambitieuse qui est absente des procédures de gestion de la DACI.

La DGTCP gagnerait beaucoup de légitimité en adoptant le plus tôt possible une démarche qualité. Celle-ci est constituée de quatre étapes essentielles :

- connaître les attentes des publics bénéficiaires des prestations, qu'ils soient internes ou externes ;
- définir des engagements qualité précis qui répondent à ces attentes ;
- s'organiser afin de respecter ces engagements ;
- suivre et mesurer ces engagements.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.2.2.6. La non utilisation des normes d'audit

Les audits internes exercés par les auditeurs de la DACI doivent être guidés par un ensemble de normes d'exercice professionnel et par un code déontologique.

L'intérêt des normes professionnelles d'audit consiste à :

- disposer d'un référentiel commun d'intervention ;
- garantir au commanditaire objectivité et professionnalisme ;
- conduire les missions selon une méthodologie rigoureuse quel que soit l'objectif d'audit.

La non utilisation des normes d'audit par les auditeurs de la DACI remet en cause la compétence et la conscience professionnelle des auditeurs, car le respect des règles et normes d'audit est un paramètre déterminant dans toute procédure d'audit interne.

6.2.2.7. Le planning d'audit interne

La Direction de l'audit interne de la DGTCP établit chaque année un planning dont l'application est réalisée mensuellement. Le planning de l'audit interne n'est pas effectué en concertation avec les audités, il ne tient pas compte, non plus, de la survenance probable des risques auxquels la DGTCP peut à tout moment faire face.

L'élaboration du planning d'audit annuel de la Direction d'audit et du contrôle de la DGTCP nécessite au préalable la mise à jour du recensement des organismes soumis à son contrôle. Pour cela, elle doit tenir un état qui comprend la liste exhaustive des entités suivantes :

- postes non centralisateurs du Trésor (le nombre d'entités à recenser est déterminé sur la base des comptes financiers) sur le territoire national et à l'étranger ;
- régies d'Etat ;
- centres des Impôts ;
- services centraux de la DGTCP ;
- paieries.

La programmation des missions d'audit établit chaque année le projet de programme annuel d'audit. Pour cela, le directeur de l'audit prend en compte les éléments suivants :

- importance des risques ;
- respect des périodicités de vérifications fixées par les textes en vigueur ou par décision du Directeur général ;
- suggestion des services centraux de la DGTCP ;
- importance des ressources en termes d'auditeurs disponibles.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.2.2.8. Le contrôle qualité inexistant

Le contrôle qualité vise à s'assurer de la qualité des prestations de l'audit interne mené par la DACI en tenant compte de :

- respect de la norme internationale d'audit 1300 ;
- l'application des orientations fixées par la Direction ;
- attentes et exigences des commanditaires de l'audit ;
- la qualité des rapports ;
- l'amélioration des compétences des auditeurs.

Il est vrai que le contrôle qualité tel que prévu par la norme 1300, n'est pas à l'ordre du jour tant que la DACI n'a pas appliqué correctement les normes et bonnes pratiques d'audit interne en vigueur sur le plan international.

6.2.2.9. Le suivi des recommandations de l'audit interne

Il s'agit des recommandations formulées par les auditeurs à l'issue de leurs missions d'audit dans les services et structures rattachées concernés. La mise en œuvre de ces recommandations est obligatoire dès lors qu'elles sont validées par la Direction générale du Trésor.

Les auditeurs doivent donc veiller à la bonne application de ces recommandations et à les réaliser dans les délais requis. Selon le conseiller technique du Directeur Général qui est en charge du dossier de la réforme de l'audit interne de la DGTCP, le taux de mise en œuvre des recommandations de l'audit interne est estimé à 35%.

Les recommandations récurrentes dans les rapports d'audit concernent en général :

- les erreurs de saisies comptables dues à une méconnaissance des procédures comptables, elles-mêmes causées, le plus souvent, par un défaut d'application du manuel des procédures comptables ;
- les irrégularités de gestion aboutissant couramment à un détournement de fonds et actifs de l'Etat ;
- le retard dans la transmission des comptabilités pour être centralisées et des dégagements de fonds.

Les recommandations formulées par la DACI ne sont pas, le plus souvent, suivies d'effet tant par la Direction générale que par les postes comptables audités ; ce qui explique le faible taux de mise en œuvre des recommandations de l'audit. Cet état de fait est conforté par :

- la pression politique exercée par les comptables et chefs de services incriminés ;
- le non établissement des plans d'action de suivi des recommandations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

6.3. Les Recommandations

Au regard des faiblesses constatées dans la conduite des prestations de la structure d'audit de la DGTCP et dans un souci d'amélioration en vue d'un bon fonctionnement de la DACI, il convient de proposer les recommandations ci-après :

Recommandation 1 : Planification des missions d'audit

La planification pluriannuelle des missions d'audit permet d'avoir une idée des missions les plus probables à venir dans une perspective de budgétisation de ces missions. L'absence de cette planification peut engendrer une situation telle que le responsable d'audit risque de ne pas avoir les ressources nécessaires à temps pour conduire les missions, mais

aussi de voir le champ de l'audit limité à certains domaines bien précis et donc d'omettre des zones de risques importants.

La mise en place d'une cartographie des risques au sein de la DGTCP et au niveau de son réseau comptable devrait permettre de remédier à cette limite et de mieux cibler les missions importantes et qui doivent être réalisées.

Recommandation 2 : Elaboration d'une charte d'audit

L'élaboration d'une charte d'audit permet d'informer les audités sur le déroulement des missions d'audit, les responsabilités et les pouvoirs de l'audit interne, mais aussi de leurs devoirs et droits vis-à-vis de la DACI.

L'intérêt de la mise en place d'une charte d'audit pour les audités est de leur signifier l'existence d'un contre-pouvoir à l'audit garantissant la bonne application des termes de ladite charte.

Au-delà de son caractère normatif (norme 1000 de l'IIA), la charte d'audit permet de sensibiliser sur le rôle de l'audit interne, l'ensemble des acteurs intervenant dans le cadre des missions d'audit et donc de les mettre au même niveau d'information.

Recommandation 3 : Elaboration d'une cartographie des risques de la DGTCP

L'absence d'une cartographie ne permet pas à la DACI d'avoir une vision claire des risques auxquelles la DGTCP est exposée et donc son incapacité à les évaluer en termes de connexité, d'importance et de probabilité. La cartographie permet à la DACI :

- d'axer son action sur les risques les plus critiques et de les traiter par priorité ;
- de communiquer ses risques aux opérationnels concernés et à la Direction Générale ;
- d'affecter les ressources nécessaires pour juguler les risques prioritaires.

Il est donc prioritaire pour la DGTCP d'entamer sans tarder l'élaboration d'une cartographie pour la Direction centrale et son réseau comptable afin de maîtriser ses risques de toute nature susceptibles d'altérer sa capacité à réaliser ses missions dans le respect des procédures et des contrôles.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Recommandation 4 : Renforcer l'effectif de la DACI

Il est vrai que l'effectif actuel de la DACI ne permet pas d'effectuer, en quantité et en qualité, les missions programmées et encore moins les missions inopinées. A ce titre, il convient de renforcer cet effectif par des fonctionnaires de la catégorie « B » tout en leur assurant la formation requise sur l'utilisation du manuel d'audit et la supervision nécessaire dans les premières missions de terrain.

Ce renforcement de l'effectif de la Direction de l'audit interne nécessite, néanmoins, des modifications pour adapter le statut des vérificateurs et auditeurs internes à cette nouvelle donne.

Recommandation 5 : Le suivi des recommandations d'audit

A la fin de chaque mission d'audit, le rapport définitif publie des recommandations qui constituent la principale valeur ajoutée de l'audit. Les plans d'action correspondants au suivi des recommandations doivent être réalisés par la DACI (et non pas par les audités) pour leur assurer une bonne mise en œuvre.

Une commission de suivi des recommandations doit être mise en place par la DGTCP. Sous la direction du DG (Président du comité d'audit), cette commission pourrait être élargie aux représentants de l'IGF et de la CC et elle se réunirait au moins deux fois par an. A défaut, un cadre de la DACI peut être affecté pour assurer un suivi de l'application des recommandations et faire un reporting périodique en fonction de l'importance des recommandations.

CESAG BIBLIOTHEQUE

Recommandation 6 : Tableau de bord de suivi des missions d'audit

Le tableau de bord est un outil de pilotage opérationnel pour le Directeur de la DACI lui permettant un suivi aisé des missions d'audit. Il consiste également à alerter la Direction Générale sur les écarts significatifs par rapport à l'atteinte des objectifs et les corrections nécessaires susceptibles d'être engagées.

Le tableau de bord permet également, si les indicateurs appropriés ont été bien identifiés, de reconnaitre les individus et le travail accompli qui constitue, selon IRIBARNE (2009 ; 220), le quatrième principe de l'évaluation de l'efficacité du déploiement stratégique des auditeurs sur le terrain.

En termes d'évaluation des écarts relatifs aux objectifs et aux moyens utilisés, le responsable de l'audit peut baser ses points de comparaisons par rapport aux activités possédant les meilleurs niveaux de performance. « Ces meilleurs performances peuvent se rencontrer à l'intérieur de l'organisation (benchmarking interne) ou à l'extérieur, chez les concurrents ou dans les organisations semblables (benchmarking externe) ». (HORNGREN : 2010 ; 258).

Recommandation 7 : Respect des normes d'audit

Au regard des conditions d'exercice de l'audit interne tant sur le plan environnemental que sur le plan de la taille et de la complexité des organisations à auditer, il est devenu impératif de se conformer aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne pour une bonne amélioration des processus organisationnels et des opérations. Conformément aux normes standards d'audit interne, nous suggérons aux auditeurs de mentionner, désormais, dans leurs rapports d'audit, les opinions sur :

- l'exposition des activités aux risques significatifs et aux contrôles correspondants ;
- tout autre problématique à résoudre répondant à un besoin des audités ou de la Direction Générale.

Compte tenu du déficit en personnel, la DACI gagnerait beaucoup à programmer les missions d'audit en faisant le lien avec l'analyse des risques. Il est donc pertinent de mettre l'accent sur les activités à haut risque au détriment des activités présentant des risques moyens ou plus faibles.

Recommandation 8 : Gestion de performance de la DACI

La gestion de la performance de la DACI nécessite un pilotage qui tient compte des objectifs stratégiques mis en place par la DGTCP et la coordination des actions de toutes les parties prenantes. MAADANI (2009 ; 58) définit le processus de pilotage comme :

- concevoir une stratégie ;
- définir les objectifs de l'organisation et les décliner en sous objectifs… ;
- élaborer un processus pour les atteindre (information des acteurs, actions) ;
- identifier et choisir des indicateurs de pilotage ;
- renseigner les indicateurs et les analyser ;
- mettre en place des actions/décisions qui en tienne compte.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Ce processus de pilotage peut être aisément adapté à la Direction de l'audit et du contrôle interne de la DGTCP.

Les contextes d'incertitude dans lesquels évoluent les services de l'administration publique ont fortement contribué à maîtriser ces processus de pilotage à l'aide d'outils dont les plus pratiques, aujourd'hui, sont les tableaux de bord.

Compte tenu du caractère quasi hiérarchique des décisions au sein de la DGTCP, nous suggérons au responsable de la DACI d'utiliser le tableau de bord de gestion à la française (TBG) qui peut être facilement adapté à chaque structure, puisqu'il n'existe pas, encore, de modèle standard.

D'autant plus que les TBG sont établis en concertation avec tous les niveaux intéressés par l'audit interne. Il s'agit donc d'une démarche top-down et hottom-up.

Pour réussir son TBG, le responsable de l'audit doit déterminer avec précision les objectifs à atteindre. Ces objectifs peuvent être qualitatifs (qualité des rapports d'audit) et quantitatifs (nombre de missions d'audit prévues).

A titre indicatif, nous proposons, ci-après, le TBG du responsable d'audit de la DGTCP :

Tableau 11:Tableau de bord du Directeur de la DACI

Objectifs	Variables d'action (FCS)	Indicateurs
Développer la qualité des missions d'audit	- Développer les outils nécessaires pour la conduite des missions ; - Utiliser des normes professionnelles d'audit interne	- Nombre de rapports d'audit satisfaisants ; - Taux de satisfaction des audités
Améliorer le dispositif de contrôle interne	- Elaboration d'une cartographie des risques ; - Lutter contre la fraude - Assurer une formation continue des auditeurs	- Pourcentage des entités auditées ; - Taux de fraude dans les postes comptables ; - Nombre de formations
Gérer les ressources humaines	- Favoriser un bon climat de travail ; - Satisfaction des auditeurs	- Taux d'implication des auditeurs ; - Taux de contestations ; - Taux de satisfaction
Contribuer à promouvoir l'image de l'audit interne	- Qualité du service d'audit	- Taux de satisfaction des audités

Source : nous-mêmes

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La mise en œuvre de ces recommandations permettra, sans nul doute à la DACI d'améliorer sa performance et de produire des rapports de qualité et ayant une réelle valeur ajoutée. Aussi, nous proposons au responsable de la DACI le chronogramme de mise en œuvre des recommandations ci-dessus :

Tableau 12: Chronogramme de mise en œuvre des recommandations

	Echéancier de mise en œuvre			
Recommandations	De 1 à trois mois	De 3 à six mois	De 6 mois à un an	Observations
Mise en place d'une cartographie des risques				Faire appel un auditeur qui maîtrise les finances et la comptabilité publiques
Planification pluriannuelle				Grâce à l'élaboration de la cartographie des risques
Elaboration d'une charte d'audit				Adapter les chartes similaires
Recrutement d'auditeurs				Arrêté du Ministre des Finances
Suivi des recommandations				Affecter un cadre à la DACI pour le suivi
Mise en place d'un TBG				Sentir la nécessité et percevoir l'utilité
Respect des normes				Décision de la Direction Générale
Gestion de la performance				Désigner un responsable de l'audit ayant subi une formation initiale en audit et contrôle de gestion

Source : nous-mêmes

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion :

Le niveau de performance est lié étroitement au degré de satisfaction de l'ensemble des parties prenantes (audités, auditeurs et la Direction Générale) ; ce qui constitue véritablement l'apport déterminant dans le succès de la DACI.

Il a été démontré dans ce chapitre (voir tableaux 10 et 11) que le niveau de performance de la DACI n'est pas satisfaisant et ce, en raison notamment de :

- la complexité de l'environnement de travail ;
- les outils d'audits sont pas ou peu utilisés ;
- la programmation des missions d'audit n'est réalisée en conformité avec les normes et bonnes pratiques de la profession.

Conclusion partielle de la deuxième partie :

Plus que jamais l'audit interne public est indispensable et appelé à évoluer rapidement pour d'une part, s'adapter au contexte de la DGTCP et d'autre part, permettre à celle-ci de disposer d'un outil de gestion moderne et efficace.

En raison de la récente mise en place de la DACI et de la lourdeur des mécanismes administratifs de l'Etat, la contribution de la fonction d'audit interne dans l'amélioration de la gestion de la DGTCP demeure, somme toute, déficiente.

Concrètement, la pratique de l'audit réalisée par la DACI ne s'effectue pas selon les normes, particulièrement en ce qui concerne la planification et la conduite des missions, l'élaboration et le suivi des rapports.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion Générale

La Mauritanie s'est résolument engagée dans une dynamique de réformes des finances publiques qui visent en premier lieu à lutter contre la gabegie et les détournements de fonds publics. A cet effet, l'Etat a investi la question, notamment en mettant en place plusieurs structures d'audit externe (Cour des comptes, IGF et l'IGE) et d'audit interne dans les administrations publiques (cas de la DACI de la DGTCP).

L'étude du sujet du mémoire relatif à l'évaluation de la performance de l'audit interne de la DGTCP nous a permis d'avoir un aperçu relativement complet des pratiques d'audit interne de la DACI. Dans la première partie du mémoire, le sujet a traité le cadre théorique dans lequel évolue l'audit interne au plan international, particulièrement les adaptations possibles de l'audit interne exercé dans les entreprises privées au secteur public.

L'évaluation de la performance de la DACI a permis de vérifier les conditions d'exercice de l'audit interne au sein de la DGTCP grâce notamment au questionnaire et aux entretiens à l'intention des acteurs concernés. Les constats issus de l'enquête ont permis de relever, en référence aux normes et bonnes pratiques d'audit interne, les points forts et les points faibles de la structure d'audit interne.

Cette analyse nous a permis de faire des propositions d'amélioration dont certaines sont déjà inscrites dans le plan d'action de la DACI pour l'exercice budgétaire 2012. Il s'agit de la rédaction de la charte d'audit interne et du code déontologique et de la confection d'un programme pluriannuel d'audit.

L'audit interne n'ayant pas un pouvoir de coercition à l'égard des audités, son efficacité réelle consiste dans sa crédibilité et son pouvoir de convaincre les audités. Pour ce faire, il doit appliquer les recommandations nécessaires en vue de garantir la réussite de ses missions et donc la mise en place de plans d'actions pertinents et réalisables.

Cette crédibilité sera d'autant plus renforcée si la structure d'audit interne de la DGTCP parvient à diversifier les thèmes d'audit, particulièrement, ceux relatifs à l'amélioration du dispositif de contrôle interne.

Par ailleurs, la maîtrise des techniques comptables est un atout supplémentaire qui donne aux auditeurs une certaine notoriété. Ainsi, la reddition des comptes de l'Etat par exemple est une action dont la réalisation s'effectue sur le long terme et pas uniquement sur un exercice budgétaire. Il s'agit pour les auditeurs internes de comprendre cet aspect de continuité dans les opérations comptables de l'Etat et des collectivités locales et d'en tenir compte au moment de leurs contrôles.

CESAG BIBLIOTHEQUE

L'enjeu actuel pour la DACI est de développer une stratégie de communication qui vise à trouver des solutions aux problèmes juridiques, informatiques et financiers soulevés par les audités, mais également de fournir, en temps réel, des informations utiles afin de renforcer sa légitimité et l'efficacité de son action.

Un autre aspect d'ordre institutionnel, non moins important, doit être tranché diligemment afin de situer les responsabilités du personnel de la DACI. Il s'agit de la séparation des fonctions d'audit interne et des fonctions d'inspection pour éviter la confusion dans les esprits des responsables des structures auditées.

En effet, les procédures de contrôle lors des missions d'audit sont différentes de celles des missions d'inspection, il faut donc, à ce niveau, éviter qu'un vérificateur puisse avoir une double casquette d'inspecteur et d'auditeur au gré des missions de contrôle.

Pour assurer le succès de ses missions, la DACI doit opérer une spécialisation de ses équipes dans les domaines de l'audit et de l'inspection en mettant l'accent sur l'aspect formation et des profils appropriés des inspecteurs vérificateurs pour chaque type de missions.

L'audit interne de la DGTCP doit nouer un partenariat constructif avec les auditeurs externes (CC, IGE et IGF) pour que ces derniers puissent exploiter au mieux les rapports des auditeurs internes. Cela ne peut se réaliser que lorsque les audits sont conduits conformément aux normes et bonnes pratiques admises.

L'utilisation des normes contribuent également à la légitimité et à la crédibilité de la fonction d'audit interne. Elle lui confère un nouveau positionnement l'éloignant de plus en plus des pratiques traditionnelles d'inspection. Pour ce faire, l'audit interne doit développer des savoir-faire et des méthodologies dont la mise en partage est bénéfique pour toutes les parties prenantes.

Il ressort, enfin, des résultats de cette étude que la performance de l'audit interne de la DGTCP, bien qu'encore récent, peut tout à fait être possible et souhaitable.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1: Lettre pour les questionnaires

Ahmed Ammou OULD SIDI ALY

Cadre stagiaire à la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique

Nouakchott le, 24 juillet 2011

A

Monsieur le Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Objet : questionnaire de mémoire

Monsieur le Directeur Général

Dans le cadre de la préparation de mon mémoire de fin d'études effectuées au CESAG de Dakar, vos opinions et celles de vos collaborateurs sur certains aspects relatifs aux pratiques d'audit au sein de votre institution nous sont d'un grand apport.

A ce titre, nous vous prions de bien vouloir prendre les dispositions nécessaires pour faciliter l'administration du questionnaire joint à la présente.

Les données recueillies en réponse à ce questionnaire ne seront utilisées à aucune fin autre que celle du mémoire.

Dans l'attente d'une meilleure suite à la présente, veillez agréer, Monsieur le Directeur Général, nos salutations distinguées.

L'intéressé

Pièces jointes :

- Questionnaire

Annexe 2:questionnaire de satisfaction des audités

Question	Oui	Non	Observations/Commentaires
Préparation de la mission			
Avez-vous été informé de la mission dans les délais satisfaisants ?			
Cette information vous a –t'elle paru claire et explicite ?			
Auriez-vous souhaité qu'elle contienne des informations complémentaires ?			
Lancement de la mission			
Les auditeurs vous ont-ils clairement expliqué le rôle et l'activité de la DACI ?			
Vous ont-ils clairement expliqué les objectifs de la mission ?			
Avez-vous pu émettre des demandes complémentaires et ont-elles été prises en compte à ce stade ?			
Vous ont-ils clairement expliqué le déroulement de la mission ? ce qu'ils allaient faire et ce que vous auriez à faire ?			
Ces présentations vous ont-elles semblé de grande utilité ?			
Le temps consacré à ces présentations vous a-t-il semblé adéquat ?			
La mission s'est –elle déroulée conformément à cet accord ?			
Les auditeurs vous ont-ils clairement expliqué quels étaient leurs besoins : espace de travail, informations, documents et contact ?			

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Ces exigences vous ont-elles paru raisonnables et faciles à satisfaire ?			
Déroulement de la mission			
Les auditeurs avaient-ils une connaissance et une compréhension suffisantes des spécificités de votre service ?			
Les conclusions de la phase d'étude-analyse rapide de votre service et de son fonctionnement, détermination des points forts et des points faibles apparents, vous ont-elles été présentées ?			
Vous ont-elles intéressé ? apporté une vision nouvelle ?			
Les vérifications effectuées suivaient-elles logiquement ces premières conclusions et vos commentaires ?			
Les échanges entre auditeurs et audités ont-ils été suffisamment progressifs pour que les conclusions ne constituent pas une surprise pour vous au moment de la restitution ?			
Les auditeurs ont-ils pris en compte vos arguments (sans nécessairement les accepter) ?			
La mission s'est-elle déroulée sans perturber le fonctionnement du service ?			
Les auditeurs ont-ils su maintenir un équilibre convenable entre rigueur-méthode-contrôle et coopération pédagogique-conseil ?			
Avez-vous des suggestions à émettre quant au comportement des auditeurs ?			

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Quand les auditeurs sont partis, étiez-vous au clair sur ce qu'ils allaient écrire dans leur rapport ?			
Avez-vous pu vous prononcer sur le projet de rapport avant émission du rapport définitif ?			
Les délais de production du projet de rapport et du rapport définitif sont-lis satisfaisants ?			
Conclusion et apport de la mission			
La mission vous a-t-elle apporté une meilleure connaissance des procédures appliquées dans votre unité ?			
Vous a-t-elle révélé des problèmes significatifs que vous ignorez ?			
La mise en œuvre des recommandations devrait-elle favoriser une meilleure maîtrise de l'activité ? certaines recommandations permettront-elles de mieux prendre les décisions et d'autres entraineront-elles des simplifications, des gains de temps ou des économies ?			
Seriez-vous éventuellement disposé à faire appel à l'audit interne pour vous aider à résoudre un problème ?			

Nous vous remercions pour votre franche collaboration et votre disponibilité

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 3:questionnaire de satisfaction pour les auditeurs

Question	Oui	Non	Observations/Commentaires
Existe-t-il une charte de l'audit interne ? - A-t-elle été validée par la Direction Générale ? - A-t-elle fait l'objet d'une large diffusion ?			
Existe-t-il un manuel d'audit pour la DACI ?			
L'audit interne dispose-t-il d'une cartographie des risques de la DGTCP et de son réseau ?			
Existe-t-il un planning d'audit pluriannuel approuvé par la Direction Générale ?			
Ce planning découle-t-il de la cartographie des risques ?			
Existe-t-il un plan d'audit annuel validé par la Direction Générale ?			
Les missions de l'audit interne découlent-elles de ce planning d'intervention ?			
Existe-t-il des domaines d'activités où l'audit interne n'a pas de droit de regard ?			
L'audit interne est-il rattaché à la Direction Générale ou au comité d'audit ?			
Avez-vous les moyens nécessaires pour effectuer votre travail ?			
Le climat de travail est-il propice à la			

CESAG - BIBLIOTHEQUE

réalisation d'une bonne performance ?			
Pensez-vous être exploité à 100% de vos capacités ?			
Le travail effectué est-il stimulant ?			
Existe-t-il un plan de formation pour la Direction de l'audit ?			
Existe-t-il un budget de fonctionnement autonome pour la DACI ?			
Les membres de l'audit interne assurent-ils des fonctions d'intérim en dehors de la DACI ?			

Nous vous remercions pour votre franche collaboration et votre disponibilité

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 4:questionnaire de satisfaction de la Direction Générale

Question	Oui	Non	Observations/Commentaires
L'audit interne vous apporte-t-il un éclairage sur les entités auditées ?			
Les rapports vous apportent-ils une meilleure connaissance des procédures appliquées à la DGTCP ?			
Les rapports vous apportent-ils une meilleure compréhension des dysfonctionnements et fonctionnements de la DGTCP ?			
Les rapports vous ont-ils confirmé des difficultés que vous pressentiez en les cernant avec suffisamment de précision pour vous permettre de prendre les bonnes décisions ?			
Pensez-vous que la mise en œuvre des recommandations apportera la maîtrise de l'activité par les responsables concernés ?			
La DACI assure-t-elle une bonne maîtrise des risques de la DGTCP ?			
Les rapports d'audit vous paraissent-ils fiables ?			
Pensez vous que certaines recommandations permettront de mieux prendre les décisions à votre niveau ?			
Compte tenu de vos attentes à l'égard de la DACI, êtes vous satisfait des recommandations visant les gains à court terme ?			
Êtes-vous satisfait du professionnalisme des auditeurs ?			
Êtes-vous satisfait de l'effectif des auditeurs ?			

Nous vous remercions pour votre franche collaboration et votre disponibilité

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 5: Modèle de charte d'audit

Charte d'audit

Le mot du Directeur

Préalable

Au regard des objectifs ambitieux de notre organisation, l'organisation de ..... aura, sans aucun doute, à fortement évoluer au cours de ces prochaines années. La réussite de ce projet passe par une politique de responsabilisation de chacun et implique une adaptation constante des processus qui font notre métier. La notion de responsabilisation de chacun permet de favoriser l'idée du contrôle interne (autocontrôle et audits ponctuels) et non plus celle des contrôles permanents.

Bien que la maîtrise des activités soit de la responsabilité des opérationnels, il est nécessaire, en ..., de mettre en place un Audit Interne indépendant et objectif, donnant à ;;;;;;; une assurance supplémentaire sur le degré de maîtrise de ses opérations et de son organisation, lui apportant des conseils pour les améliorer, contribuant ainsi à créer de la valeur ajoutée.

Rattaché à la Direction Générale, l'objectif de l'Audit Interne est de garantir, en plus du respect des procédures, l'optimisation des différents processus de ..... (Sécurité, administratif, financier, environnement, qualité, opérationnels, supports)

La démarche de l'Audit Interne repose préalablement sur la réalisation d'une cartographie des processus et sur l'identification de leurs risques associés afin d'établir le plan d'audit interne.

Dans ce cadre, il apparaît comme primordial de formaliser les responsabilités, les pouvoirs, le positionnement et l'éthique de l'Audit Interne ainsi que le déroulement de ses missions conformément aux normes d'audit internationales (IFACI) et (IIA).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Responsabilités, pouvoirs et champ d'intervention

Toute organisation s'appuie sur un contrôle interne favorisant une gestion maîtrisée et efficace des activités de l'entreprise, un strict respect de la politique de ....., une sécurité renforcée des actifs et enfin l'exactitude et l'exhaustivité des informations enregistrées.

Ainsi, l'Audit Interne permet de mesurer la conformité et l'efficacité des systèmes de contrôle interne, des règles et procédures de l'organisation.

Responsabilités

Dans ce cadre, l'Audit Interne est responsable de :

- favoriser les concepts et les objectifs du contrôle interne au sein de l'organisation, en partenariat avec les opérationnels,
- la réalisation des audits évaluant la qualité du contrôle interne et la maîtrise des risques de l'organisation, et ce, en tenant compte du plan d'audit annuel,
- l'amélioration, au travers des recommandations élaborées avec les personnes auditées, du niveau de contrôle interne et des performances de ……..,
- l'élaboration des règles internes et participe à la mise à jour des règles, normes ou procédures.

Pouvoirs

Afin de garantir au mieux le succès des missions d'audit interne, les personnels audités doivent permettre, autant que possible, aux auditeurs internes tant un libre accès aux informations et aux applications informatiques (consultation et édition) qu'une disponibilité des personnes nécessaires à l'accomplissement correct de la mission.

De plus, l'auditeur interne doit être destinataire des dysfonctionnements ou anomalies relevés dans les services de ……. De fait, il doit être systématiquement informé des rapports internes et d'audits externes ainsi que des notes internes en relation avec ces rapports. De façon plus générale, l'Audit Interne doit être mis au courant des décisions et instructions de la Direction Générale comme de l'ensemble des informations pertinentes pour l'Audit Interne circulant au sein de……

CESAG BIBLIOTHEQUE

Champ d'intervention

Le périmètre d'intervention de l'Audit Interne comprend l'ensemble des activités, des processus et des structures de……..

Comité d'Audit

Le Comité d'Audit a pour fonction la validation du plan d'Audit Interne, sa correcte exécution, sa révision ainsi que la revue des principales anomalies décelées et les actions en découlant.

Il sera composé des membres suivants :

- Directeur Général Adjoint ;
- Membres du CNA ;
- Directeur de la structure d'auditeur interne.

Outre ces membres permanents, il pourra faire appel, chaque fois qu'il le jugera utile et en relation avec les questions à examiner, à la participation ponctuelle de membres qu'il désignera.

Le Comité d'Audit se réunira régulièrement à la demande de la Direction Générale.

Appropriation de la maîtrise des risques par le personnel

La réalisation de missions d'audit interne au sein de ..... va permettre au personnel de s'approprier la démarche d'audit et de concevoir la méthodologie comme pertinente en terme de :

- STIMULATION (initiative face aux opportunités) ;
- SIMPLIFICATION (anti-bureaucratie) ;
- FIABILISATION (protection contre les mauvaises surprises) ;
- DELEGATION (responsabilité aux bons niveaux) ;
- RESPONSABILISATION (appropriation des risques) ;
- TRANSPARENCE (confiance des actionnaires).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Positionnement et éthique

Place de l'Audit Interne dans l'organisation

Rattachement de l'Audit Interne

L'Audit interne agit par délégation de la Direction Générale et comprend une équipe d'auditeurs internes dotés d'une méthodologie d'audit interne et d'expertises complémentaires (environnement, qualité, sécurité, secteur opérationnel, comptabilité, finance).

Le DG de..... valide le plan d'audit annuel basé sur la cartographie des risques ou le révise si nécessaire. Le responsable de l'Audit Interne s'assure de la correcte exécution de ce plan et rapporte directement au DG.

Positionnement métier de l'Audit Interne

L'Audit Interne n'est pas le Contrôle de gestion. Ce dernier a en charge le traitement efficace des données de gestion (pilotage, indicateur de performance, clignotants…) alors que l'Audit Interne a pour objectif la maîtrise de tous les systèmes et procédures. L'Audit Interne n'est pas l'Assurance Qualité. La démarche Qualité est tournée vers des gains qualitatifs alors que l'Audit Interne est davantage tourné vers la maîtrise des risques.

Enfin l'Audit Interne apparaît comme l'un des correspondants naturels des auditeurs externes (auditeurs groupe, commissaires aux comptes, experts comptables, administrations)

Règles de déontologie et éthique

L'auditeur doit lors de ses missions respecter un certain nombre de règles déontologiques et d'éthique, et en particulier :

- une objectivité, une absence de préjugés, une indépendance d'esprit et une diligence exemplaire dans ses travaux.
- une honnêteté et une impartialité dans ses recommandations,

L'auditeur s'interdit de critiquer les personnes, seuls les systèmes font l'objet de son examen. Il doit faire preuve d'un sens aigu de la diplomatie qui doit guider en permanence son comportement personnel.

L'indépendance et l'objectivité de l'Audit Interne pourront être assurées par la réalisation, pour chacune des missions, d'une revue indépendante de l'ensemble du dossier et si nécessaire par la mise en place d'audits croisés.

Modalités d'intervention

Les missions définies dans le plan d'audit interne ou les missions spécifiques demandées par les Directions ou par les opérationnels sont toutes agréées par la Direction Générale.

Programmation des interventions

Pour chaque mission, un contact préalable avec les responsables du Service audité doit avoir lieu. Ceci permet de présenter les objectifs, le calendrier et de mettre au point les modalités pratiques de la mission (disponibilité, personnes concernées…)

Déroulement d'une mission

PHASE INGENIERIE

Ordre de mission	La Direction Générale mandate, par l'intermédiaire du plan d'audit, l'équipe d'audit auprès du service ou secteur concerné. Une note détaillant les objectifs, le champ d'intervention et la durée de la mission sera communiquée au responsable intéressé
Création du Référentiel	Etude préalable du processus audité en vue de la création par l'Audit Interne du référentiel comportant les risques identifiés au préalable et collecte des meilleures pratiques de contrôle interne

CESAG BIBLIOTHEQUE

PHASE TERRAIN

Réalisation de l'audit	• présentation et validation avec les audités, du sujet de la mission, du rôle et objectifs de l'équipe d'audit interne, • Etude du domaine audité et identification des forces et faiblesses (analyse détaillée du niveau de maîtrise des risques, recueil de données et de documents), • entretiens d'identification des problèmes, réalisation de tests et première validation des constats avec les audités
Clôture de l'audit	Présentation des conclusions au responsable en réunion de clôture et premier recensement des actions possibles

PHASE COMMUNICATION

Projet de rapport	Il est envoyé au responsable audité. Dans ce projet figurent, entre autres, le délai de réponse, une note de synthèse avec l'opinion générale et les principaux risques identifiés, les constats hiérarchisés par ordre d'importance et les actions agréées par les audités
Rapport définitif	Il intègre les commentaires du responsable audité sur le projet de rapport. Il est diffusé aux audités et à la Direction Générale dans un délai raisonnable après la clôture de l'audit.

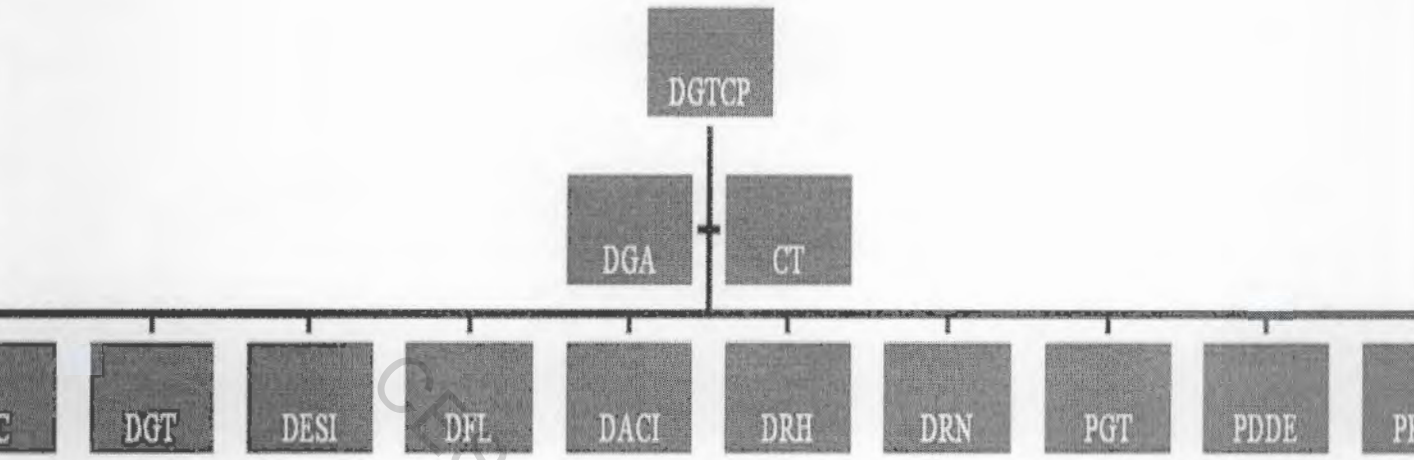
CESAG BIBLIOTHEQUE

PHASE DE DEPLOIEMENT

Suivi des actions correctives	Le responsable audité met en œuvre les plans d'actions. L'Audit Interne peut vérifier, de façon ponctuelle, la bonne mise en place de ces actions correctives
Suivi du plan d'audit	Synthèse à terme régulier par le Responsable Audit Interne des actions en cours et du plan d'audit. Revue de cette synthèse par le DG.

SOURCE JB DIENE/ CESAG

Annexe 6 : Organigramme de la DGTCP (Mars 2009)



Légende :

DGTCP : Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique

DGA : Directeur Général Adjoint

CT : Conseiller Technique

DC : Direction de la Centralisation

DGT : Direction de la Gestion de la Trésorerie

DESI : Direction des Etudes et du Système d'Information

DFL : Direction des Finances Locales

DACI : Direction de l'Audit et du Contrôle Interne

DRH : Direction des Ressources Humaines

DRN : Direction Régionale de Nouadhibou

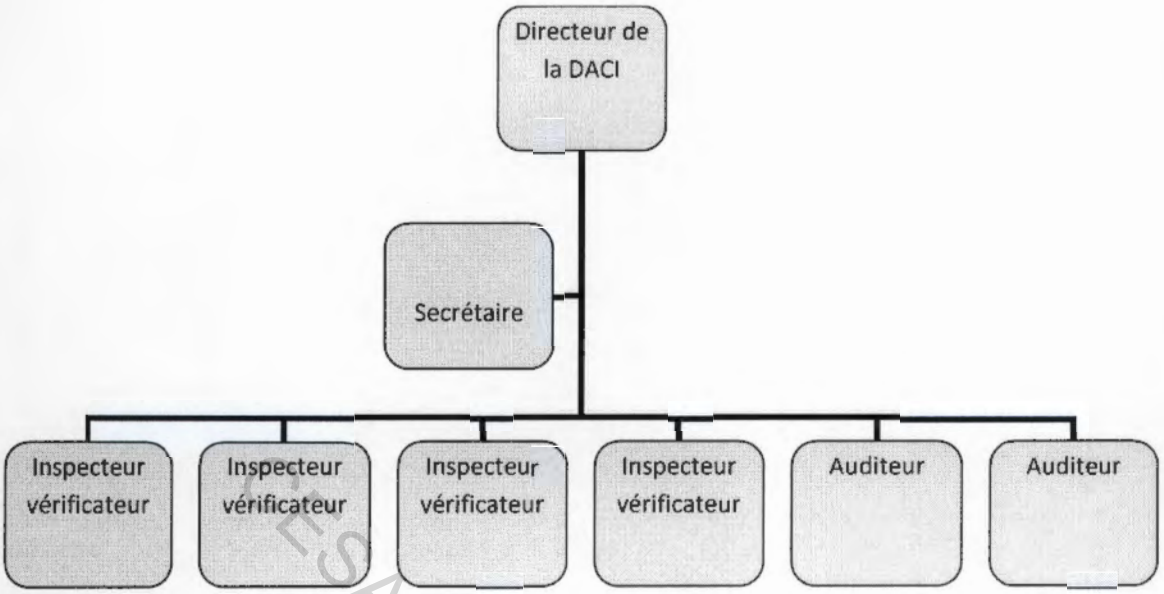
PGT : Paierie Générale du Trésor

PDDE : Paierie des Dépenses Décentralisées de l'Etat

PPDC : Paierie des Postes Diplomatiques et Consulaires

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 7: Organigramme de la DACI (Mars 2009)



CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 8:Plan d'action de la DGTCP

Le plan d'action constitue le tableau de bord des réformes des finances publiques, présentes et futures, assignées à la DGTCP.

A. Les enjeux et défis du plan d'action de la DGTCP

i. Vision stratégique de la mission du Ministère des Finances à conforter

Par le passé, au début de chaque année civile, la Primature ou le Ministère des Finances (MF) demandaient aux directions générales la production d'un plan d'actions annuel. Il est à noter qu'il n'y avait pas dans ce cadre de véritable dialogue de gestion et que le produit fini au niveau du MF ne faisait pas l'objet d'une diffusion, ni d'un suivi en direction des directions générales.
Le plan de la DGTCP s'inscrit dans cette démarche et a vocation à être consolidé dans le plan d'action du Ministère des Finances.

ii. L'approfondissement du chantier Comptabilité patrimoniale

Le chantier phare de la Direction Générale, la mise en place d'une comptabilité patrimoniale de l'Etat, est aujourd'hui entré dans une seconde phase qui dépasse la seule DGTCP.
En effet, le Trésor a fait, depuis 2007, des avancées significatives sur certaines activités liées à cette réforme (adoption d'une nouvelle nomenclature comptable, adaptation du logiciel comptable de l'Etat, formation du personnel, rédaction de documents réglementaires).
La réforme entre aujourd'hui dans une phase de diffusion à d'autres directions du MF et à d'autres ministères.

iii. La mise en œuvre de réformes unanimement réclamées depuis des années

Le processus de choix des réformes à impulser a été très simple : il a consisté à lister les réformes réclamées unanimement depuis des années dans les rapports des partenaires techniques et financiers ou commandés par l'Administration elle-même, et qui se caractérisent par la remarquable unité des propositions.

iv. La poursuite des réformes parallèlement à la Direction générale du budget pour certaines réformes

L'autre volet du processus de choix des réformes réside dans la volonté de mettre en œuvre des réformes parallèles à celles de la Direction générale du budget (DGB) dans certains domaines où les deux directions sont liées par la chaîne de la dépense publique.
La DGB est, en effet, engagée dans un important train de réformes depuis 2006. Ces initiatives ont permis de déconcentrer l'ordonnancement vers les ministères, de mettre en place des contrôleurs financiers ministériels (CFM) et de lancer une expérimentation d'ordonnancement secondaire à Nouadhibou.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La DGTCP soubaite s'aligner sur les avancées de la Direction générale du budget.
Pour cela deux actions majeures seront entreprises : i) la désignation de cinq ministères pilotes pour poser un diagnostic et un plan d'actions ; ii) le lancement d'une expérimentation de déconcentration à Nouadhibou pour vérifier si la promotion de comptables principaux de l'Etat est possible en régions.

v. Les ressources humaines à renforcer et à étoffer

La DGTCP est très attentive à la qualité de ses ressources humaines dans un contexte où beaucoup reste à faire :

- la présentation de candidats aux écoles financières françaises (notamment par une grande formation préparatoire en langue française et techniques des concours) ;
- l'inscription massive de ses cadres et agents à une formation en langue française auprès de l'Alliance Franco-Mauritanienne ;
- la maîtrise de l'outil informatique et de la rédaction administrative.

vi. La gestion de l'information à diversifier

La DGTCP travaille aujourd'bui exclusivement avec la société El Imrane Engineering pour la maintenance de son logiciel comptable « Beit El Mal ». Ce partenariat dure depuis plusieurs années et a donné toute satisfaction.

Néanmoins, la multiplication des réformes sur une courte période a saturé le plan de charges de cette société.
C'est pourquoi la DGTCP souhaite s'adjoindre les services d'autres prestataires, même si l'interfaçage avec le système central Beit El Mal restera toujours de la responsabilité de notre principal partenaire en matière de développement informatique.

CESAG BIBLIOTHEQUE

B. Objectifs et grands axes du plan d'action de la DGTCP

B1. Objectifs du plan d'actions

L'objectif global du plan d'actions est d'améliorer la qualité de la tenue de la comptabilité de l'Etat, le recouvrement des recettes non-fiscales et la gestion de la trésorerie de l'Etat, en renforçant les procédures internes de la DGTCP aussi bien en termes de structures que des méthodes de travail.
Les objectifs spécifiques sont :

- la continuation de la démarche projet pour la mise en place d'une comptabilité patrimoniale de l'Etat ;
- le renforcement du service à l'usager ;
- l'amélioration de la sécurité des infrastructures et des procédures ;

- l'approfondissement du reporting et du contrôle ;
- la réforme des moyens et des méthodes de la DACI ;
- l'amélioration continue de la qualité des ressources humaines de la DG ;
- le réel développement de la mission d'appui à la décentralisation financière.

B2. Les axes de travail du plan d'action

Les principaux axes de travail du plan d'action pour la période 2010-2014 sont :

Axe de travail n°1 : Mise en place d'une comptabilité patrimoniale de l'Etat :

Il s'agit d'une initiative ministérielle qui doit permettre à la Mauritanie de se doter d'une comptabilité de type patrimonial. C'est un processus complexe qui implique un travail structurant à plusieurs niveaux (conceptuel et organisationnel).

Axe de travail n°2 : Amélioration de la qualité du service aux usagers :

La DGTCP met en place une démarche innovante au sein de l'administration mauritanienne en plaçant l'usager au cœur de ses préoccupations.
Ainsi, elle entend mener durant les trois prochaines années un gros travail d'amélioration de l'accueil au sein de la Trésorerie générale, avec la création d'un guichet d'accueil généraliste et une réflexion sur la modification physique des locaux et de nouvelles procédures d'accueil.

Axe de travail n°3 : Amélioration de la sécurité générale et de l'archivage :

Le comptable public est responsable sur ses biens propres des fonds et valeurs qui lui sont confiés.
C'est pourquoi le Trésorier général souhaite moderniser la sécurité du transport de fonds (par l'achat d'un véhicule réellement adapté) et la conservation des valeurs (par la réfection des locaux de la TG).

Le travail sur l'archivage s'inscrit dans le cadre de notre appui à la Cour des comptes et de notre partenariat avec la GTZ.
Il s'agit en effet de sécuriser la collecte, l'archivage et la numérisation du compte de gestion, afin de faciliter le travail de contrôle juridictionnel de la Cour.

Axe de travail n°4 : Amélioration de la structure et du fonctionnement des services :

Cet axe de travail ambitieux vise à 4 buts principaux :

- la refonte de l'organigramme de la Direction Générale et du réseau ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- l'amélioration des procédures de certains services (visa, dépôts de fonds) ;
- une réelle prise en compte des besoins de modernisation du réseau comptable ;
- la mise en place de procédures phares pour toute la Direction Générale ;
- l'amélioration des ressources humaines.

Axe de travail n°5 : Réforme de la Direction de l'audit interne :

Ces réformes consistent à améliorer les conditions d'exercice des missions d'audit interne en dotant cette structure de moyens matériels (informatique, véhicules de missions). Former les auditeurs internes sur les procédures et techniques d'audit.

Axe de travail n°6 : Accompagnement de la décentralisation financière :

La DGTCP est présente dans le monde local par l'intermédiaire de ses percepteurs, comptables principaux des communes. A ce titre, il paraît pertinent qu'elle accompagne l'évolution de la décentralisation financière, tout en restant dans les limites de ses missions. Cette mission est confiée au sein de la DGTCP à la Direction des Finances Locales (DFL) et au réseau des receveurs municipaux (RM).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Bibliographie

1. AHOUANGANSI, Evariste (2010) ; Audit et révision des comptes ; édition mondexperts, Abidjan-Cotonou
2. AÎM, Roger (2004) ; Indicateurs et tableaux de bord : 100 question pour comprendre et agir ; Editeur AFNOR
3. BARBIER, Etienne (1999) ; Mieux piloter et mieux utiliser l'audit ; maxima ; Paris
4. CHARREAUX, Gérard (1997) ; Vers une théorie du gouvernement des entreprises ; édition « *Le Gouvernement des entreprises* », Economica.
5. CLEARY, Sean (2006); Risques, Perception, Evaluation, Gestion; Maxima, Paris
6. COHEN, Alain Gérard (2008) ; Contrôle interne et audit publics ; Lextenso éditions ; Paris
7. DAYAN, Armand (2004) ; Manuel de gestion ; volume 1 ; Ellipses Edition Marketing SA, Paris
8. DAYAN, Armand (2004) ; Manuel de gestion ; volume 2 ; Ellipses Edition Marketing SA, Paris
9. FAUTRAT, Michel ; (1999) ; La revue française de l'audit interne ; N°144
10. FERNANDEZ, Alain (2003) ; Les nouveaux tableaux de bord des managers ; 3ème édition ; EYROLLES, Paris
11. GIRAUD, Françoise (2008) ; Contrôle de gestion et pilotage de la performance ; Gualino éditeur, Paris
12. HAMZAOUI, Mohamed (2006) ; Audit : Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne ; Village mondial
13. HORNGREN, Charles (2010) ; Contrôle de gestion et gestion budgétaire ; 4ème édition ; Nouveaux horizons-ARS, Paris
14. IFACI (1997) ; Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne
15. IFACI (2000) ; Le rôle de l'auditeur interne dans la prévention de la fraude
16. IFACI (2001) ; Evaluation de la compétence dans la pratique de l'audit interne : un cadre de référence
17. IFACI (1995) ; L'audit interne en France
18. IRIBARNE, Patrick (2009) ; les tableaux de bord de la performance ; 3ème édition ; Dunod, Paris
19. KI-ZERBO, Béatrice (2010) Audit et contrôle interne ; Fiche technique n°30

CESAG - BIBLIOTHEQUE

20. LEDOUBLE, Dominique (1999) ; Le contrôle interne dans les collectivités locales ; collection « maîtrise de la gestion locale »
21. LEMANT, Olivier (1995) ; La direction d'un service d'audit interne ; Dunod ; IFACI,
22. LEMANT, Olivier (1999) ; Créer, organiser et développer l'audit interne. Que faire pour réussir ? Edition Maxima, Paris
23. LONING, Hélène (2008) ; Le contrôle de gestion- organisation, outils et pratiques ; 3ème édition ; Dunod, Paris
24. MAADANI, Martine (2009) ; Management et pilotage de la performance ; Hachette livre, Paris
25. GRAWITZ, Madeleine (2001) ; Méthodes des sciences sociales ; 11ème Edition, Paris
26. MARECHAL, Christian (1993) ; Faire face à un audit, édition : Nathan, Paris
27. PELLETIER, Christophe (2010) ; Le management par la qualité ; Edition Dunod, Paris
28. RAFFEGEAU, Jean (1991) ; Audit opérationnel ; Edition PUF ; Collection : Que Sais-Je
29. RENARD, Jaques (2007) ; Théorie et pratique de l'audit interne ; 6ème édition ; Paris
30. RENARD, Jaques (2010) ; Théorie et pratique de l'audit interne ; 7ème édition ; Paris
31. SAMBE, Oumar & DIALLO Mamadou Ibra (2008) ; Le Praticien comptable ; éditions comptables et juridiques ; Dakar
32. SCHICK, Pierre (2007) ; Mémento d'audit interne ; édition Dunod, Paris
33. VILLALONGA, Christophe (2007) ; L'audit qualité interne ; 2ème édition ; édition Dunod, Paris
34. VOYER, Pierre (1999) ; Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance ; 2ème édition ; Edition Presses de l'Université du Québec
35. WITTORSKY, Richard (1998) ; La compétence au travail ; Editeur : Education permanente, N°135, Paris

Webographie : (Consultée en juillet et août 2011)

1. www.tresor.mr
2. www.economie.gouv.fr
3. www.wikipedia.org
4. www.ccomptes.fr

CESAG BIBLIOTHEQUE