



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CESAG BF – CCA
Banque, Finance, Comptabilité,
Contrôle & Audit

Master Professionnel en
Comptabilité et Gestion Financière
(MPCGF)

Promotion 7
(2012-2014)

Mémoire de fin d'étude

THEME

EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU SERVICE
D'AUDIT INTERNE DE L'HOPITAL ALBERT ROYER

Présenté par :

M. MOSOGO MBASOGO Epifanio M.

Dirigé par :

M. Alain SAWADOGO
Enseignant associé au CESAG

Octobre 2014

Dédicace

Nous dédions ce travail à

- ❖ nos parents Martin Mosogo et Maria Mbasogo, à titre posthume. Leur vision de la vie a été déterminante pour notre réussite académique ;
- ❖ notre oncle Francisco Mba Nzo, pour ses conseils et ses efforts de nous construire un avenir meilleur ;
- ❖ nos frères Serafina Mangué Mosogo et Casto Mangué, qui nous ont toujours soutenu.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Remerciements

La culmination de ce travail n'aurait pas été possible sans l'implication d'un nombre important de personnes auxquelles nous voudrions exprimer nos sincères remerciements :

- ❖ Madame Geneveva Andeme Obiang, pour nous avoir conduits au chemin du succès ;
- ❖ Monsieur Moussa YAZI, Directeur de la formation du CESAG, pour son grand esprit d'humanité ;
- ❖ Monsieur Alain SAWADOGO, notre encadreur, pour sa disponibilité et son soutien ;
- ❖ Monsieur Alioune SENE, auditeur interne de l'hôpital Albert Royer, pour ses conseils, ses orientations, et son implication ;
- ❖ Mes frères et sœurs de la communauté des étudiants équato-guinéens du CESAG, pour avoir partagé ensemble moments de joie et de tristesse, de peine et de gloire ;
- ❖ Monsieur CISSE, comptable des matières de l'hôpital, pour sa disponibilité ;
- ❖ Chata, Pilar, Narciso, Rafa, Chikito, Roberto y Andomo, pour les conseils et le soutien économique et moral ;
- ❖ tous les professeurs du MPCGF pour leur contribution à notre formation ;
- ❖ Madame Edith BALIMA, pour son soutien constant ;
- ❖ la famille MPCGF pour la solidarité démontrée durant l'année académique.

Liste des sigles et abréviations

AI:	Audit Interne
CBOK:	Common Body Of Knowledge
CHNEAR:	Centre Hospitalier National d'Enfants Albert Royer
COSO:	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
EPS :	Etablissement Public de Santé
FRAP :	Feuille de Révélation et d'Analyse de Problèmes
IB :	Initiative de Bamako
IFACI:	Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes
IIA:	Institute of Internal Auditors
PE:	Projet d'Etablissement
QCI:	Questionnaire de Contrôle Interne
SSP :	Soins de Santé Primaire

Liste des tableaux & figures

FIGURES

Figure 1 : Problématique générale de la performance.....	25
Figure 2 : Modèle d'analyse de l'étude	37
Figure 3 : Organigramme du service d'audit interne.	54

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1: Principes fondamentaux pour une pratique éthique de l'audit interne.....	23
Tableau 2: Synthèse des résultats des indicateurs de la performance de service d'AI	62
Tableau 3 : Synthèse de forces et faiblisse du service de l'audit interne	70
Tableau 4 : Suivi des recommandations et chronogramme de mise en œuvre.....	75

Liste des annexes

Annexe 1 : Organigramme du Centre Hospitalier National d'Enfants Albert Royer	82
Annexe 2 : Guide d'entretien	83
Annexe 3 : Questionnaire sur la mesure de la performance du service d'audit interne.	84
Annexe 4 : Questionnaire aux audités.....	85

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

DEDICACE.....	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTE DES TABLEAUX & FIGURES	iv
LISTE DES ANNEXES	v
TABLE DES MATIERES	vi
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PARTIE I – CADRE THEORIQUE	6
CHAPITRE 1: CADRE PROFESSIONNEL DE L’AUDIT INTERNE	9
1.1. Définition de l’Audit Interne.....	9
1.2. L’externalisation du service d’audit interne.....	10
1.3. Objectifs de l’audit interne.....	10
1.4. Champ d’application	11
1.5. Typologies d’audit.....	11
1.5.1. L’audit de régularité ou de conformité.....	11
1.5.2. L’audit d’efficacité.....	12
1.5.3. L’audit de management.....	12
1.5.4. Audit de stratégie	13
1.6. Les normes et le code déontologique pour la pratique professionnelle de l’audit interne.....	13
1.6.1. Les normes de l’audit interne	13
1.6.1.1. Les normes de qualification	14
1.6.1.2. Les normes de fonctionnement	16
1.6.1.3. Les normes de mise en œuvre	22
1.6.2. Le code déontologique	22
CHAPITRE 2: EVALUATION DE LA PERFORMANCE D’UN SERVICE D’AUDIT INTERNE.....	24
2.1. Notion de la performance	24
2.2. Les Critères de la Performance	26
2.2.1. L’efficacité	26
2.2.2. L’efficience	26
2.2.3. L’économie des ressources.....	27

2.2.4. L'équité	27
2.2.5. La qualité.....	27
2.3. La mesure de la performance	28
2.3.1. Notion d'indicateurs	28
2.3.2. Caractéristiques d'un indicateur.....	28
2.4. Les facteurs de succès d'un service d'audit interne	29
2.4.1. Compétence et conscience professionnelle des équipes d'audit	29
2.4.2. Le professionnalisme des auditeurs.....	30
2.4.3. Le Programme de travail	31
2.4.4. La communication entre les acteurs de la structure	31
2.4.5. L'apport de l'audit interne en termes de valeur ajoutée à l'entité.....	32
2.4.6. Contrôle qualité.....	32
2.5. Les indicateurs de la performance d'un service d'audit interne.....	32
2.5.1. Les indicateurs de résultat ou d'activités	32
2.5.1.1. Taux de couverture de plan d'audit.....	33
2.5.1.2. Temps consacré aux travaux d'audit.....	33
2.5.1.3. Formation professionnelle des auditeurs.....	33
2.5.2. Les indicateurs d'impact ou de qualité.....	34
2.5.2.1. Nombre de demande d'audit supplémentaires par rapport au plan d'audit.....	34
2.5.2.2. taux d'acceptation des recommandations.....	34
2.5.2.3. taux de réalisation des recommandations.....	34
2.5.2.4. Taux de suivi des recommandations	35
2.5.3. Les indicateurs de coûts	35
2.5.3.1. Respect du budget	35
2.5.3.2. Coût d'une journée de mission.....	35
CHAPITRE 3: METHODOLOGIE DE L'ETUDE	36
3.1. Le modèle d'analyse.....	36
3.2. Les outils et techniques de collecte des données.....	38
3.2.1. Entretien.....	38
3.2.2. Analyse documentaire	38
3.2.3. Observation physique.....	39
3.2.4. Le questionnaire de prise de connaissance.....	39
3.3. L'analyse des données.....	39

PARTIE II – CADRE PRATIQUE.....	42
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE L' HOPITAL ALBERT ROYER	44
4.1. Historique de l'hôpital National d'Enfants Albert Royer	44
4.2. Organisation du C.H.N.E.A.R.....	44
4.3. Missions du C.H.N.E.A.R.....	45
4.4. Objectifs de l'Hôpital Albert Royer	46
4.5. Activités du C.H.N.E.A.R.....	46
4.6. Les ressources du C.H.N.E.A.R.....	48
4.6.1. Ressources humaines.....	48
4.6.2. Ressources matérielles	48
4.6.3. Ressources financières	49
CHAPITRE 5 : DESCRIPTION DE L'AUDIT INTERNE DE L'HOPITAL ALBERT ROYER.....	50
5.1. Création du service d'audit interne	50
5.2. Missions et attributions du service d'audit interne.....	50
5.2.1. Les missions de contrôle général	50
5.2.2. Les missions de conformité.....	52
5.2.3. Les missions de performance	52
5.3. L'organisation du service d'audit interne du C.H.N.E.A.R.....	52
5.3.1. Le positionnement hiérarchique	53
5.3.2. Critères d'organisation	53
5.3.3. Les moyens et outils du service d'audit interne	54
5.3.4. La planification des activités du service d'audit interne	56
5.3.4.1. Conduite d'une mission d'audit interne.....	57
CHAPITRE 6 : EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU SERVICE D'AUDIT INTERNE DU C.H.N.E.A.R.....	59
6.1. Mesure de la performance du service d'audit interne du C.H.N.E.A.R.....	59
6.1.1. Les indicateurs d'activités	59
6.1.2. Les indicateurs de qualité.....	60
6.1.3. Les indicateurs de coût	62
6.2. Analyse des résultats	64
6.2.1. Analyse par rapport aux indicateurs de résultat	64
6.2.2. L'analyse des indicateurs de qualité.....	65

6.2.3. Les indicateurs de coût	66
6.3. Analyse des facteurs de succès du service d'audit interne du C.H.N.E.A.R.	66
6.4. Analyse par rapport à la pratique de l'AI.....	68
6.4.1. Les forces du service	68
6.4.2. Les faiblesses du service	69
6.5. Les recommandations.....	72
6.6. Suivi et mise en œuvre des recommandations	75
CONCLUSION GENERALE	78
ANNEXES	81
GLOSSAIRE.....	86
BIBLIOGRAPHIE	87

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Les différentes évolutions du monde économique ont mis en évidence une exigence accrue d'une comptabilité claire et précise reflétant fidèlement la réelle situation économique de l'entreprise. Les dirigeants de nos entreprises demandent des informations financières plus actualisées et se dotent grâce au système d'information d'outils de plus en plus performants pour y arriver.

Cependant la fonction d'audit interne demeure incontournable. Dans un environnement en perpétuelle turbulence, où la gestion des risques constitue un défi majeur du management, l'auditeur interne est désormais un acteur privilégié du processus de management des risques.

En effet, la reconnaissance de l'audit interne en tant que fonction clef pour l'efficacité ou la performance du dispositif de contrôle interne, lui confère la légitimité nécessaire pour jouer un rôle prépondérant au sein de l'organisation.

Partant de ce constat, l'auditeur interne n'est plus perçu comme un contrôleur mais comme un partenaire ayant un rôle défini et une action indépendante qui lui permet de maîtriser les risques qui peuvent menacer le développement et la croissance de l'entreprise. La valeur ajoutée de l'audit interne trouve alors son origine dans son contact direct et permanent avec les dirigeants de l'entreprise mais aussi avec tous les organes de l'entreprise. L'audit interne revêt ainsi un aspect stratégique d'alerte et d'anticipation des risques.

Par soucis d'assurer une croissance durable et pérenne, les entreprises doivent d'autant plus maîtriser les risques qu'elles encourent.

Selon IFACI (2002 : 26), l'audit interne se définit aujourd'hui comme « une activité indépendante et objective qui donne ou s'efforce de garantir à l'entreprise la bonne maîtrise de ses opérations et permet de contribuer à l'amélioration des processus et à créer de la valeur ajoutée ».

Les populations africaines, à majorité pauvres, ont commencé à sentir une détérioration de leur état de santé par la baisse de la qualité des soins. Cette situation de crise a amené les décideurs à être plus regardants sur les dépenses de la santé et la qualité des soins. Pour trouver d'autres sources de financement, la politique de *l'Etat providence* va être bannie et on va instaurer lors de la conférence de Alma Ata les Soins de Santé Primaires (SSP) en changeant le slogan qui devient finalement « *Santé pour Tous et par Tous* », appelant ainsi les

populations et les organisations à s'impliquer aux côtés des gouvernements dans le financement de la santé.

Cette nouvelle politique a permis de mettre en place des outils qui permettront une utilisation rationnelle des ressources tout en améliorant la qualité du service.

Toutes les fonctions sont désormais dévolues aux responsables des structures sanitaires notamment les Directeurs des établissements publics de santé.

Au Sénégal, le résultat de cette situation est entre autre la mise en place de la réforme hospitalière qui est en parfaite adéquation avec l'Initiative de Bamako (IB) et la conférence de Alma Ata sur les Soins de Santé Primaires (SSP).

La modification majeure des modalités de financement des hôpitaux publics prévoit que les recettes ne seront plus dépendantes de l'enveloppe que veut lui accorder la tutelle. Mais qu'elles soient directement liées à l'activité réalisée par le centre hospitalier.

Pour s'adapter à cette nouvelle contrainte budgétaire, les responsables des établissements de santé doivent se doter d'outils de prévision économique, qui vont leur donner des indications sur l'évolution des activités, des recettes, des mécanismes de production et du personnel tout en gardant l'œil sur les coûts de l'hôpital.

Pour mettre en place ces outils de navigation budgétaire et de pilotage, il a été nécessaire de faire intervenir le «contrôle interne» dans le secteur de la santé. Dont l'un des outils les plus pertinents reste aujourd'hui « le service d'audit interne ».

L'hôpital National d'Enfants Albert Royer, fruit de la coopération canadienne, n'échappe pas à cette règle. Il se trouve d'ailleurs dans une période transitoire au bout de laquelle il y a eu le transfert total de la gestion des partenaires canadien à l'Etat Sénégalais.

Pour réussir cette transition, les responsables de l'hôpital Albert Royer ont fait une réflexion sur l'évolution de leur établissement durant cette période, une réflexion qu'a aboutie entre autres à la création d'un service d'audit interne.

L'audit interne aide à direction de l'hôpital à réaliser ses objectifs par l'adoption des méthodes d'évaluation et d'amélioration de l'efficacité de la gestion des risques et de

l'efficacité du contrôle interne. En effet, il apporte à l'organisation assurance pour son fonctionnement et conseils pour l'améliorer.

Au sein de toute organisation, l'audit interne joue un rôle prépondérant. Cependant, nombreux exemples (Enron, Air Afrique, Lemman Brothers, etc.) ont mis en évidence des imperfections de cette fonction. C'est ce qui nous conduit à remettre en cause l'efficacité des services d'audit interne de manière générale, et plus concrètement au niveau de l'hôpital Albert Royer.

Le problème qui se pose ici c'est que les dirigeants de l'hôpital Albert Royer n'arrivent pas à évaluer la performance de leur service d'audit interne. Et cela peut s'expliquer entre autres par :

- ❖ une conviction de la part des dirigeants de l'hôpital du bon fonctionnement de l'audit et qui n'existe rien à évaluer ;
- ❖ l'absence d'un système d'évaluation de la performance du service de l'audit interne au sein de l'hôpital ;
- ❖ non-respect de la norme « 1310-exigences du programme d'assurance et amélioration qualité ».

Les faits ci-dessus évoqués, peuvent entraîner des effets négatifs dans le bon fonctionnement du service de l'audit interne de l'hôpital et se manifester par :

- ❖ un service d'audit non performant ;
- ❖ une évaluation insuffisante des risques liés aux activités de l'hôpital ;
- ❖ des faiblesses dans le système de contrôle interne ;
- ❖ le non-maîtrise des activités réalisées par le service d'audit interne de l'hôpital.

Pour faire face à tous ces insuffisances relevées, plusieurs solutions pourront être envisagées :

- ❖ l'évaluation du niveau de formation des acteurs de l'audit interne ;
- ❖ définir une cartographie des risques liée à la structure de l'audit interne ;
- ❖ évaluer l'expérience de l'équipe d'audit interne par rapport aux connaissances nécessaires pour s'acquitter correctement de ses missions et responsabilités ;
- ❖ évaluer la performance du service d'audit interne.

La solution qui est retenue est le dernier à savoir, évaluation de la performance du service d'audit interne.

Ce mémoire essaiera donc de répondre à la problématique afin de démontrer si l'audit interne peut être créateur de la valeur ajoutée dans l'entreprise par l'identification et l'amélioration de sa performance.

La question principale qui nous nous posons est la suivante : comment peut-on évaluer la performance du service d'audit interne de l'hôpital Albert Royer ?

Cette question principale engendre des questions spécifiques dont :

- ❖ la structure et la composition de l'équipe d'audit interne sont-elles en adéquation avec les recommandations de l'IFACI ?
- ❖ la charte de l'audit interne a-t-elle été révisée au cours des deux dernières années ?
- ❖ des indicateurs de réussite sont-ils utilisés pour évaluer les performances de l'audit interne ?
- ❖ l'équipe d'audit interne bénéficie-t-elle d'un programme de formation continue adéquat ?
- ❖ la charte de l'audit interne peut-elle être consultée par tous les membres de l'entité ?

Nous essayerons de donner la réponse à ces différentes questions par le choix de notre thème intitulé : « Evaluation de la performance du service d'audit interne de l'hôpital Albert Royer ».

L'objectif principal de notre étude est d'évaluer la performance du service d'audit interne de l'hôpital Albert Royer.

Les objectifs spécifiques qui en découlent sont :

- ❖ définir l'objectif de l'audit interne ;
- ❖ déterminer les composantes et les missions d'un service d'audit interne ;
- ❖ déterminer les critères de performances du service d'audit au sein de l'hôpital ;
- ❖ définir le positionnement de l'audit interne au sein de la structure.

Nous délimiterons notre étude en retenant uniquement les facteurs déterminants de la performance d'audit interne sur :

- ❖ compétence et conscience professionnelle des équipes d'audit ;
- ❖ le professionnalisme des auditeurs ;
- ❖ le programme de travail ;

- ❖ la communication entre les acteurs de la structure ;
- ❖ l'apport de l'audit interne en termes de valeur ajoutée à l'entité ;
- ❖ le contrôle qualité ;

Cette étude présente un grand intérêt pour :

- ❖ **L'hôpital Albert Royer** : connaître mieux sa structure d'audit en matière de normes, de formation, démarche d'audit. Encourager sa structure d'audit pour accroître le niveau des indicateurs de performance qui auront sans nul doute un impact positif sur les performances de l'entité.
- ❖ **Nous-mêmes** : car notre présence au sein de l'hôpital, nous permettra d'aborder les questions pratiques liées à la gestion des hôpitaux, les risques encourus, les techniques et outils d'audit utilisables, les diligences incombant aux auditeurs internes ;

Notre étude sera organisée autour de deux grandes parties :

La première partie portera sur le cadre théorique, c'est-à-dire aux notions sur le cadre professionnel de l'audit interne, la performance d'un service d'audit ainsi que l'élaboration de la méthodologie de l'étude. La deuxième partie, cadre pratique, sera consacrée à la présentation de l'hôpital Albert Royer, la description de la pratique de l'audit interne au sein de l'hôpital, et l'évaluation de la performance du service d'audit interne de l'entité.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PARTIE I – CADRE THEORIQUE

Les différents scandales et les réglementations en matière de contrôle interne et de management des risques, ont entraîné la création de service d'audit interne dans un certain nombre d'entreprises, en France et dans une moindre mesure en Europe de l'Ouest.

L'audit interne s'est développé beaucoup plus tôt dans les pays anglo-saxons.

La fondation de la recherche de l'IIA a piloté l'enquête mondiale du CBOK (Common Body Of Knowledge). Cette enquête a été réalisée entre les mois de mars et de mai 2010. 13 500 répondants dans le monde (dont 6 200 en Europe et aux Etats-Unis) ont ainsi renseigné plus de 80 questions afin :

- ❖ d'identifier les défis auxquels la profession d'audit doit faire face ;
- ❖ de définir les opportunités, sources de valeur ajoutée pour les organisations ;
- ❖ et de contribuer à l'élaboration des normes et de lignes directrices nouvelles.

Cette enquête réalisée par IFACI en 2010 (CBOK, 2011 : 14), révèle que les services d'audit interne sont plus récents en France :

- ❖ 53 % des services d'audit interne en France ont moins de 10 ans, alors qu'ils représentent 44% des répondants en Europe et 46% au niveau mondial. Aux Etats-Unis, le pourcentage s'élève à 39%. Au Royaume-Uni, il est de 34%.
- ❖ Seulement 10 % des services d'audit interne ont plus de 25 ans en France, alors qu'ils sont 26% en Europe. Au Royaume-Uni, il est de 34%. Aux Etats-Unis, ce pourcentage s'élève à 29%. Il est de 23 % au niveau mondial

La dernière crise financière internationale de 2008 a révélé que l'audit interne (contrôle, management des risques, gouvernance) constitue la pierre angulaire de la maîtrise des activités des entreprises et le pilotage de leurs performances.

Il importe donc de vérifier avec précision la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise, la situer par rapport aux autres systèmes de contrôle (contrôle de gestion, inspection, et audit externe) et s'assurer de sa capacité à contribuer à l'amélioration de la performance au sein de l'entreprise.

Notre étude se concentrera sur l'audit interne et la performance.

La performance d'un service d'audit dépend d'un certain nombre de critères parmi lesquels nous pouvons citer :

- ❖ les compétences et expérience professionnel ;
- ❖ le professionnalisme des auditeurs ;
- ❖ le Programme de travail ;
- ❖ la communication entre les acteurs de la structure ;
- ❖ le contrôle qualité ;
- ❖ l'apport de l'audit interne en termes de valeur ajoutée à l'entité.

Dans cette première partie, nous allons aborder les généralités sur le cadre professionnel de l'audit, la performance du service d'audit interne, et la définition du modèle d'analyse approprié à notre étude.

CHAPITRE 1: CADRE PROFESSIONNEL DE L'AUDIT INTERNE

L'activité de l'audit interne peut jouer un rôle important auprès de la direction de l'entreprise dans l'accomplissement d'un composant essentiel de leurs mécanismes de gouvernance.

Selon IFACI (2005 : 14), l'auditeur interne peut substantiellement optimiser les moyens mis en œuvre par l'entreprise, améliorer la maîtrise des coûts, et donc les profits, et réduire les risques liés à son activité.

Ce chapitre nous permettra d'aborder la définition, les objectifs, le champ d'application, la typologie, ainsi que les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

1.1. Définition de l'Audit Interne

L'audit interne bénéficie d'une définition, d'une seule. Ou plutôt d'une seule qui puisse prétendre être officielle et universelle ; ce qui n'exclue pas les définitions concomitantes et explicatifs.

Cette définition accompagne les normes professionnelles et, comme ces derniers, elle est publiée par The Institute of Internal Auditors (IIA), lequel fédère toutes les organisations nationales d'audit interne. La voici en sa traduction en française : « L'Audit Interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité »

De cette définition nous retiendrons que l'assurance sur le degré de maîtrise des risques n'est rien d'autre que l'appréciation du contrôle interne. Cette méthode repose sur une approche par les risques. Comme le souligne NUSSBAUMER & al (2011 :7), l'auditeur interne ne se prononce pas en lisant des procédures ou en posant des questions. Il constate les risques qui se sont manifestés, observe comment on a prévu de se prémunir contre ceux qui sont encore potentiels et la connaissance que l'on peut en avoir.

1.2. L'externalisation du service d'audit interne

Selon l'IFACI (1998 : 4), l'externalisation consiste à confier, d'une manière permanente, à un cabinet externe, l'audit de l'ensemble des structures et activités de l'organisation. Si l'organisation conserve en son sein la direction de l'audit interne, on parlera d'externalisation « opérationnelle », dans le cas contraire d'externalisation « totale ».

Lorsque l'audit interne intervient principalement dans le domaine financier et que les missions sont assez proches de celles diligentées par les commissaires aux comptes, on observe l'émergence de l'externalisation « opérationnelle » qui comporte de nombreux inconvénients :

- ❖ perte du rôle de pépinière du service d'audit interne ;
- ❖ perte de la maîtrise d'une fonction essentielle de l'organisation ;
- ❖ perte d'un savoir-faire ;
- ❖ risque de perte de confidentialité et de dilution des avantages compétitifs ;
- ❖ moins grande connaissance par le prestataire externe du « business » de l'organisation, de son personnel, de sa culture d'entreprise, de ses valeurs et de l'évolution.

1.3. Objectifs de l'audit interne

Parmi les objectifs de l'audit interne nous pouvons citer l'appréciation de la qualité du contrôle interne et de la réalisation des objectifs du contrôle interne et l'assistance aux dirigeants pour une bonne exécution de leurs responsabilités.

Selon SARDI (2002 :82), l'audit interne, composante d'un système de contrôle interne, a quatre objectifs essentiels :

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

De manière générale, l'objectif de l'audit interne est d'assister les dirigeants de l'entreprise afin de leur permettre d'exercer efficacement leurs responsabilités. Cela dans le but de vérifier que l'organisation en place s'assure de la réalisation des performances prévues et de l'atteinte des objectifs visés.

1.4. Champ d'application

Le champ d'application de l'audit interne porte sur l'appréciation de deux points essentiels :

- l'existence et l'adéquation du contrôle interne ;
- la qualité des actions dans l'exécution des responsabilités assignées

GERBIER (1996 :24) remarque comme finalité de l'audit interne, l'assistance aux dirigeants de l'organisation dans l'exercice de leurs responsabilités. Dans ce but, l'AI leur fournit des analyses, des appréciations, des recommandations, des avis et des informations concernant les activités examinées

La norme 2220 qui établit que le champ doit être suffisant pour répondre aux objectifs de la mission. La norme 220A1 stipule que le champ de la mission doit couvrir les systèmes, les documents, le personnel et les biens concernés y compris ceux qui se trouvent sous contrôle des tiers.

Quant à IFACI (2000 :15), le champ d'application de l'audit interne est illimité, de par sa nature, mais également en raison des diversités nationales, culturelles et linguistiques. En ajoutant que les domaines majeurs dans lesquels l'audit interne opère comprennent l'audit opérationnel, l'audit informatique, l'audit financier, les revues internes de contrôle, la détection des fraudes et les audits de conformité tels que l'assurance qualité utilisée sur la sécurité des biens et des pratiques.

1.5. Typologies d'audit

Selon la finalité de l'audit interne, on distingue : l'audit de régularité, l'audit d'efficacité, l'audit de management et l'audit de la stratégie.

1.5.1. L'audit de régularité ou de conformité

L'audit de régularité porte sur la vérification de la régularité et de la conformité de l'application des dispositions du contrôle interne conformément aux règles et à la réalité.

RENARD (2013 : 47), signale comme objectifs de l'audit de régularité :

- faire ressortir (signaler) aux responsables les distorsions, les non applications et les mauvaises interprétations des dispositions préétablies (référentiel) ;

- analyser les causes et les conséquences ;
- faire des recommandations pour la bonne application des règles.

Avec les manquements graves et répétés aux différentes législations et réglementations, constatés récemment, l'audit de conformité semble bien prendre une importance accrue et est toujours d'actualité. Et ce d'autant plus que les dispositions réglementaires sont de plus en plus strictes et contraignantes (LSF en France et Sarbanes-Oxley aux États-Unis).

1.5.2. L'audit d'efficacité

L'audit d'efficacité englobe aussi bien les notions d'efficacité (atteinte des résultats) et d'efficience (la meilleure façon d'atteindre les résultats). Il est également appelé audit opérationnel. En retenant le point de vue de RENARD (2013 : 46), l'audit d'efficacité porte sur l'appréciation de la qualité du dispositif de contrôle interne (existence, exhaustivité, exactitude...) notamment des méthodes, procédures, analyses des postes, organisation du travail...d'une activité donnée. Ses objectifs portent sur :

- faire le diagnostic d'un élément (situation, activité, opération...) en vue de déceler les faiblesses et les points forts ;
- analyser les causes et les conséquences ;
- faire des recommandations pour une meilleure atteinte des résultats.

1.5.3. L'audit de management

L'audit de management consiste à la vérification de l'existence d'une politique (exemple : politique de gestion du personnel) et de la cohérence de cette politique avec la stratégie de l'entreprise et les politiques qui en découlent. RENARD (2008 : 49) souligne des variantes qui sont moins pratiquées :

- vérifier la connaissance, la compréhension et l'application d'une politique par ceux qui sont chargés de la mettre en œuvre
- apprécier le processus d'élaboration de la stratégie par rapport à un cadre formalisé existant.

Ses objectifs sont :

- s'assurer de l'existence d'une politique et de la cohérence de celle-ci avec la stratégie de l'entreprise ;
- faire des recommandations pour corriger les points de distorsion.

1.5.4. Audit de stratégie

L'audit de stratégie consiste à l'appréciation des politiques et stratégies de l'entreprise par rapport au milieu dans lequel elle évolue. Son objectif est de s'assurer de la cohérence globale des politiques et stratégies de l'entreprise.

Selon BERTIN (2007 :289), l'audit stratégique est associé à l'une des sciences de gestion les plus difficiles à appréhender en entreprise. 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, il peut transformer de manière durable l'organisation par les préconisations pouvant être suggérées.

1.6. Les normes et le code déontologique pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

L'audit interne est une activité normée, et dispose aussi d'un code déontologique pour son exercice.

1.6.1. Les normes de l'audit interne

La fonction d'audit interne s'exerce dans la limite des normes définies par la profession. Celle-ci est, en effet, organisée au plan international, elle obéit à des règles communes, qu'elle s'est imposée.

« Le métier d'audit interne ne s'improvise pas et s'appuie sur des principes normatifs internationaux » (SCHIK, 2007 :9)

Le but des normes d'audit est de contribuer au professionnalisme et à l'amélioration des performances de l'audit interne. BERRADA (2012 :35) rejoint à ce point de vue en soulignant que les normes sont un élément d'appui capital pour l'exercice de l'audit interne.

Elles ont pour objet :

- la fixation des principes de base que doit suivre la pratique de l'AI ;
- la mise en place d'un cadre de référence pour la réalisation des activités d'audit interne en permettant l'apport d'une valeur ajoutée ;
- l'établissement des critères d'appréciation d'un bon fonctionnement de l'AI ;
- l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Pour RENARD (2010 : 106) les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne sont regroupées en trois (3) catégories :

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

Les deux premières s'appliquent à toutes les missions d'audit. Les normes de mise en œuvre par contre déclinent les précédentes pour des missions spécifiques (audit de conformité, fraude).

1.6.1.1. Les normes de qualification

Les normes de qualification énoncent les caractéristiques que doivent avoir les organisations et les personnes qui accomplissent des activités d'audit.

❖ Les missions, pouvoirs et responsabilités (norme 1000)

Selon l'IFACI (2011 : 29) La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être:

- formellement décrits dans une charte d'audit ;
- cohérents avec les normes ;
- dûment approuvés par l'autorité supérieure.

❖ Indépendance et objectivité (norme 1100)

Pour ETIENNE (1999 :42), parler de l'indépendance de l'audit interne, c'est parler de son indépendance par rapport aux structures de management du groupe et donc de sa dépendance par rapport à la direction générale. C'est également parler d'une charte qui définira les modalités d'exercice de cette indépendance et de cette dépendance.

L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leur travail en toute objectivité.

- La structure en charge de l'audit interne doit être rattachée à un niveau hiérarchique supérieur (ministre, conseil d'administration, directeur général etc.) ;
- chaque auditeur pris individuellement doit faire preuve d'objectivité. Il doit avoir une attitude impartiale et dépourvue de préjugés, et éviter les conflits d'intérêt ;
- l'auditeur interne doit Informer les parties concernées lorsque son objectivité et son indépendance sont compromises dans les faits et même en apparence, notamment dans les cas d'incompatibilités.

❖ **Compétence et conscience professionnelle (norme 1200)**

A propos de leur compétence et selon IFACI (2011 :35), les auditeurs doivent remplir les missions avec compétence et conscience professionnelle. Ils doivent avoir les connaissances, le savoir-faire et autres compétences nécessaires pour l'exercice de leurs responsabilités individuelles (norme de compétence). La structure en charge de l'audit interne : posséder ou acquérir collectivement les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour l'exercice de leurs responsabilités. Pour cela :

- audit interne : requérir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées, en cas d'absence de connaissances, de savoir-faire et d'autres compétences nécessaires pour s'acquitter tout ou partie de leur mission (exemple : domaine informatique) ;
- auditeurs internes ; disposer des connaissances suffisantes pour identifier les indices d'une fraude, mais il n'est pas censé posséder l'expertise d'une personne dont la responsabilité première est la détection et l'investigation des fraudes ;
- responsable de l'audit interne : décliner une mission de conseil ou obtenir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées si l'équipe d'audit interne ne possède pas les compétences nécessaires pour s'acquitter tout ou partie de leur mission.

Concernant leur conscience professionnelle, les auditeurs internes doivent apporter à leur travail la diligence et le savoir-faire que l'on peut attendre d'un auditeur interne averti et compétent.

« Dans le cas d'une mission de conseil, l'auditeur doit apporter toute sa conscience professionnelle, en prenant en considération les besoins et attentes des donneurs d'ordre

(nature, calendrier et communication des résultats de la mission), la complexité de la mission, l'étendue du travail nécessaire pour atteindre les objectifs fixés, le coût de la mission par rapport aux avantages escomptés » (IFACI, 2011 :37).

❖ **Programme d'assurance et amélioration de la qualité (norme 1300)**

Selon l'IFACI (2002 : 32), le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur les aspects de l'audit interne et permettant un contrôle continu de son efficacité. Les buts du programme sont les suivants :

- aider l'audit interne à apporter une valeur ajoutée aux opérations de l'organisation et à les améliorer ;
- garantir que l'audit interne est mené en conformité avec les Normes et code de déontologie.

Les points essentiels du programme d'assurance et amélioration de la qualité sont :

- évaluations du programme de qualité : en vue de permettre une surveillance et une évaluation de son efficacité globale et au moyen d'évaluations internes et externes ;
- rapports relatifs au programme qualité : le responsable de l'AI doit communiquer au Conseil les résultats des évaluations externes ;
- utilisation de la mention « conduit conformément aux normes » : indication dans leurs rapports que les activités sont « conduites conformément aux normes pour la pratique de l'audit interne », ce à la seule condition que si les évaluations du programme d'amélioration qualité démontrent que l'audit interne fonctionne conformément aux normes ;
- indication de non-conformité : en cas de non-respect des normes et du code de déontologie informer les premiers responsables lorsque cette non-conformité a une incidence sur le champ d'intervention ou sur le fonctionnement de l'audit interne.

1.6.1.2. Les normes de fonctionnement

RENARD (2010 : 114) estime que les normes de fonctionnement de l'audit interne concernent la nature des activités du service d'audit interne et ses critères de qualité. Elles se composent de sept articles principaux.

❖ **Gestion d'un service d'audit (norme 2000)**

Selon IFACI (2011 : 45), le responsable de l'audit interne doit gérer cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée. Elle exige du responsable de l'audit interne :

- une planification fondée sur les risques, établie par le responsable de l'audit interne afin de permettre la définition des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation ;
- une communication à la direction et au conseil de son programme, ses besoins et tout changement susceptible d'intervenir en cours de mission d'une part et d'autre part, signaler l'impact de la limitation de ces ressources ;
- une gestion des ressources affectées à cette activité notamment leur adéquation, leur suffisance et leur mise en œuvre avec efficacité pour la réalisation du programme approuvé ;
- l'établissement de règles de procédures fournissant un cadre de l'activité d'audit interne ;
- une coordination à travers le partage des informations et des activités avec d'autres prestataires internes et externes de services d'assurance et de conseil, de manière à assurer une couverture adéquate des travaux et éviter si possible les doubles emplois ;
- la production d'un rapport au conseil ou à la direction générale.

❖ **La nature du travail de l'audit interne (norme 2100)**

Selon l'IFACI (2005 : 48), le travail de l'audit interne porte sur l'évaluation des systèmes de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et contribue à leur amélioration.

2120-Management des risques

L'audit interne doit aider l'organisation en identifiant en évaluant les risques significatifs et contribuer à l'amélioration des systèmes de management des risques et de contrôle. L'évaluation des risques doit porter sur l'atteinte des objectifs du contrôle interne et sur l'ensemble des risques y compris ceux ne rentrèrent pas dans le périmètre de la mission, dans la mesure où ils sont significatifs.

2130-Contrôle

L'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficacité en encourageant l'amélioration continue. Le contrôle est défini comme toute mesure prise par les premiers responsables et d'autres parties afin de gérer les risques et d'accroître la probabilité que les but et objectifs fixés seront atteints. Sur la base de l'évaluation des risques, l'auditeur interne doit évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle portant sur le gouvernement d'entreprise, les opérations et les systèmes d'information de l'organisation.

2110-Gouvernement d'entreprise

Pour l'IFACI (2011 : 49) l'audit interne doit évaluer le processus de gouvernement d'entreprise et formuler des recommandations appropriées en vue de son amélioration. À cet effet, il détermine si le processus répond aux objectifs suivants :

- promouvoir des règles d'éthique et des valeurs appropriées au sein de l'organisation ;
- garantir une gestion efficace des performances de l'organisation, assortie d'une obligation de rendre compte ;
- communiquer aux services concernés de l'organisation les informations relatives aux risques et aux contrôles ;
- fournir une information adéquate au Conseil, aux auditeurs internes et externes et au management, et assurer une coordination de leurs activités.

❖ Planification de la mission (norme 2200)

L'IFACI (2005 : 50) stipule que les auditeurs doivent mettre au point et formaliser un plan pour chaque mission en prenant en compte :

- les objectifs de l'activité soumise à l'audit et la manière dont elle est maîtrisée ;
- les risques significatifs liés à l'activité, ses objectifs, les ressources mises en œuvre et ses tâches opérationnelles, ainsi que les moyens par lesquels l'impact potentiel du risque est maintenu à un niveau acceptable ;
- la pertinence et l'efficacité des systèmes de management des risques et de contrôle de l'activité, en référence à un cadre ou modèle de contrôle de l'activité ;

- les opportunités d'améliorer de manière significative les systèmes de management des risques et de contrôle de l'activité.

Les objectifs de la mission doivent être déterminés en fonction des résultats de l'évaluation des risques. Le détail des objectifs doit tenir compte de la probabilité qu'il existe des erreurs, irrégularités, cas de non-conformité et autres risques importants.

Les objectifs d'une mission de conseil doivent porter sur le processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise dans la limite convenue avec le client.

2220-Champ de la mission

Le champ de la mission doit être suffisant :

- pour répondre aux objectifs de la mission ;
- pour couvrir les systèmes, les documents, le personnel et les biens concernés y compris ceux qui se trouvent sous le contrôle de tiers ;
- les auditeurs doivent s'assurer au cours des missions de conseil que le champ d'intervention permet de répondre aux objectifs convenus. En cas de réserve en discuter avec le donneur d'ordre.

2230-Ressources affectées à la mission

Les auditeurs internes doivent déterminer les ressources appropriées pour atteindre les objectifs de la mission. Pour l'IFACI (2005 :54), la composition de l'équipe doit s'appuyer sur une évaluation de la nature et de la complexité de chaque mission, des contraintes de temps et de ressources disponibles.

2240-Programme de travail de la mission

Les auditeurs internes doivent élaborer et formaliser un programme de travail afin d'atteindre les objectifs de la mission. Ce Programme doit définir les procédures à appliquer pour trouver, analyser, évaluer et documenter les informations lors de la mission.

❖ **Accomplissement de la mission (norme 2300)**

La norme spécifique numéro 2300 IFACI (2011 :55) précise que « les auditeurs internes doivent identifier, analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission »

2310-Identification des informations

Les auditeurs internes doivent identifier les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission.

2320-Analyse et évaluation

Les auditeurs internes doivent fonder leurs conclusions et les résultats de leurs missions sur des analyses et évaluations appropriées.

2330-Documentation des informations

Sur ce point, l'IFACI (2011 :55), met l'accent sur l'obligation du responsable du service d'audit interne de :

- contrôler de l'accès aux dossiers ;
- arrêter des règles en matière de conservation des dossiers de la mission ;
- définir les procédures relatives à la protection et à la conservation des dossiers de la mission de conseil ainsi que leur diffusion.

2340-Supervision de la mission

Les missions doivent faire l'objet d'une supervision appropriée afin de garantir que les objectifs sont atteints, la qualité assurée et le développement professionnel du personnel effectué.

❖ **Communication des résultats (norme 2400)**

Les auditeurs internes doivent communiquer rapidement les résultats de la mission. Pour RENARD (2010 :119), les destinataires du rapport ne sont pas définis avec précision, sauf à indiquer que ce doivent être « les destinataires appropriés ». Voilà qui signifie que le débat sur

les clients de l'audit n'est pas clos. Chacun définira sa règle en fonction du contexte, mais il n'est pas douteux qu'il doit y en avoir une.

2410-Contenu de la communication

La communication doit inclure les objectifs et le champ de la mission, ainsi que les conclusions, recommandations et plans d'actions y compris l'opinion globale de l'AI, l'état des forces relevées.

2420-Qualité de la communication

La communication des résultats doit être exacte, objective, claire, concise, constructive, complète et émise en temps utile. En cas d'erreur dans la communication finale, les informations corrigées doivent être transmises à tous ceux qui ont reçu la version finale.

2430-Indication de non-conformité aux normes

En cas de non-conformité aux normes, les résultats doivent indiquer :

- les norme(s) non entièrement respectées ;
- les raison(s) de la non-conformité ;
- l'incidence de la non-conformité sur la mission.

2440-Diffusion des résultats

Le responsable de l'audit interne doit diffuser les résultats aux personnes appropriées.

« Le responsable de l'audit interne ou son délégué revoient et approuvent le rapport définitif avant qu'il ne soit émis, et décident à qui et de quelle manière il sera diffusé » (IFACI, 2011 :59).

❖ **Surveillance des actions de progrès (norme 2500)**

La MPA 2500-1 (IFACI, 2005 : 59), établit que le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management.

❖ **Acceptation des risques par la Direction générale (norme 2600)**

Lorsque le responsable de l'audit interne estime que la direction générale a accepté un niveau de risque résiduel qui pourrait s'avérer inacceptable pour l'organisation, il doit en discuter avec elle.

Selon le référentiel COSO 2 (2004 :74), le risque résiduel est le poids du risque restant après la prise en compte du dispositif du contrôle interne ou la prise de mesures pour réduire l'impact ou la probabilité d'un événement défavorable.

1.6.1.3. Les normes de mise en œuvre

Les normes de mise en œuvre contrairement aux deux premières ne s'appliquent pas à toutes les missions mais déclinent les précédentes pour des missions spécifiques (audit de conformité, fraude...).

1.6.2. Le code déontologique

« Le code déontologique constitue un contrat pour couvrir les obligations morales de l'auditeur. L'organisation peut donc compter sur ce code pour guider la conduite des membres du service d'audit interne » (PICKET, 1997 : 124)

Ce code fournit aux auditeurs internes les principes et valeurs d'éthique qui régissent leur pratique professionnelle. Le code de déontologie s'applique aux personnes et aux entités qui fournissent des services d'audit interne. Selon BERRADA (2012 : 35), le code déontologique dispose de quatre principes fondamentaux : intégrité, objectivité, confidentialité et compétence. Ces principes inspirent l'ensemble des normes et l'auditeur peut s'y référer en cas d'imprécision des normes ou d'une question inédite à traiter.

Nous allons présenter à travers le tableau suivant les quatre principes du code déontologique.

Tableau 1: Principes fondamentaux pour une pratique éthique de l'audit interne

Principe	Définition
Intégration	Intégrités des auditeurs internes établit la confiance et la crédibilité et jette ainsi les bases de la fiabilité de leur jugement.
objectivité	Les auditeurs internes mènent une analyse équilibrée de toutes les circonstances pertinentes et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui
confidentialité	Les auditeurs internes respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent ; ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire
compétence	Les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux.

Source : BERRADA (2012 : 35)

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de mettre en relief quelques définitions issues des normes ou des régulateurs.

Dans le chapitre suivant, nous déclinons les composantes d'un service d'audit et les indicateurs de performance d'un service d'audit interne.

CHAPITRE 2: EVALUATION DE LA PERFORMANCE D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE

La performance a toujours été un sujet controversé. Chaque individu qui s'y intéresse (chercheur, dirigeant, client, actionnaire, etc.) l'aborde selon l'angle d'attaque qui lui est propre. Ceci explique, sans doute, le nombre important de modèles conceptuels proposés dans la littérature et les nombreux sens élaborés autour de ce concept. Il s'agit d'une notion contingente et multidimensionnelle mais nécessaire pour évaluer toute décision prise.

Les auditeurs, qu'ils soient internes ou externes, sont tenus d'effectuer un certain nombre de contrôles permettant de limiter les risques et d'apporter des solutions aux dysfonctionnements constatés dans l'entreprise. En effet, l'entreprise, en tant qu'entité économique, est un système complexe qui mobilise des moyens humains et matériels structurés afin de permettre l'atteinte des objectifs économiques escomptés. La prise en compte du paysage complexe régissant l'entreprise, atteindre les objectifs escomptés tels que la sauvegarde et l'amélioration de la performance, nécessite la mise en place d'une batterie de contrôles permettant de cerner les différents risques associés aux activités de l'entreprise.

En définitive, mesurer la performance de l'audit interne, c'est évaluer si les techniques et moyens de contrôle mis en œuvre par les auditeurs permettront de détecter et d'expliquer les dysfonctionnements éventuellement existants dans l'entreprise.

Dans ce chapitre nous allons mettre en évidence le concept de performance et ses différents critères d'appréciation ainsi que la façon dont on peut la mesurer, déterminer les facteurs de succès d'un service d'audit interne, pour aboutir finalement à la détermination des outils de mesure de la performance d'un service d'audit.

2.1. Notion de la performance

L'origine du mot performance remonte au milieu du 19^{ème} siècle dans la langue française. A cette époque, il désignait à la fois les résultats obtenus par un cheval de course et le succès remporté dans une course. Puis, il désigna les résultats et l'exploit sportif d'un athlète. Son sens évolua et au cours du 20^{ème} siècle, il indiquait de manière chiffrée les possibilités d'une machine et désignait par extension un rendement exceptionnel. Ainsi, la performance dans sa définition française est le résultat d'une action, voir le succès ou l'exploit.

Pour expliquer la performance, nous retiendrons la définition de BOURGUIGNON (2000 :934) car elle regroupe les trois sens recensés ci-dessus et lui reconnaît explicitement son caractère polysémique. Ainsi la performance peut se définir « comme la réalisation des objectifs organisationnels, quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Cette réalisation peut se comprendre au sens strict (résultat, aboutissement) ou au sens large du processus qui mène au résultat (action)....».

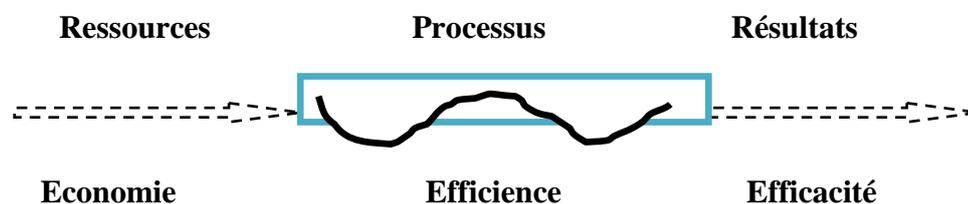
Dans les définitions de la performance on trouve ce que LEBAS (1995 :62) a appelé les caractères communs de la performance :

- ❖ accomplir, réaliser une activité dans un but déterminé ;
- ❖ réalisation d'un résultat ;
- ❖ comparaison d'un résultat par rapport à une référence interne ou externe ;
- ❖ aptitude à réaliser ou à accomplir un résultat (potentiel de réalisation) ;
- ❖ appliquer des concepts de progrès continus dans un but de compétition ;
- ❖ mesurer par un chiffre ou une expression communicable.

Pour LEBAS, la performance n'existe que si on peut la mesurer et cette mesure ne peut en aucun cas se limiter à la connaissance d'un résultat. Alors, on évalue les résultats atteints en les comparant avec les résultats souhaités.

BOUQUIN (2008 :76) représente la problématique générale de la performance de la manière suivante :

Figure 1 : Problématique générale de la performance



Source : BOUQUIN (2008 : 76)

Selon cet auteur mesurer la performance revient à mesurer les trois dimensions qui la composent: économie, efficience et efficacité.

2.2. Les Critères de la Performance

Il existe plusieurs critères d'appréciation de la performance, mais les plus utilisés sont : l'efficacité, l'efficience, l'économie des ressources, l'équité, la qualité...

2.2.1. L'efficacité

Le concept de performance intègre d'abord la notion d'efficacité, c'est-à-dire l'idée d'entreprendre et de mener une action à son terme.

Comme le dit BOUQUIN (2008 : 75), l'efficacité est le fait de réaliser les objectifs et finalités poursuivis. Mais pour VOYER (2002 : 113), l'efficacité peut être orientée vers l'intérieur ou l'extérieur de l'unité. L'efficacité interne est mesurée par les résultats obtenus comparés aux objectifs que l'on a fixés. Et l'efficacité externe est déterminée par les bons résultats obtenus, l'atteinte des objectifs en fonction de la cible et du client et la production des effets voulus sur les cibles, en lien avec la mission.

En effet VOYER (2002 : 113) propose le ratio suivant pour mesurer l'atteinte des objectifs fixés :

$$\text{Efficacités} = \frac{\text{Les Outputs réalisés (objectifs atteints)}}{\text{Les Outputs visés (objectifs établis)}}$$

La performance consiste donc à obtenir un certain résultat conformément à un objectif donné.

2.2.2. L'efficience

Le concept de performance intègre ensuite la notion d'efficience, c'est-à-dire l'idée que les moyens utilisés pour mener une action à son terme ont été exploités avec un souci d'économie.

BOUQUIN (2008 :75) définit l'efficience comme le fait de maximiser la quantité obtenue de produits ou de services à partir d'une quantité donnée de ressources.

C'est pourquoi VOYER (2002 :110) souligne que l'efficience est une relation générique englobant les concepts de productivité et de rendement. La productivité mesure plus

particulièrement le rapport entre la quantité de produits ou de service et les facteurs de production. Et dans son raisonnement, propose le ratio suivant :

$$\text{Efficience} = \frac{\text{Résultats atteints (Outputs produits)}}{\text{Ressources utilisées (Effort fourni)}}$$

Une action sera donc considérée comme efficiente si elle permet d'obtenir les résultats attendus au moindre coût. La performance est un résultat optimal obtenu par l'utilisation la plus efficiente possible des ressources mises en œuvre.

2.2.3. L'économie des ressources

D'après BOUQUIN (2008 : 75) l'économie consiste à se procurer les ressources au moindre coût. En effet le terme économie fait référence à l'acquisition des ressources. Selon VOYER (1999 :110-113) l'économie est l'acquisition de ressources financières, humaines et matérielles appropriées, tant sur le plan de la qualité que celui de la quantité au moment, au lieu et au coût le moindre.

Ainsi, une entreprise économise lorsqu'elle évite les dépenses jugées inutiles. Autrement dit lorsqu'elle utilise de manière rationnelle ses ressources. Cette utilisation contribue à l'amélioration de la performance de l'entreprise.

2.2.4. L'équité

L'équité est une qualité qui consiste à reconnaître le droit de tous et de chacun. Dans une entreprise l'équité signifie que les employés doivent être traités sans discrimination. Ce traitement équitable des employés permet selon PRESQUEUX (2002 : 157), de favoriser le respect et l'amélioration de la cohésion sociale.

2.2.5. La qualité

La qualité est définie selon la norme (ISO 9000: 2005) comme l'aptitude d'un ensemble de caractéristiques intrinsèques à satisfaire des exigences. La qualité est également importante pour les propriétaires de l'entreprise, car elle participe à l'objectif de rentabilité sur le long terme, à bonifier les investissements humains et financiers et à reconnaître l'outil de travail, l'image de l'entreprise.

DEMING (2002 :19-20) définit la qualité comme étant le seul facteur qui peut affecter la performance à long terme d'une entreprise. La performance est un attribut mesurable et observable qui permet de définir la qualité d'un produit ou d'un service.

La performance d'un service d'audit interne s'analyse à travers des indicateurs ou de critères spécifiques que nous essayerons de développer dans le chapitre suivant.

2.3. La mesure de la performance

La mesure de la performance à travers d'un système d'indicateurs se présente comme un outil important par le chef de l'entreprise intéressé en savoir la marche de l'activité de celle-ci.

En effet ces indicateurs constituent des outils de mesure par excellence utilisés dans le cadre du pilotage de la performance des activités et des opérations de l'entreprise.

2.3.1. Notion d'indicateurs

Un indicateur est un outil d'évaluation et d'aide à la décision (pilotage, ajustements et rétro correction) grâce auquel on va pouvoir mesurer une situation ou une tendance, de façon relativement objective, à un instant donné, ou dans le temps et/ou l'espace.

Un indicateur de performance est une information devant aider un acteur, individuel ou plus généralement collectif, à conduire le cours d'une action vers l'atteinte d'un objectif ou devant lui permettre d'en évaluer le résultat.

2.3.2. Caractéristiques d'un indicateur

Selon VOYER (2002 : 68), 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 trois volets, pour nous mesurer de la valeur optimale et de sa maturité : sa pertinence, la qualité et la précision de sa mesure, et son adaptabilité.

La pertinence d'un indicateur réponde au fait celui-ci doit correspondre à une préoccupation, à un objectif ou à une attente. La qualité implique que l'indicateur doit posséder certaines caractéristiques intrinsèques: la précision dans son design, la clarté et la précision de sa formulation, et sa qualité théorique (une formulation et une logique d'articulation

correspondant aux définitions reconnues du domaine). En fin le volet adaptabilité ressort le fait que les paramètres (ventilations, balises, etc.-) doivent être suffisamment souples pour mettre l'adaptation de l'indicateur aux particularités sectorielles, tout en gardant sa valeur intrinsèque.

2.4. Les facteurs de succès d'un service d'audit interne

« La performance d'un service d'audit interne dépend de deux facteurs à savoir : l'intégration dans l'entreprise et l'organisation du service » (RENARD 2009 : 430). Selon lui, l'intégration dépend de conditions culturelles (une sensibilisation au contrôle interne, une culture d'audit et une bonne image de l'audit interne) et des conditions matérielles (des objectifs précis, une méthodologie rigoureuse, un bon plan de communication, un professionnalisme reconnu).

Nous pouvons retenir sans pourtant être exagéré, des critères déterminants de la performance d'un service d'audit interne comme :

- ❖ compétence et conscience professionnelle des équipes d'audit ;
- ❖ le professionnalisme des auditeurs ;
- ❖ le programme de travail ;
- ❖ la communication entre les acteurs de la structure ;
- ❖ l'apport de l'audit interne en termes de valeur ajoutée à l'entité.
- ❖ le contrôle qualité

2.4.1. Compétence et conscience professionnelle des équipes d'audit

« Les missions doivent être conduites avec compétence et conscience professionnelle. La composition du « pool d'auditeurs » (métier d'origine, diversité, niveau hiérarchique,... » (IFACI, 2011 : 35)

Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences, nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'équipe d'audit interne doit collectivement posséder ou acquérir les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités.

Les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences sont une expression générique utilisée pour décrire la capacité professionnelle dont les auditeurs internes doivent disposer

pour pouvoir exercer efficacement leurs responsabilités professionnelles. Les auditeurs internes sont encouragés à démontrer leurs compétences en obtenant des certifications et qualifications professionnelles, et tout autre diplôme promu par l'IIA ou par d'autres organisations professionnelles appropriées.

Selon RENARD (2013 : 114), les auditeurs internes doivent apporter à leur travail la diligence et le savoir-faire que l'on peut attendre d'un auditeur interne raisonnablement averti et compétent. La conscience professionnelle n'implique pas l'infailibilité.

Les auditeurs internes doivent apporter tout le soin nécessaire à leur pratique professionnelle en prenant en considération les éléments suivants :

- ❖ l'étendue du travail nécessaire pour atteindre les objectifs de la mission ; la complexité relative, la matérialité ou le caractère significatif des domaines auxquels sont appliquées les procédures propres aux missions d'assurance ;
- ❖ l'adéquation et l'efficacité des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle ;
- ❖ la probabilité d'erreurs significatives, de fraudes ou de non-conformité;
- ❖ le coût de la mise en place des contrôles par rapport aux avantages escomptés.

Selon IFACI (2012 : 6), l'auditeur interne doit envisager l'utilisation de techniques informatiques d'audit et d'analyse des données pour remplir ses fonctions avec conscience professionnelle.

2.4.2. Le professionnalisme des auditeurs

Selon GAUTHIER (2002 : 15), le professionnalisme est la clé d'une démarche d'audit incontestable et constructive qui doit s'appuyer sur un code de déontologie et sur l'application des normes professionnelles rigoureuses qui diffuse l'IFACI.

« Le bon professionnel, est celui qui fait des observations pertinentes, des recommandations constructives et précises, celui qui connaît et applique rigoureusement les normes professionnelles, celui-là qui contribue à l'efficacité de la fonction car non seulement son action est positive mais elle a valeur d'exemple » (RENARD, 2010 : 432).

Dotés de meilleures pratiques et entourés d'auditeurs internes réellement professionnelles, les responsables d'audit interne disposent de moyens puissants d'optimisation de la performance de l'audit.

Les qualités fondamentales exigées de l'auditeur sont :

- ❖ l'intégrité, fait d'honnêteté, de probité, de désintéressement et d'incorruptibilité ;
- ❖ l'objectivité, c'est-à-dire une attitude d'esprit exempte de préjugé et de partialité ;
- ❖ la compétence, faite de connaissances à jour, de capacité et d'aptitude à la mise en œuvre de ces compétences dont dépendent la pertinence et la qualité des travaux effectués et de l'opinion émise ;
- ❖ le courage, c'est-à-dire, la force morale de déplaire et d'affronter sans ambiguïté de manière constructive et ferme.

2.4.3. Le Programme de travail

Contemple dans la norme 2240 IFACI (2011 : 54), les auditeurs internes doivent élaborer et documenter un programme de travail permettant d'atteindre les objectifs de la mission.

Le programme de travail doit faire référence aux procédures à appliquer pour identifier, analyser, évaluer et documenter les informations lors de la mission. Le programme de travail doit être approuvé avant sa mise en œuvre. Les ajustements éventuels doivent être approuvés rapidement. Ce programme de travail peut varier, dans sa forme et son contenu, selon la nature de la mission.

2.4.4. La communication entre les acteurs de la structure

Le management, à tous les niveaux, doit informer l'audit lors de la planification des projets importants, lors de modification significatives apportées aux règlements, aux activités, et aux procédures ainsi que lors d'appels à des experts externes en matière de contrôle et de conseil.

« Un bon plan de communication permet à l'audit interne de bien connaître ses clients et leurs attentes, de définir les messages clés à faire parvenir, de mieux informer sur ses responsabilités et ses limites » (RENARD, 2010 : 432). Selon l'auteur, c'est difficile atteindre la performance sans un bon plan de communication, la communication doit être ouverte, fluide et permanente entre le personnel de l'entreprise.

2.4.5. L'apport de l'audit interne en termes de valeur ajoutée à l'entité.

En ce qui concernant à cette point, nous retenons le point de vue de l'IFACI (2001 :79), qui souligne que le service d'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'organisation (et à ses parties prenantes) lorsqu'il fournit une assurance objective et pertinente et qu'il contribue à l'efficience et à l'efficacité des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle

L'audit interne est devenu au fil des ans un outil de management de la direction générale au service de l'organisation. Rattaché à la Direction Générale, il entretient une relation étroite avec le Comité d'Audit ou ses comités spécialisés en leur apportant un second regard sur l'efficacité des systèmes de gestion des risques et de contrôle interne.

2.4.6. Contrôle qualité

Il s'agit de la norme des pratiques professionnelles de l'IIA (quality assurance). Elles permettent de vérifier que, la fonction d'audit interne, telle qu'elle est exercée, est conforme aux normes en vigueur. La norme 1310 (IFACI : 2011 : 38), stipule qu'il revient au directeur de l'audit interne d'établir et de veiller au respect d'un programme qualité pour évaluer le fonctionnement de l'audit interne. Ce contrôle qualité ce fait en cycles. Il part de la planification à travers de la mise en place du programme ; ensuite la réalisation dudit programme à travers les missions de contrôle, dont l'objet est de constater les écarts ou non conformités et de mener des actions correctives et préventives.

2.5. Les indicateurs de la performance d'un service d'audit interne

L'analyse de la performance d'un service d'audit interne exige la mise en application des indicateurs spécifiques permettent d'apprécier la qualité du service et par conséquent la performance de celui-ci.

DUMAS (1999 :42), propose des indicateurs quantitatifs au nombre de douze (12) regroupés en fonctions de trois grandes dimensions : de résultat, d'impact, et de gestion.

2.5.1. Les indicateurs de résultat ou d'activités

Ces indicateurs mesurent les travaux en regard de la mission d'audit interne et portent sur : le respect de la planification initiale, temps consacré aux travaux d'audit, temps consacré aux

demandes ad hoc par rapport aux travaux d'audit. Pour l'IFACI (2001 : 25). Ils permettent à l'évaluateur de cadrer ses observations ou d'obtenir des preuves. Il s'agit généralement du taux de couverture du plan d'audit, temps consacré aux travaux d'audit, et la formation professionnelle des auditeurs.

2.5.1.1. Taux de couverture de plan d'audit

Nombre des missions réalisées / nombre des missions figurant au plan d'audit.

Selon RENARD (2008 : 433). Cet indicateur permet de mesurer la réalisation d'un plan et surtout des réalisations des résultats, d'améliorations apportées dans ce domaine. En d'autres termes cet indicateur aide à mesurer le degré de réalisation du plan d'audit. On peut aller plus loin dans l'affinement de ce concept en mesurer, toujours par rapport au plan :

- ❖ le nombre de missions en cours ;
- ❖ le nombre de missions déplacées ;
- ❖ le nombre de missions non réalisées.

On peut exprimer également ces éléments en jours/audités ou en semaine/auditeur, ce qui permet de relativiser le poids de différentes missions et est en relation directe avec le temps d'occupation.

2.5.1.2. Temps consacré aux travaux d'audit

Nombre de jours d'audit / Jours ouvrés.

Ce ratio mesure l'évolution du temps consacré aux strictes opérations d'audit par rapport au temps global. Il est en corrélation directe avec des effectifs et permet d'en analyser les causes. RENARD (2013 : 441) le considère comme l'indicateur qui permet de mesurer (et justifier) la durée moyen de mission d'audit.

2.5.1.3. Formation professionnelle des auditeurs

Nombre de jours de formation / Jours ouvrés

Spécifié au niveau de l'IFACI (2011 : 109), c'est un ratio explicatif du précédent. Il permet, en plus, de mesurer l'évolution de la formation dispensée par auditeur.

2.5.2. Les indicateurs d'impact ou de qualité

Ces indicateurs mesurent les effets et la valeur ajoutée sur les activités du service ainsi que la satisfaction du client quant à l'atteinte des objectifs. Pour RENARD (2013 : 443), il s'agit de: nombre de demande d'audits supplémentaires par rapport au plan, le taux d'acceptation des recommandations, et le taux de réalisation des recommandations.

2.5.2.1. Nombre de demande d'audit supplémentaires par rapport au plan d'audit

Nombre des missions imprévues / Nombre des missions

Selon RENARD (2008 : 444), ce ratio permet de mesurer l'évolution de l'exhaustivité et de la qualité du plan d'audit.

2.5.2.2. taux d'acceptation des recommandations

Recommandations refusées / Total recommandations

Ce ratio nous permet de faire une idée sur l'appréciation des recommandations par les audités. Aide aussi de déterminer le niveau de la mise en application des recommandations des rapports d'audit interne.

Il permet de mesurer la valeur ajoutée que le service d'audit interne apporte en tant que facteur de changement. Si l'on met en œuvre des recommandations de l'audit, cela prouve qu'on reconnaît le bien fondé et donc qu'on reconnaît l'Audit Interne.

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

« Le service de l'audit interne doit se donner comme objectif à atteindre, la mise en application d'au moins 70% de ses recommandations » (DUMAS, 1999 :42).

2.5.2.3. taux de réalisation des recommandations

Recommandations non réalisées / recommandations acceptées

Ce ratio c'est un complément du ratio précédent et donne une précieuse indication sur la qualité de la mise en œuvre des recommandations de l'Audit Interne.

2.5.2.4. Taux de suivi des recommandations

Recommandations suivies/total recommandations

Ce ratio permet de se faire une idée sur l'appréciation des recommandations par les audités. Il est utilisé pour déterminer le niveau de la mise en application des recommandations des rapports d'audit interne.

Selon SCHICK et LEMANT (2001 : 211) l'audit interne doit être jugé sur ses recommandations et non sur ses constats, et plus précisément sur les recommandations mises en œuvre.

2.5.3. Les indicateurs de coûts

Ce sont des indicateurs qui mesurent l'optimisation de l'audit interne. BERRADA (2012 : 37) mettre en relief deux principaux : les couts horaires de la fonction audit interne et le respect des budgets de temps par mandat terminé.

2.5.3.1. Respect du budget

Dépense du service / Nombre d'auditeurs

C'est un indicateur budgétaire permettant de comparer l'évolution du budget et celle des effectifs.

2.5.3.2. Coût d'une journée de mission

Dépense du service / Nombre de jours de mission

Cet indicateur nous donne le coût à la journée et permet de se comparer aux ceux du marché. On peut affiner l'analyse en distinguant coûts directs et coûts indirects, main d'œuvre et frais de déplacement.

Conclusion chapitre 2

Ce chapitre nous a permis de comprendre la performance par le biais de ses critères. Nous avons étudié les éléments déterminants de la performance d'un service d'audit interne ainsi que les outils de mesure.

CHAPITRE 3: METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Dans ce chapitre nous présenterons le modèle que nous allons utiliser et les techniques de collecte et d'analyse des données pour mener notre étude.

3.1. Le modèle d'analyse

Notre modèle d'analyse nous permet de mettre en œuvre notre démarche d'évaluation de la performance ; à partir de ce modèle les techniques de collectes de données y afférentes seront choisies.

Avant de procéder à une étude approfondie de la situation réelle du service au sein de l'hôpital, nous avons jugé nécessaire définir au préalable les conditions nécessaires à cette performance.

La formation professionnelle des auditeurs, le taux de suivi des recommandations, le nombre de demande d'audit supplémentaires par rapport au plan d'audit, le taux de réalisation des recommandations, le taux d'acceptation des recommandations, le temps consacré aux travaux d'audit, le taux de couverture de plan d'audit, le respect du budget, et le coût d'une journée de mission sont donc les conditions préalables à l'existence d'un service d'audit performant.

Etant nécessaire la mesure de cette performance, nous avons recensé des indicateurs significatifs qui ont été regroupés en trois (3) groupes à savoir : les indicateurs d'activité, les indicateurs de qualité ou d'impact et les indicateurs de coût.

Dans le cadre de notre travail nous distinguerons deux (2) type de variables :

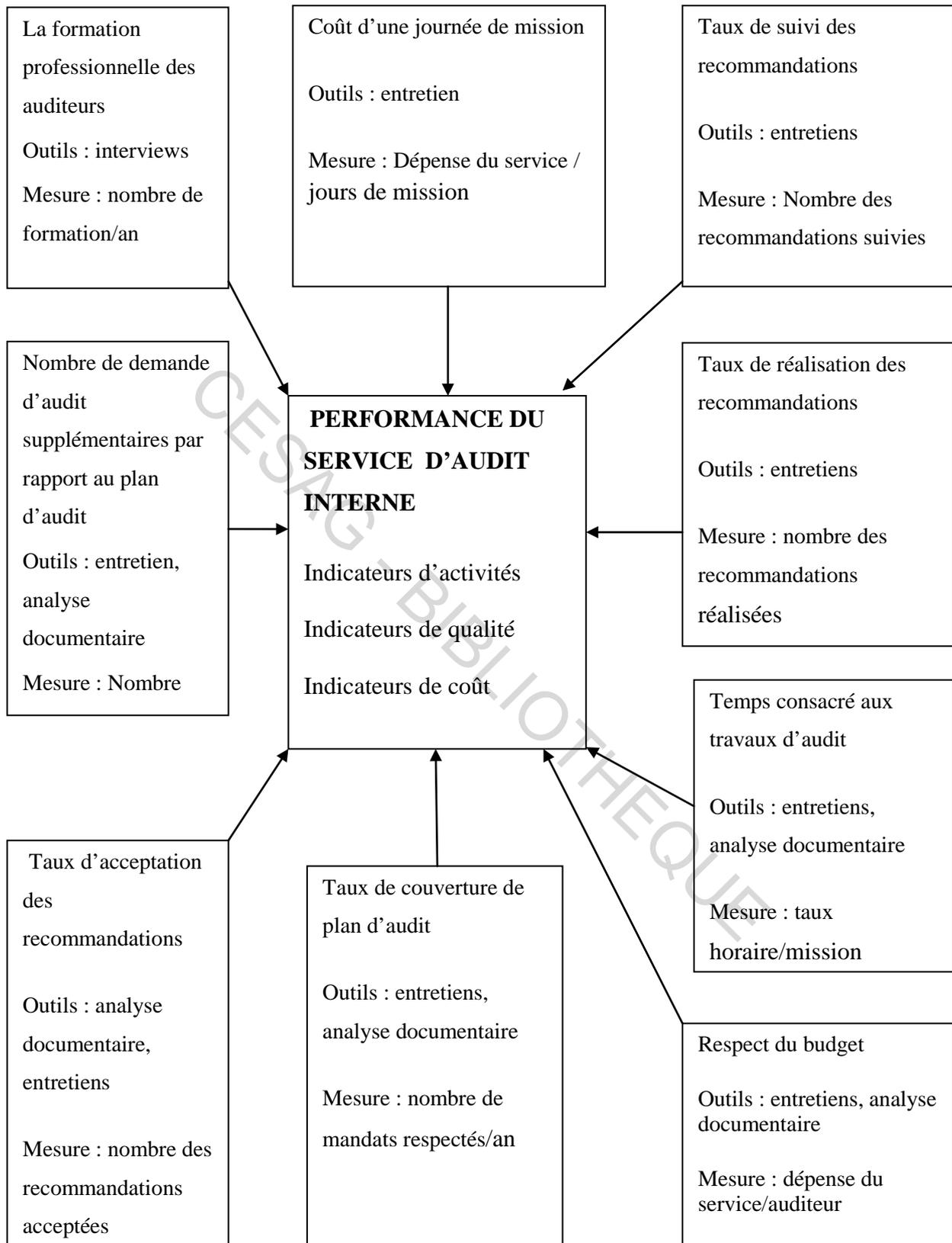
- ❖ La variable dépendante, celle qui est influencée par autres facteurs

La performance du service d'audit interne constitue ici notre variable dépendante.

- ❖ La variable indépendante, qui varie sans être influencée par autres paramètres du problème

Les outils utilisés pour mesurer et analyser l'existence sont notre variable indépendante

Figure 2 : Modèle d'analyse de l'étude



Source : nous même à partir de la revue de littérature

3.2. Les outils et techniques de collecte des données

Le choix des outils de collecte de données a été fait en fonction des objectifs de l'étude. Ces outils nous permettent d'avoir toutes les informations nécessaires. Ce sont l'entretien: l'observation physique, le questionnaire de prise de connaissance et analyse documentaire.

3.2.1. Entretien

C'est une technique de recueil d'informations qui permet l'explication et le commentaire.

Des entretiens ont été passés avec les différentes personnes susceptibles de nous apporter des informations sur les activités dont ils ont la charge au sein de l'hôpital, ce qui nous a permis d'avoir une vue sur le service d'audit interne.

Dans cette objectif, des pris des rendez-vous ont été nécessaire un jour avant l'entretien. Ils se déroulent dans le bureau des personnes concernées.

Ces entretiens ont été dirigés en fonction de nos objectifs. Dans le cas d'un besoin d'approfondissement ou une meilleure vérification de certains informations suite à l'analyse des informations précédemment recueillies un autre entretien été demandé.

Dans ce contexte, nous avons organisé un entretien avec le responsable de l'audit interne de l'hôpital ; ce qui nous a permis d'obtenir des informations relatives à la création du service, son organisation, missions et attributions ainsi que les moyens et outils dont il dispose.

3.2.2. Analyse documentaire

Elle nous a permis d'avoir une connaissance des activités de l'hôpital et de son environnement interne et externe. Dans le cadre de notre étude, nous avons consulté :

- ❖ l'organigramme de l'hôpital Albert Royer
- ❖ le Règlement Intérieur.
- ❖ le Projet d'Etablissement

La finalité de consulter l'organigramme est de vérifier le positionnement hiérarchique de l'audit interne au sein de l'hôpital. Alors que le règlement intérieur et le projet d'établissement nous ont permis d'avoir des informations sur les rapports des différents

services composants de la structure administratifs de l'hôpital de façon générale, et l'ensemble des activités de l'audit interne.

3.2.3. Observation physique

C'est la constatation de la réalité existant autrement dit ce qui se passe sur le terrain. Notre présence à l'hôpital, nous a facilité l'observation de façon directe la manifestation de certains des facteurs de succès du service d'audit interne recensé dans notre revue de la littérature ; c'est-à-dire des comportements directement observables. Nous pourrions alors confronter la réalité sur le terrain avec les « dires » des acteurs.

3.2.4. Le questionnaire de prise de connaissance

Dans le cadre d'un travail de recherche, la collecte par questionnaire consiste à poser, par écrit, à des sujets une série de questions relatives à une situation, à leur opinion, et à leurs attentes.

En effet, au cours de notre stage, nous avons élaboré une série des questionnaires avec des questions fermées et ouvertes, portent sur les indicateurs de mesure de la performance regroupés en trois dimensions (voir annexes 3 et 4, pages 86 et 87), adressés à l'auditeur interne.

Etant donné l'absence d'un rapport d'activités au niveau du service d'audit interne de l'hôpital, nous avons adressé aussi des questionnaires aux différents chefs de services qu'ont déjà faits objet d'une mission d'audit durant l'exercice présent. Cela nous a permis de vérifier certaines informations recueillies auprès l'auditeur interne.

3.3. L'analyse des données

L'analyse de données va découler de la composition des données collectés et des observations faites, avec les objectifs des indicateurs de mesure que nous avons élaborés à partir des éléments théoriques de notre étude.

Cette analyse nous permettra de mettre en relief le niveau de performance du service de l'audit interne dans l'entité et faire ressortir les forces et éventuellement les faiblesses du service.

Conclusion chapitre 3

Dans ce chapitre de méthodologie de l'étude, nous avons présenté les outils de collecte et d'analyse des données que nous allons utiliser sur le terrain, après avoir élaboré le modèle d'analyse de l'étude que nous avons retenu à la suite de la revue littéraire.

L'ensemble des données collectées durant notre présence à l'hôpital Albert Royer nous permettra d'évaluer la performance de sa structure d'audit interne. Les informations obtenues à partir des contrôles effectués vont servir à déterminer certains ratios ou indicateurs permettant d'apprécier la performance de l'AI.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion de la première partie

La première partie de notre travail a été consacrée à la définition des concepts théoriques permettant d'aborder de manière plus précise la problématique de l'évaluation de la performance d'un service d'audit. Ainsi, nous avons définie l'audit interne, ses objectifs, typologies. Nous avons présenté aussi les éléments théoriques concernant l'évaluation de la performance du service d'audit interne, pour aboutir finalement à la construction du modèle d'analyse facilitant un meilleur traitement de notre sujet.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

PARTIE II – CADRE PRATIQUE

Evaluer la performance d'un service d'audit interne consiste de manière générale à analyser certains indicateurs permettant de diagnostiquer la qualité du travail des auditeurs internes. La première partie nous a permis d'apprécier non seulement ces indicateurs mais aussi la démarche à suivre pour bien mener le processus de cette évaluation. Ainsi, nous avons identifié les facteurs de succès d'un service d'audit interne et ses indicateurs de performance.

Si la première partie nous a situés dans la démarche à suivre, la deuxième partie ne sera plus que la mise en œuvre de cette démarche, c'est-à-dire, l'évaluation de la performance elle-même.

Cette deuxième partie sera organisée autour de trois chapitres : le premier portera sur la présentation de l'hôpital ; ensuite nous allons décrire la pratique de l'audit au sein du service, et nous terminerons, dans le troisième chapitre, par l'évaluation de la performance de l'audit interne. Enfin nous allons proposer des recommandations pertinentes pouvant contribuer à l'amélioration du fonctionnement du service.

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DE L' HOPITAL ALBERT ROYER

Si la problématique des indépendances politiques est déjà résolue en Afrique, ce qui reste encore toujours en décadence c'est la capacité des Etats africains à faire face aux besoins fondamentaux de la population : l'accès à l'eau potable, aux services sanitaires de qualité, etc. Pour répondre à toutes ces préoccupations, les gouvernements africains ont vu la nécessité de maintenir des relations de coopération avec les pays développés. Et c'est dans ce cadre que le Centre Hospitalier National d'Enfants Albert Royer, fruit de la coopération canado-sénégalaise est créé en 1991, pour combler les insuffisances constatées en matière de prise en charge de soins pédiatriques. En effet, de 1991 à 1999, la gestion du Centre hospitalier National d'Enfants Albert Royer était sous la responsabilité canadienne. Et à partir de l'année 2000, la gestion du C.H.N.E.A.R. est transférée à la partie sénégalaise.

Pour faire une présentation générale du C.H.N.E.A.R. il est opportun de rappeler successivement les points suivants : l'historique de l'hôpital, ses missions, ses objectifs, son organisation, ses activités et ses ressources.

4.1. Historique de l'hôpital National d'Enfants Albert Royer

Né en 1991 grâce à un protocole d'accord entre le Canada et le Sénégal sur l'initiative d'un illustre pédiatre canadien dont il porte le nom. L'hôpital national d'enfants Albert Royer est devenu fonctionnel en 1992 et totalement pris en charge par le Canada. Sept ans après, c'est-à-dire, en 1999, le Canada s'est désengagé et l'hôpital est complètement repris par l'Etat sénégalais.

Par le Décret numéro 99 – 854 du 27 Aout 1999, l'Hôpital National d'Enfants Albert Royer est érigé en Etablissement Public de Santé de niveau III bénéficiant d'une autonomie de gestion. Malgré ce changement, l'hôpital Albert Royer conserve son statut de centre de recherche, de formation et d'enseignement. Il est prévu la signature d'une convention entre l'hôpital et la faculté de médecine et de la pharmacie de l'université Cheikh Anta Diop de Dakar.

4.2. Organisation du C.H.N.E.A.R.

Placé sous la double tutelle du ministère de l'économie et des finances et celui chargé de la Santé et de l'Action Sociale, (voir organigramme en annexe n°1 Pag 86) le C.H.N.E.A.R. à

l'instar des autres EPS comporte un Conseil d'Administration; organe délibératif et deux organes consultatifs que sont le Comité Technique d'Etablissement et la Commission Médicale d'Etablissement.

- ❖ le Conseil d'Administration définit les grandes lignes d'orientation de la politique de l'établissement, veille au bon respect du règlement en vigueur et adopte le budget.
- ❖ la commission médicale d'établissement statue sur les questions touchant les aspects médicaux et médico-techniques et est consulté régulièrement sur le fonctionnement de l'hôpital.
- ❖ le comité technique d'établissement est une instance consultative où sont représentées toutes les catégories socioprofessionnelles avec à sa tête le Directeur.

Dans le cadre organisationnel, le Directeur est assisté dans l'exercice de sa fonction par :

- ❖ des chefs de services administratifs : Chef des services administratifs et financiers, le contrôleur de gestion, l'agent comptable, l'auditeur interne, le chef des services de Ressources Humaines, le chef de cellule de passations de marche, le chef de service social, le chef de services de soins d'infirmierie, le chef de la cellule hygiène et sécurité.
- ❖ des chefs des services médico-techniques : La clinique externe, soins urgence de réanimation, la pédiatrie A et B, l'ophtalmologie, l'odontologie pédiatrique, l'ORL, la Radiologie, le Service Chirurgie, la pharmacie.

4.3. Missions du C.H.N.E.A.R.

Le C.H.N.E.A.R., en tant que structure de référence de niveau III, s'étend sur l'ensemble du territoire sénégalais pour la tranche d'âge de 0-15 ans. Cet hôpital, en sus de sa mission traditionnelle d'assurer des soins de qualité continue aux enfants joue un rôle prépondérant dans le cadre de la formation et de la recherche en matière médicale.

Le C.H.N.E.A.R. a pour mission d'assurer des prestations de soins de qualité aux enfants sans aucune discrimination, d'assurer une offre de soins à titre externe et interne à l'aide d'un personnel qualifié.

Outres les activités classiques de pédiatrie générale, certaines spécialités sont également pratiquées à l'hôpital Albert Royer.

Dans le cadre de la formation, des étudiants et stagiaires d'origine diverse, provenant des facultés de médecine et institutions paramédicales sont formés et encadrés par des professeurs, chefs des services médicaux à l'hôpital Albert Royer.

4.4. Objectifs de l'Hôpital Albert Royer

Le Centre Hospitalier National d'Enfants Albert Royer poursuit trois objectifs :

- ❖ un objectif de soins de qualité ;

Il s'agit d'administrer des soins de qualité aux patients qui ne peuvent pas être pris en charge ailleurs ;

- ❖ un objectif de formation : le C.H.N.E.A.R. est impliqué dans la formation des étudiants en médecine et stagiaires en spécialités pédiatriques ;
- ❖ un objectif de recherche, orienté sur toutes les pathologies infantiles.

4.5. Activités du C.H.N.E.A.R.

L'Hôpital National d'Enfants Albert Royer propose à sa population cible une gamme diversifiée de prestations :

- ❖ activités de soins en pédiatrie générale ;
- ❖ activités spécialisées en :

- ❖ **Néonatalogie et génétique**

Cette activité consiste à prendre en charge, tout nouveau-né, nourrisson ou enfant dont les fonctions vitales menacées et qui nécessite une surveillance ou un geste thérapeutique relevant de la médecine intensive.

Soutenir les patients et leurs proches dans ces situations de crise. Entreprendre, en collaboration étroite avec leur entourage familial intime, tout ce qui est nécessaire et possible. Cela pour améliorer la qualité de vie et la survie des enfants dont l'état nécessite une surveillance ou un traitement spécialisé.

Pour atteindre et maintenir un niveau d'excellence à long terme, l'effort se porte sur quatre volets – la clinique, la formation-éducation, les projets humanitaires ainsi que la recherche – dans le plus grand respect des enfants et de leurs parents, et pour une amélioration de leur condition.

Dans l'angle de la génétique, cette activité étudie les caractères héréditaires des individus, leur transmission au fil des générations et leurs variations (mutations

❖ **Nutrition, métabolisme et endocrinologie**

C'est l'activité sur laquelle l'hôpital étudie les glandules endocrines et le métabolisme, leurs fonctionnements, leurs maladies, et les moyens de les soigner ; ainsi que les activités de nutrition.

❖ **Hématologie –oncologie**

Cette activité, regroupe les maladies du sang d'origine « cancéreuse », certaines de celles-ci étant très peu symptomatiques et ayant un excellent pronostic. D'autres sont plus agressives et requièrent des traitements par chimiothérapies et parfois une radiothérapie.

❖ **Pneumologie et exploration fonctionnelle respiratoire**

Les explorations fonctionnelles respiratoires (EFR) sont des examens incontournables de la majorité des affections de l'appareil respiratoire que l'atteinte soit d'origine pulmonaire ou neuromusculaire. Ces examens présentent l'intérêt majeur d'être non-invasifs, standardisés, reproductibles et peuvent donc être répétés facilement et permettre un suivi évolutif fiable de la fonction respiratoire.

❖ **Cardiologie**

La cardiologie c'est l'activité consacrée aux maladies du cœur, mais aussi intéressée dans les problèmes vasculaires.

❖ **Pédodontie (chirurgie dentaire)**

Il s'agit dans cette activité, de la chirurgie dentaire qui concerne le soin des dents des enfants

❖ **Services techniques de diagnostique (imagerie médicale et laboratoire)**

Ici c'est l'ensemble des activités techniques de diagnostiques et analyses offertes par l'hôpital

❖ **Pharmacie**

Pour l'approvisionnement des médicaments pour l'ensemble de services sanitaires, l'hôpital Albert Royer offre des prestations pharmaceutiques selon les exigences du moment.

Ces gammes d'activités faites au Centre Hospitalier National d'Enfants Albert Royer lui confère un statut de centre de référence au Sénégal et dans la sous-région. Cependant, l'offre de ces services nécessite la mise en place de ressources facilitant le bon fonctionnement de l'hôpital. Dans ce sens que nous allons analyser dans la section suivante, les ressources disponibles par le Centre Hospitalier National d'Enfants Albert Royer.

4.6. Les ressources du C.H.N.E.A.R.

Les ressources disponibles par l'hôpital peuvent se subdiviser en :

4.6.1. Ressources humaines

Le C.H.N.E.A.R. compte 182 agents parmi lesquels on relève :

- ❖ 17 universitaires ;
- ❖ 96 fonctionnaires et
- ❖ 69 contractuels.

4.6.2. Ressources matérielles

La disponibilité des ressources matérielles varie en fonction de chaque service. Ainsi nous remarquons : les matériels de radiologie, ophtalmologie, stomatologie, du service d'urgences, de l'hôtellerie, la pharmacie ainsi que les équipements des différents pavillons.

4.6.3. Ressources financières

Le C.H.N.E.A.R bénéficie depuis sa création de l'appui financier de la coopération canadienne ; entre 1982 et 1995 la subvention reçue par l'hôpital s'élevée à 1792,869 ,074 Franc CFA

De 1996 à 1999 à l'arrêt du financement canadien, le fonctionnement de l'hôpital fut totalement à la charge de l'Etat sénégalais.

A partir de 2000, l'hôpital a été érigé en EPS et tire ses ressources de la subvention de l'Etat et de ses recettes propres.

Conclusion du chapitre 4

A travers ce chapitre, nous avons étudié la configuration de la structure du C.H.N.E.A.R. Dans ce sens, il nous a permis d'avoir une idée générale sur l'historique de l'hôpital, ses missions, ses activités et ses objectifs ainsi que les ressources dont il dispose pour les atteindre.

CHAPITRE 5 : DESCRIPTION DE L'AUDIT INTERNE DE L'HOPITAL ALBERT ROYER.

L'évaluation de la performance d'un service d'audit interne vise à diagnostiquer la qualité du fonctionnement du service pour l'améliorer. Ici, nous allons décrire ici le service d'audit interne de l'hôpital Albert Royer, des différents aspects comme sa création, son organisation, son fonctionnement et les moyens et outils dont il dispose.

5.1. Création du service d'audit interne

Le service d'audit interne de l'hôpital Albert Royer a été créé en 2002, quatre ans après la reconfiguration des hôpitaux nationaux en Etablissement Publics de Santé, et pourtant régis par une gestion autonome.

5.2. Missions et attributions du service d'audit interne

Dans le souci de mettre en place une gestion hospitalière de qualité, le service d'audit interne a pour principales attributions :

- ❖ évaluer l'efficacité des méthodes de travail ;
- ❖ veiller au respect des procédures ;
- ❖ suivre et contrôler les caisses, les stocks et les opérations sur place et sur pièces de manière inopinée ;
- ❖ veiller à la protection du patrimoine ;
- ❖ veiller à la fiabilité des données informationnelles ;
- ❖ recommander des améliorations opérationnelles.

Ces attributions sont matérialisées à travers de trois types de missions d'audit : les missions de contrôle général, les missions d'audit de conformité et les missions d'audit de performance.

5.2.1. Les missions de contrôle général

Il s'agit de manière générale des missions réalisées par l'auditeur interne auprès des autres services et départements composants de l'hôpital. Dans ce genre de missions on peut souligner celles réalisées de manière inopinée, et les missions ordinaires. Ici, le service concerné est tenu informé de la réalisation d'une mission d'audit.

Le déroulement des missions de contrôle ordinaire exige la mise en œuvre d'un processus permettant à la structure à auditer de prendre des dispositifs nécessaires pour faciliter à l'auditeur de bien mener sa mission. Ainsi, le département devra préparer la mise en œuvre des documents financiers et autres documents susceptibles de faire l'objet de contrôle. Aussi, la structure auditée devra être informée dans un délai raisonnable avant le déroulement de la mission.

La particularité de l'activité hospitalière justifie la régularité des missions de contrôle. Ces missions de contrôle consistent de manière générale à inventorier mensuellement le stock des produits pharmaceutiques et des produits non pharmaceutiques.

Le processus de l'inventaire mensuel de stock par le service de l'audit interne de l'hôpital consiste au comptage physique des produits au niveau du magasin central. A ce niveau, l'auditeur interne fait une comparaison entre le stock théorique, c'est-à-dire, la quantité de produits enregistrés dans les fiches de contrôle de stock, et la quantité réelle disponible dans le magasin. La quantité réelle de stock disponible dans le magasin sera renseignée dans un procès-verbal d'inventaire par l'auditeur interne, qui va en produire trois exemplaires : une par la division de comptabilité de matières pour la mise à jour de l'existence, une par l'auditeur interne pour les contrôles de l'avenir, et enfin un pour le service de contrôle de gestion pour le suivi budgétaire.

L'inventaire mensuel, en tant qu'activité de contrôle effectuée par le service d'audit interne, permet la mise à jour permanente de l'existence des produits stockés, de s'assurer de leur disponibilité, et de faciliter également le travail d'inventaire de fin d'exercice.

La caisse et l'agent comptable particulier (ACP) font également objet du contrôle général.

En ce qui concerne la caisse, l'auditeur interne procède à un rapprochement entre la quantité d'argent disponible (le solde théorique et le solde réel de trésorerie disponible) et les factures de paiement (règlements) des clients (patients). Ce rapprochement se fait de façon journalière.

Un processus similaire se fait auprès de l'agent comptable particulier. Ici l'auditeur évalue les pièces justificatives des opérations effectuées dans les comptes bancaires. Pour cela, il procède à une comparaison entre le solde de l'extrait du compte, et le solde figuré dans les documents de l'ACP. Ce contrôle se fait mensuellement.

5.2.2. Les missions de conformité

Les missions de conformité du service d'audit interne du C.H.N.E.A.H. consistent principalement d'évaluer de façon indépendante tout acte administratif considéré à priori est conforme aux textes, règlements et procédures en cours d'application dans l'hôpital.

A travers ces missions l'auditeur interne évalue si les activités, les transactions financières, et les informations sont conformes aux textes et règlements qui régissent l'entité.

5.2.3. Les missions de performance

En plus des missions de contrôle général et des missions de conformité, le service d'audit interne de l'hôpital est chargé aussi d'effectuer de façon périodique des missions de performance.

Etant donné que l'hôpital tire ses ressources grâce à la subvention de l'Etat sénégalais et de sa propre activité, l'auditeur interne a la responsabilité de veiller pour l'économie de ses ressources, en évitant des gaspillages.

Ces missions consistent généralement à examiner systématiquement, auprès des services administratifs et financiers si les opérations financières sont enregistrées dépourvues des erreurs et irrégularités et gérées dans un souci d'économie, d'efficacité et d'efficacités. Les services ciblés dans ces genres de missions sont notamment l'ACP, la caisse, le bureau de facturation, le bureau des entrées, le bureau de sorties, la comptabilité de matières et le service d'approvisionnement.

5.3. L'organisation du service d'audit interne du C.H.N.E.A.H.

Le succès du travail d'un auditeur interne dépend en grande partie de la façon dont son service est organisé.

Dans le cadre de notre travail nous avons distingué deux parties dans l'organisation du service d'audit interne de l'hôpital : le positionnement hiérarchique et les critères d'organisation.

5.3.1. Le positionnement hiérarchique

Le rattachement du service de l'audit interne au niveau de la hiérarchie constitue l'un des facteurs le plus importants pour son performance. Ainsi, plus le service est rattaché à haut niveau de la hiérarchie, plus le responsable désigné pourra faire son travail avec indépendance.

Dans le cas de l'hôpital Albert Royer, le service de l'audit interne est rattaché à la Direction, qui sert d'appui dans la gestion hospitalier à travers ses conseils, son rôle dans la surveillance du dispositif de contrôle interne ainsi que sa contribution à la correction des dysfonctionnements ponctuels constatés. Lors d'un entretien, le chef du service nous a confirmé que cette position lui permet de mener à bien ses missions.

5.3.2. Critères d'organisation

Le C.H.N.E.A.R. étant une organisation de petite taille avec 182 agents, son service d'audit interne a une structure très simple composée d'un seul auditeur.

Malgré l'existence d'un seul auditeur, l'entretien que nous avons eu avec ce dernier, nous a permis de relever deux divisions au sein du service : la division de supervision de procédures et la division de contrôle opérationnel.

❖ La division de supervision des procédures

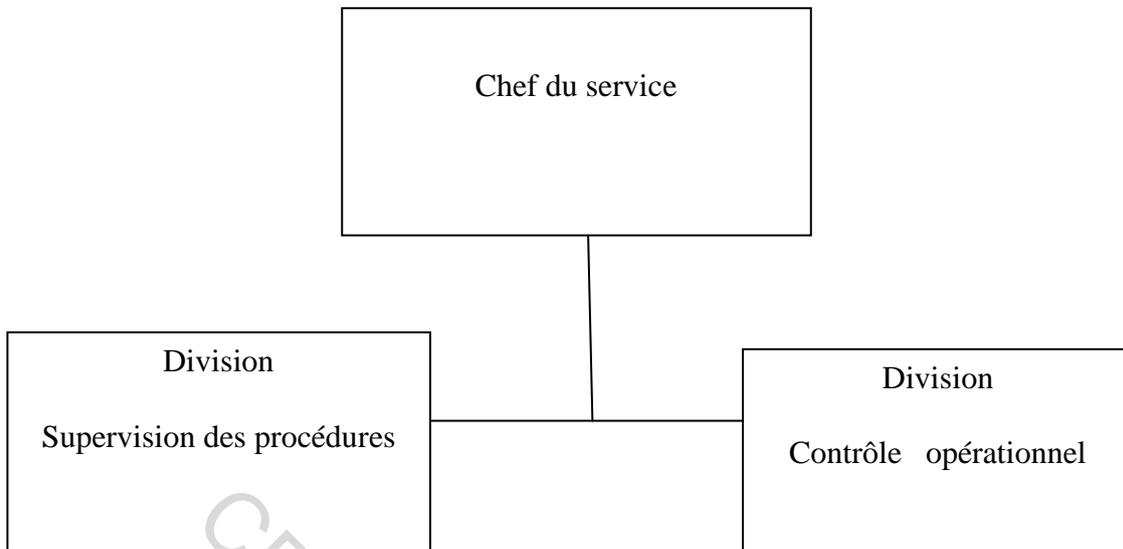
Elle est chargée de la vérification et la supervision des procédures établies pour l'exécution des tâches administratives et des opérations au sein de l'hôpital.

❖ La division de contrôle opérationnel

Cette division est chargée du contrôle systématique des opérations dans l'hôpital.

L'opérationnalité de ces deux divisions aide à l'efficacité du système de contrôle interne de l'hôpital.

Figure n° 3 : organigramme du service d'audit interne



Source : nous-mêmes, inspiré de l'entretien avec le chef du service d'audit interne.

5.3.3. Les moyens et outils du service d'audit interne

L'audit interne est un métier dont la pratique nécessite un certain nombre de moyens et outils de travail. En effet, les moyens sont indispensables et donc systématiquement utilisés à chaque mission. Par contre, les outils sont à la disposition de l'auditeur qui choisira tel ou tel outil en fonction du but poursuivi, de la nature du problème, de l'environnement, etc. Ces moyens concourent à élaborer d'une manière objective et efficace le rapport des auditeurs à l'issue de leurs missions d'audit.

En effet, nous allons présenter les outils et les moyens dont il dispose l'auditeur interne de l'hôpital pour l'exécution de ses missions.

❖ La charte d'audit

Malgré l'importance de la charte d'audit dans la détermination des responsabilités de l'auditeur interne, la définition de la fonction d'audit ; dans notre processus d'analyse documentaire, nous avons constaté que le service d'audit interne ne possède pas de charte d'audit conformément à la norme 1000 de l'IIA, qui préconise l'élaboration d'une charte d'audit pour chaque service d'audit interne.

❖ **Le manuel de procédures**

Le manuel de procédures de l'hôpital AR a été élaboré par l'auditeur interne et approuvé en novembre 2013 par le Directeur de l'établissement. Ce manuel est applicable à toutes les activités mise en œuvre par l'hôpital sans exception. Parmi les procédures couvertes par le manuel nous distinguons :

- ❖ les procédures d'établissement des différents documents nécessaires à la gestion des affaires administratives, financières, comptables, opérationnelles et techniques
- ❖ les modalités d'exécution de tâches ;
- ❖ les circuits que doivent emprunter les informations nécessaires au fonctionnement et au contrôle de l'hôpital ;
- ❖ les procédures de contrôle à chaque étape du système d'information ;

Le manuel de procédures de l'hôpital est mise à jour tous les trois ans à partir de la date de son approbation. Ce qui signifie que ce manuel devra être mise en jour en 2016.

L'existence du manuel de procédure permet d'éviter les hésitations et/ou duplication dans le traitement des informations.

❖ **Le plan d'audit**

Il n'y a pas de plan d'audit élaboré par le chef du service d'audit interne. Aucune mission ne fait l'objet d'une planification. L'auditeur interne établit le nombre des missions à réaliser au cours de l'année sur la base des estimations du nombre des missions exécutées dans les années précédentes.

❖ **Le rapport annuel d'audit**

Il n'existe pas un rapport annuel d'audit au sein du service. Les recommandations qui n'ont pas été mise en application ne sont pas récapitulées par l'auditeur interne afin qu'elles soient mises en application dans l'exercice suivant

❖ **Le manuel d'audit interne**

Document à usage interne précisant entre autres les conditions générales de travail des auditeurs, le service d'AI de l'hôpital n'en possède pas.

❖ **La cartographie des risques**

Les différentes missions ont permis à l'auditeur interne d'avoir une idée de certains risques.

Il n'existe pas de cartographie des risques qui peut permettre d'identifier tous les risques et les hiérarchiser.

❖ **Le programme de travail**

Conçu grâce à un séminaire sur l'harmonisation des outils de travail des auditeurs internes organisé par le Ministère de la Santé et de l'action sociale, le programme de travail disponible dans l'audit interne de l'hôpital établit la nature, le calendrier, et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre lors d'une mission d'audit.

❖ **Les papiers de travail**

Lors de la mission d'audit interne, l'auditeur utilise des feuilles blanches pour reporter leurs notes et leurs résultats, mais ces feuilles ne sont pas référencées, les informations recueillies ne sont pas validées par la personne auditée.

Lorsque l'auditeur constate des écarts ou des dysfonctionnements, il ne rédige pas de FRAP.

❖ **Le questionnaire de contrôle interne**

C'est une méthode d'évaluation utilisant en général un grand nombre d'interrogations. Son exploitation facilite l'élaboration d'un programme de travail adéquat pour le service d'audit. Aussi, les réponses positives découlant de l'application effective de procédures concernées. Celles qui se révéleront négatives, nécessiteront davantage de contrôles. Ce qui permet de dégager une opinion fiable.

Le service d'audit interne de l'hôpital n'en dispose pas.

5.3.4. La planification des activités du service d'audit interne

La gestion d'un service d'audit interne dans une structure quelconque doit se faire sur la base d'une planification ordonnée des activités du service pour le rendre efficace. L'établissement d'un calendrier d'exécution des activités est nécessaire.

Le processus de la planification des activités au niveau du service de l'audit interne de l'hôpital Albert Royer passe obligatoirement par la fixation des objectifs du service par rapport à des activités données et d'une couverture temporaire allant de 3 à 5 ans. Ensuite, nous allons décrire le processus de la conduite d'une mission d'audit interne au sein de l'hôpital Albert Royer.

5.3.4.1. Conduite d'une mission d'audit interne.

La conduite d'une mission d'audit interne exige la mise en application de certaines techniques. Pour se faire, il est important de respecter des différentes étapes du processus.

Dans cette partie, nous allons décrire le processus de déroulement d'une mission d'audit interne au niveau de l'hôpital Albert Royer. Durant notre stage, le temps imparti ne nous a pas permis de prendre part à une mission d'audit interne. Donc, la conduite de la mission d'audit résulte d'entretiens et recherche documentaire effectuée au sein de l'hôpital.

Au sein du service d'audit interne de l'hôpital Albert Royer ce processus passe obligatoirement par les phases suivantes :

❖ Phase d'étude

Une mission d'audit se prépare. Mais auparavant, l'auditeur reçoit l'ordre ou le mandat d'effectuer la mission. Le document qui fait déclencher la mission d'audit s'intitule la lettre de mission. Il s'agit généralement d'un document d'information qui indique le prescripteur, le destinataire et l'objet de la mission, les objectifs généraux, le lieu et périmètre de la mission, la date du début et de la fin de la mission.

Au C.H.N.E.A.R, l'ordre de mission est généralement verbal. Le Directeur de l'hôpital appelle le responsable de l'AI pour l'informer de la mission à réaliser et parfois informe le responsable du service à auditer.

L'auditeur interne ne fait pas de rapport d'orientation lors de la mission.

❖ Phase de réalisation

Cette phase commence normalement par une réunion d'ouverture. Dans le service d'audit interne de l'hôpital Albert Royer, il n'y a pas de réunion d'ouverture pour les différentes

missions menées par le service. Le programme de travail n'est pas connu par les audités. Pour les missions l'auditeur se rend directement dans le service à auditer et entame la mission. Au niveau du programme de vérification, l'auditeur utilise souvent des questionnaires en fonction du type de mission mais ces questionnaires ne sont pas formalisés.

❖ Phase de conclusion

Cette phase termine toujours avec une réunion de clôture. Mais au sein du C.H.N.E.A.R, il n'y a pas de réunion de clôture. Après la mission, l'auditeur interne rédige un rapport définitif qu'il adresse au Directeur. Dans ce rapport, ils sont mentionnés l'objet de la mission réalisée, le service audité, les dysfonctionnements révélés et les recommandations à mettre en œuvre.

Pour la mise en œuvre des audits dans l'établissement, l'auditeur interne procède généralement par des entretiens, l'observation physique, et l'analyse documentaire.

Conclusion du chapitre

Notre stage au niveau du C.H.N.E.A.R. nous a permis de connaître la pratique de l'audit interne au sein de l'hôpital, ce qui nous a donné une vision plus étendue sur l'activité de contrôle et de conseil caractérisant tout service d'audit interne.

En ce qui concerne le fonctionnement dudit service, nous avons pu remarquer que le service de l'audit interne, avec un seul auditeur ne dispose pas des moyens et outils suffisants permettant de mener à bien ses missions.

CHAPITRE 6 : EVALUATION DE LA PERFORMANCE DU SERVICE D'AUDIT INTERNE DU C.H.N.E.A.R.

Le développement de la première partie nous a permis de disposer des éléments théoriques suffisants pour aborder l'analyse de la performance du service d'audit interne du C.H.N.E.A.R. Cette partie nous a facilités aussi la mise en évidence des différents indicateurs de mesure et les facteurs déterminants de la performance en référence au modèle d'analyse appliqué.

Dans la perspective d'établir des recommandations susceptibles d'améliorer le fonctionnement du service d'audit interne de l'hôpital. Il faut procéder à un rapprochement entre la description théorique et la pratique effective de cette théorie par le responsable dudit service au niveau de l'établissement hospitalier.

6.1. Mesure de la performance du service d'audit interne du C.H.N.E.A.R.

Pour mesurer la performance du service, nous allons prendre pour base les indicateurs répertoriés dans notre revue de littérature au chapitre 2. Il s'agit des indicateurs d'activités, les indicateurs de qualité, et les indicateurs de coût.

Nous précisons que à l'absence d'un rapport d'activités au niveau du service, les informations suivantes ont été prises à travers un questionnaire adressé à l'auditeur interne, (voir annexe n°3, page 86) et pour la vérification de celles-ci, nous avons adressés des autres questionnaires aux différents chefs de service et chef de pavillons qui ont été audités pendant l'année en cours (voir annexe n° 4, Pag 87). Nous avons reconsidéré les résultats des indicateurs dont il a eu des écarts considérables entre ceux issues du questionnaire de l'auditeur interne, et ceux des services audités.

6.1.1. Les indicateurs d'activités

Nous allons déterminer ici, au niveau de l'audit interne, le respect de la planification initiale, le temps consacré aux travaux d'audit, et l'évolution de la formation dispensée par auditeur.

- ❖ Taux de couverture du plan d'audit : 12 missions programmées, 14 missions exécutées

Nous observons que l'auditeur interne a effectué un nombre des missions supérieur à ce qui été planifié. Le changement dans le système d'approvisionnement des médicaments depuis

les fournisseurs à la pharmacie centrale, et de la pharmacie centrale aux différents pavillons, a engendré des nombreux problèmes, ainsi le recours de la Direction aux services de l'Auditeur Interne a été très fréquent ; ce qui explique le nombre élevé des missions exécutés qui dépasse énormément celui prévu.

Par ailleurs, nous avons constaté que les missions effectivement réalisées ne sont pas celles prévues par l'auditeur. Cela s'explique par le fait qu'une grande partie des missions qu'exécute l'auditeur interne sont des ordres verbaux que donne le Directeur par rapport aux problèmes ponctuels qui surgissent dans l'entité ; comme le changement de système d'approvisionnement dont nous venons de souligner. Ainsi des douze missions prévues, ont été exécutées huit, et le reste ce sont celles issues des ordres verbaux du Directeur. Donc nous ne pouvons pas parler d'une couverture satisfaisante du plan d'audit.

- ❖ Temps consacré aux travaux d'audit : 56 jours de travaux d'audit, 240 jours ouvrés

Selon les résultats des entretiens effectués avec les différents chefs des services audités, la durée maximale d'une mission d'audit est de trois jours, en multipliant ce nombre de jours par le nombre des missions réalisées, cela donne 56 jours comme temps consacré par le service d'audit interne pour exécuter les missions. Dans une logique de mesure du temps consacré aux travaux d'audit, nous constatons une insuffisance au niveau du résultat de cet indicateur.

- ❖ Formation professionnelle de l'auditeur : 22 jours de formation, 240 jours ouvrés

Le temps consacré à la formation de l'auditeur interne représente 9% du temps global de l'exercice annuel. Il s'agit des séminaires organisés souvent par l'IIA Sénégal, et parfois par le Ministère de la Santé et de l'Action Sociale. Un pourcentage très faible compte tenu de l'évolution constante du métier de l'audit interne.

6.1.2. Les indicateurs de qualité

Cette rubrique nous permettra d'apprécier la qualité des travaux de l'audit interne au sein de l'hôpital à travers notamment les indicateurs : nombre de demande d'audit supplémentaires par rapport au plan d'audit, le taux d'acceptation des recommandations, le suivi des recommandations, et le taux de réalisation des recommandations.

- ❖ Nombre de demandes d'audit supplémentaires par rapport au plan d'audit : 6 missions complémentaires

Au début de l'exercice l'auditeur interne avait prévu douze (12) missions, parmi lesquelles huit (8) ont été exécutées. Les problèmes soulevés après le changement introduit au niveau du système d'approvisionnement des produits pharmaceutiques, ont obligé le Directeur à annuler les quatre missions restantes en ajoutant 6 autres, orientées à faire face aux dits problèmes. Ainsi le service d'approvisionnement, le service de comptabilité des métiers, le magasin central et tous les pavillons que compose l'hôpital, ont été objets des missions d'audit. Dans ce sens, nous observons que l'auditeur interne a exécuté 6 missions non prévues.

- ❖ Taux d'acceptation des recommandations : les 40 recommandations émises ont été acceptées

Dans notre processus de recherche, nous avons constaté que les recommandations émises par l'auditeur interne n'ont jamais été refusées ; cela peut s'expliquer par le caractère et la nature des missions réalisées par l'auditeur interne. Ainsi, le taux d'acceptation des recommandations ici est très satisfaisant.

Nous tenons à préciser que, selon les résultats du questionnaire, et compte tenu de la nature des missions d'audit exécutée par l'auditeur interne (résolution d'un problème concret), l'auditeur interne émise un nombre maximal de trois recommandations par mission d'audit.

- ❖ Taux de réalisation des recommandations : résultat non obtenu

La disparité entre le résultat issue du questionnaire adressé à l'AI et ce obtenu auprès des services audités ne nous a pas permis de déterminer le résultat réel de cet indicateur. Donc nous n'avons pas pu le vérifier.

- ❖ Taux de suivi des recommandations : 10 recommandations suivies entre les 40 émises

Les recommandations suivies par l'auditeur interne représentent 23% des recommandations total émises. Cet indicateur met en évidence l'une des déficiences majeures du service. Le suivi des recommandations constitue une tâche fondamentale pour un service d'audit interne performante. Ce faible résultat est dû au manque de personnel, et l'absence d'une bonne planification des activités au niveau du service.

6.1.3. Les indicateurs de coût

Malheureusement, nous n'avons pas obtenu des informations permettant de mesurer l'optimisation du service par la baisse de ces indicateurs.

Le tableau ci-après nous permettra de présenter de façon synthétique les résultats dont nous venons de recenser.

Tableau 2: synthèse des résultats des indicateurs de la performance de service d'AI

Indicateurs de résultats				
Nom de l'indicateur	Objectif visé	Mode de calcul	Résultats	Commentaires
Taux de couverture du plan d'audit	80%	Nombre des missions réalisées/nombre des missions prévues	$14/12 * 100 = 116\%$	Les missions effectuées surpassent celles prévues: parmi les douze missions prévues, 8 exécutées, 4 annulés par le Directeur et d'autres 6 ordonnés par ce dernier dû aux nombreux problèmes soulevés dans le processus de changement du système d'approvisionnement des produits pharmaceutiques.
Temps consacré aux travaux d'audit réalisés	70%	Nombre des jours d'audit / jours ouvrés	$56/240 * 100 = 23\%$	23% du temps consacré à l'exécution des 14 missions soulignées ; dont la durée maximale d'une mission est de quatre jours. Un pourcentage très faible
Formation professionnelle des auditeurs	13%	Nombre de jours formation / jours ouvrés	$22/240 * 100 = 9\%$	Taux assez insuffisant. Il s'agit des séminaires organisés par le Ministère de la

				Santé et parfois par l'IIA Sénégal, pas de formation à l'interne
Les indicateurs de qualité				
Nombre de demandes d'audit supplémentaires par rapport au plan d'audit	10%	Nombre des missions imprévues/nombre des missions planifiés	$6/12 * 100 = 50\%$	C'est-à-dire, la moitié des missions exécutées n'étaient pas prévus. Cela peut s'expliquer pour l'absence d'un planning fiable et exhaustif
Taux d'acceptation des recommandations	+80%	Recommandations refusées / total recommandations	$0/40 * 100 = 0\%$	Toutes les recommandations ont été acceptées. Nous pouvons donc conclure qu'au cours des missions l'auditeur arrive à trouver les causes réelles des insuffisances constatées ce qui lui permet de formuler des recommandations pertinents
Taux de réalisation des recommandations	+80%	Recommandations réalisées/ recommandations acceptées	-	Nous n'avons pas pu vérifier cela

Taux de suivi des recommandations	90%	Nombre des recommandations suivies / total recommandations	$10/40*100 = 25\%$	Il n'existe pas un mécanisme de suivi des recommandations, donc dans la plupart de cas, l'AI n'arrive pas à savoir si celles-ci sont effectivement mise en application ou non
Les indicateurs de coût				
Respect du budget		Dépense du service / nombre d'auditeurs	-	Nous n'avons pas pu avoir de précisions sur les dépenses
Coût d'une journée de mission		Dépense du service/ nombre de jours de mission	-	idem

Source : nous-même

6.2. Analyse des résultats

L'analyse des indicateurs quantitatifs de la performance permet de donner des informations de gestion pertinentes qui doivent servir en premier ligne au responsable du service d'audit interne.

6.2.1. Analyse par rapport aux indicateurs de résultat

Les objectifs visés concernant les indicateurs de résultats n'ont pas été atteints. Nous essayerons d'expliquer les raisons de ce fait à travers de l'analyse de chaque indicateur.

❖ Taux de couverture du plan d'audit

Les missions d'audit prévues dans l'année 2014 n'ont pas été respectées du fait de l'apparition des événements imprévus qui ont obligé l'auditeur interne à annuler, sur le mandat du Directeur, un nombre important de missions prévues en début d'année. L'annulation de ces missions a donné lieu à l'exécution d'autres imprévus pour répondre à ces situations imprévus.

❖ Temps consacré aux travaux d'audit réalisés

La durée maximale d'une mission d'audit au niveau de l'hôpital Albert Royer est de quatre jours. Cependant, en faisant la différence entre les missions prévues et exécutées par l'Auditeur, et celles ordonnées par le Directeur, nous nous sommes rendus compte que celles du Directeur ont une durée maximale de trois jours ; puisqu'il s'agit de trouver une solution urgente à un problème concret, dans le délai le plus vite possible. Ce qui fait qu'à la fin de l'exercice, le temps consacré aux travaux d'audit reste toujours insignifiant dû à la prépondérance en terme de quantité des missions ordonnées par le Directeur par rapport à celles prévues par l'auditeur interne.

❖ Formation professionnelle de l'auditeur

Le Centre Hospitalier Albert Royer, n'a prévue aucune formation en audit interne durant l'exercice. Cependant, le Ministère de la Santé et de l'Action Sociale, en tant que organe de tutelle, organise parfois des séminaires dont l'auditeur interne de l'hôpital participe. Les 22 jours de l'indicateur correspondent aux dits séminaires. Néanmoins, ce temps imparti ne semble pas pouvoir combler le manque de formation de l'auditeur interne dans le métier d'audit.

6.2.2. L'analyse des indicateurs de qualité

Malgré les efforts fournis par l'auditeur interne au niveau de la pertinence des constatations, selon le résultat du taux de recommandations ; l'analyse des autres indicateurs fait ressortir des insuffisances au niveau de la qualité des travaux de l'audit interne de l'hôpital. Nous expliquerons ici les raisons.

❖ Nombre de demandes d'audit supplémentaires par rapport au plan d'audit

Le fait de l'annulation systématique des missions d'audit prévues par l'auditeur interne donne lieu à l'exécution d'autres ordonnées par le Directeur. Ainsi, nous observons que l'AI a réalisé six missions qui n'étaient pas programmées au début de l'année. Cela s'explique par le fait que les missions prévues ne répondent pas aux besoins réels de l'entité ; ce qui amène à l'haute hiérarchie d'intervenir de façon régulier lors de la détermination des missions d'audit à exécuter.

❖ Taux d'acceptation des recommandations

A chaque mission d'audit l'auditeur interne formule un maximum de trois recommandations, Toutes les recommandations émises ont été acceptées, cela montre la pertinence des constatations de l'auditeur interne lors des missions d'audit.

❖ Taux de suivis des recommandations

Les recommandations émises par l'auditeur interne ne sont pas suivies, cela s'explique par le nombre élevé des missions exécutées, et par conséquent, des recommandations qui en découlent, et surtout par l'absence d'un système de suivi des recommandations établies au sein du service.

6.2.3. Les indicateurs de coût

A l'absence d'informations sur les dépenses du service, nous n'avons pas pu analyser les indicateurs correspondants à cette dimension.

6.3. Analyse des facteurs de succès du service d'audit interne du C.H.N.E.A.R.

A l'issue de notre revue de littérature, nous avons identifié des facteurs capables de déterminer les performances d'un service d'audit interne. Cette détermination va nous conduire, grâce à notre séjour dans l'hôpital, à analyser ces différents facteurs qui sont : la compétence des auditeurs, le professionnalisme de l'auditeur interne, le programme de travail, la communication, le contrôle qualité, et la culture d'audit au sein de l'hôpital.

❖ La compétence des auditeurs

Détenteur d'un diplôme en gestion hospitalier et un diplôme en comptabilité avec une expérience de trois ans dans le service d'audit interne, l'auditeur interne de l'hôpital Albert Royer n'a pas une formation professionnelle dans le métier. Cependant, sa participation aux séminaires et colloques organisés par le Ministère de la Santé et de l'Action Sociale, et l'IIA Sénégal dont il est membre, lui permet d'avoir une connaissance minimum dans l'exercice de sa fonction.

❖ **Le professionnalisme de l'auditeur**

Du fait de l'absence d'une charte d'audit ainsi que le manque d'une formation professionnelle de l'auditeur interne dans le métier, celui-ci n'a pas une bonne connaissance des normes d'audit et du code déontologique. Ce qui fait que le service ne fonctionne pas selon les normes de l'IIA.

Toutefois, lors de notre séjour à l'hôpital, nous avons remarqué le caractère ouvert et communicatif de l'auditeur interne ainsi que sa bonne relation avec les agents externes du service.

❖ **Le programme de travail**

L'importance du programme de travail pour un service d'audit justifie son adoption par le service d'audit interne de l'hôpital Albert Royer. En effet l'auditeur interne dispose d'un programme de travail lui permettant d'établir la nature, le calendrier, et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre lors d'une mission d'audit. Cependant, les missions d'audit exécutées par l'auditeur interne, ne sont pas en conformité avec le programme de travail établi.

❖ **La communication entre les acteurs de la structure**

Durant notre stage, nous avons constaté une communication permanente entre les agents de différents services de l'hôpital. Ainsi, une réunion est tenue de façon mensuelle entre les différents chefs de service et le Directeur de l'hôpital.

Par ailleurs, il existe peu de communication entre l'auditeur interne et les différents services. Le contact principal entre ceux-ci se produit uniquement lors d'une mission d'audit ; ce qui fait que l'auditeur interne est perçu parfois comme « le gendarme de l'établissement ».

❖ **Le contrôle qualité**

Une évaluation continue du travail de l'auditeur contribue énormément à l'amélioration de celui-ci. Pour cette raison les tops managers mettent en place des dispositifs d'évaluation du service d'audit interne. Dans le cas qui nous concerne, l'auditeur interne n'a pas mis en place aucun dispositif. Donc le service d'audit interne n'est pas évalué.

❖ **La culture d'audit dans l'hôpital**

La connaissance que les membres d'une structure ont de l'audit peut être une source de réussite du service d'audit interne de ladite structure. Ainsi, on verra que dans de nombreux cas, et dans les différentes structures, les agents considèrent les auditeurs internes comme des gendarmes. Ce qui peut conduire à un refus de collaboration avec les auditeurs internes en mission d'audit.

Au cours de notre stage au niveau de l'hôpital, nous avons noté que la plupart des chefs des services et leurs agents ne sont pas bien informés sur les missions d'un service d'audit interne.

❖ **L'apport de l'audit interne en termes de valeur ajoutée**

Les recommandations émises par l'auditeur interne à l'issue de chaque mission constituent la principale valeur ajoutée de l'AI. Au sein de l'hôpital, la pertinence des constatations de l'auditeur interne lors des missions d'audit donne lieu à des recommandations qui sont partagées, dans la plus part de cas par les audités. Ce qui nous amène à confirmer la grande contribution des travaux d'audit dans la valeur ajoutée de l'hôpital.

6.4. Analyse par rapport à la pratique de l'AI

Après l'analyse des différents facteurs de succès du service d'audit interne, nous allons faire ressortir ici les forces et les faiblesses de l'AI du C.H.N.E.A.R.

6.4.1. Les forces du service

Nous allons détailler ici les points positifs dont nous avons pu constater dans la composition et le fonctionnement du service de l'AI de l'hôpital. Ils sont perceptibles au niveau du rattachement hiérarchique et l'existence de certains outils comme le programme de travail et le manuel de procédure.

❖ **Le niveau de rattachement hiérarchique**

Conformément à la prescription de normes professionnelles pour la pratique de l'audit interne, le service d'audit interne est rattaché à la direction de l'hôpital. Cela lui confère une indépendance et une autonomie certaine dans l'exercice de ses fonctions.

❖ **L'existence du manuel de procédure**

La disponibilité du manuel de procédure permet à l'auditeur interne de déterminer les tâches à exécuter et les opérationnels concernés pour les exécuter. Cela facilite la mise en œuvre des travaux de l'auditeur.

❖ **La disponibilité d'un programme de travail**

Même s'il n'est pas opératif, l'existence du programme du travail au sein du service de l'audit interne constitue un point fort pour son fonctionnement. La mise en place des recommandations qui nous allons faire dans cette étude pourra rendre opérationnel ledit programme.

❖ **Les matériels de travail**

Le matériel de travail du service se compose notamment d'un ordinateur, une imprimante, et des fournitures de bureau.

L'ordinateur permet et facilite la saisie et le traitement des rapports, de visualiser des documents.

Après avoir relevé les forces, nous allons aborder les faiblesses du service d'audit interne du C.H.N.E.A.R.

6.4.2. Les faiblesses du service

Il s'agit de relever ici les insuffisances au niveau du fonctionnement ainsi que l'absence des outils ou moyens duquel s'appuie tout service d'audit interne pour sa performance.

En effet, au cours de notre stage dans le service, et grâce à différentes méthodes de collectes de données mise en œuvre, nous avons constaté que le service d'audit interne ne dispose pas des outils de travail. Ainsi, il n'existe pas la charte d'audit interne. Donc le rôle et les responsabilités de l'auditeur ne sont pas définis dans le cadre de son travail ; et le service ne respecte pas les normes d'audit et le code déontologique préconisé par l'IIA.

En outre, des moyens importants comme le manuel d'audit interne, la cartographie des risques, le plan d'audit, le rapport annuel d'audit, le questionnaire de contrôle interne ne sont pas disponible au niveau du service d'audit interne de l'hôpital.

Pendant notre processus de recherche, nous avons constaté également des faiblesses dans le processus de conduite des missions d'audit dans le service. En effet, la méthodologie utilisée n'est pas conforme avec celle préconisé par les normes.

Il n'existe pas d'ordre de mission, et cela peut entraîner des conflits avec les audités. Les différents phases ne sont pas respectées alors que c'est au cours de ces phases que l'auditeur interne doit faire preuve de ses compétences, d'imagination et de son professionnalisme dans la pratique de ses travaux d'audit.

Dans le tableau ci-dessous, nous allons synthétiser les forces et faiblesses constatées dans la composition et le fonctionnement du service d'audit interne de l'hôpital A.R.

Tableau 3 : Synthèse de forces et faiblesse du service de l'audit interne

Critère d'évaluation	force	faiblesse	Risque lie au faiblesse
Processus d'inventaire de stock des produits pharmaceutiques et produits non pharmaceutiques	-La périodicité mensuelle de l'inventaire -implication des responsables concernés	Difficultés dans le comptage physique des produits	Inexactitude dans le comptage des produits
Inventaire de caisse	-La périodicité du comptage -le comptage physique de l'argent	-	-

Rattachement hiérarchique	Position hiérarchique adéquate	Absence d'un comité d'audit	Possibilité d'atteinte contre l'indépendance de l'auditeur interne
Moyens humaines	Participation de l'AI aux séminaires de formation	-Manque de personnel dans le service -manque de compétences de l'AI	-Risque de non détection de certaines anomalies -mauvaise conduite des missions
Moyens matérielles	-Existence de manuel de procédures et de programme de travail -disponibilité des papiers de travail	-Manque des outils comme la charte d'audit, le plan d'audit, le manuel d'audit, la cartographie des risques, le rapport annuel d'audit, et le QCI	-Inefficacité du service -risque de mauvaise évaluation du contrôle
Conduite des missions d'audit	-	- Absence de lettre de mission - non-respect de différentes phases de la conduite d'une mission d'audit -délai d'exécution	-Conflits auditeur/audités -mauvaise conduite des missions -non appréciation des risques

		des missions très cout -manque de FRAP	
Professionalisme de l'AI	Bon comportement de l'AI au sein de l'hôpital	-Faible connaissance des normes d'audit et du code déontologique	Fonctionnement du service non conforme aux normes de l'IIA
Contrôle qualité	-	Absence d'évaluation du service	Risque d'inefficacité du service
Culture d'audit au sein de l'hôpital	-	Manque des connaissances des audités sur l'audit	Refuse de collaboration des audités à l'AI
Compétences et conscience professionnelle AI	-	Manque de formation professionnelle AI	-Mauvaise conduite des missions d'audit -inefficacité du service

Source : nous-même

6.5. Les recommandations

La détermination des facteurs clés du succès du service d'audit interne, et les indicateurs de performance nous ont facilité l'identification de points forts et les points faibles. En effet, le renforcement des points faibles devrait constituer une priorité par le service. Dans la perspective de l'amélioration de son fonctionnement, nous allons proposer des recommandations.

Recommandation 1. L'élaboration d'un plan d'audit annuel

Pour combler les déficiences sur l'exécution de missions imprévues, l'auditeur interne de l'hôpital doit élaborer un plan d'audit annuel lui permettant une meilleure maîtrise des activités.

Le plan d'audit annuel doit comprendre notamment :

- ❖ l'intitulé des missions d'audit ;
- ❖ les périodes prévisionnelles des missions d'audit ;
- ❖ les principaux risques concernés ;
- ❖ les résultats attendus des missions ainsi programmés ;
- ❖ les raisons du choix des missions d'audit.

Recommandation 2. Renforcement du personnel en qualité et en quantité

Face à l'absence de la formation professionnelle de l'auditeur interne dans le métier, nous recommandons à la Direction de l'hôpital le recours aux cabinets pour renforcer les compétences de celui-ci afin de bien maîtriser ses outils et moyens de travail, les normes et le code déontologique de l'audit interne, ainsi que le processus de conduite d'une mission d'audit interne.

Dans ce même sens, la Direction de l'hôpital doit procéder au recrutement d'un autre auditeur pour que les deux divisions que composent le service, soient occupées par deux auditeurs différents. Cela contribuera à une exécution plus approfondie des missions du service, et au suivi effectif des recommandations émises.

Recommandation 3. L'achèvement d'une charte d'audit

Le responsable du service d'audit interne doit élaborer une charte d'audit interne qui sera validé par le Directeur de l'hôpital et diffusé auprès des différents acteurs de la structure, pour leur permettre de mieux connaître le service et incrémenter leur culture d'audit. La charte permettra de définir de façon précise les missions, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne. La charte d'audit interne autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens nécessaires à la bonne exécution des tâches.

Recommandation 4. Mise en place d'un système d'évaluation du service

Un système d'évaluation du service est indispensable puisqu'il permet de mesurer le degré d'atteinte des objectifs proposés et adoptés par conséquent, des mesures correctives. En effet, nous proposons la méthode de « l'audit de l'audit », qui pourra être effectuée par des évaluateurs externes ou internes selon une période de 5 ans comme l'établit la norme d'audit 1310.

Recommandation 5. La conception d'un manuel d'audit interne

Le manuel d'audit c'est le référentiel pour le service d'audit interne et pour la formation de l'auditeur débutant. Son élaboration au niveau du service d'audit interne de l'hôpital est importante car permettra de répondre des aspects importants comme le rappel des règles d'engagement et de gestion des auditeurs en indiquant les exigences requises en compétences, d'engagement et de gestion des auditeurs, les règles habituellement suivies pour la formation professionnelle de l'audit interne, les règles de transparence, etc.

Le manuel d'audit amélioré doit contenir aussi l'élaboration et la révision du plan d'audit ; c'est-à-dire, la méthode retenue pour le service pour l'élaboration du plan d'audit et l'usage qu'en se fait sera ici décrite à l'intention de l'auditeur interne ; en précisant aussi toute procédure formelle de révision appliquée.

Dans la rubrique de la méthodologie, le manuel devrait décrire les spécificités méthodologiques appliquées par les services.

Les méthodes retenues devraient être choisies compte tenu des particularités et exigences, l'essentiel est que la même méthode soit appliquée partout, les règles ainsi précisées porteront sur :

- ❖ l'ordre de mission ;
- ❖ l'analyse des risques ;
- ❖ la définition des objectifs ;
- ❖ la réalisation des observations (QCI, FRAP)
- ❖ et bien évidemment les normes à retenir pour la présentation, la diffusion des rapports d'audit et les suivis des recommandations.

Recommandation 6. Mise en place d'une cartographie des risques

Une cartographie de risques c'est un élément indispensable pour l'audit interne car elle améliore la gestion des risques dans l'entité. La mise en place de cet outil permettra à l'auditeur interne de mieux répondre aux besoins d'identification, d'évaluation et de suivi des risques, comme le réclament les différents référentiels.

6.6. Suivi et mise en œuvre des recommandations

Dans l'intérêt de contribuer à l'amélioration de l'efficacité du fonctionnement du service d'audit interne, nous allons proposer un chronogramme de suivi des recommandations ainsi que les responsables désignés pour ces tâches.

Tableau 4 : Suivi des recommandations et chronogramme de mise en œuvre

Recommandation	Délai de mise en place			Responsable concerné
	1 mois	3 mois	6 mois	
L'achèvement d'un plan d'audit				Auditeur interne
Renforcement du personnel en qualité et en quantité				Directeur
élaboration de la charte d'audit				Auditeur Interne
élaboration du manuel d'audit				Auditeur Interne
mise en place d'un système d'évaluation du service				Auditeur interne
mise en place d'une cartographie des risques				Auditeur interne

Source : nous même

Conclusion du chapitre

L'évaluation de la performance du service d'audit interne au C.H.N.E.A.R. a consisté dans un premier temps, à présenter les résultats de l'évaluation à travers les indicateurs de

performance, puis analyser les différents facteurs de succès de l'audit interne. Cela nous a permis de relever les forces et les faiblesses dans la composition et le fonctionnement du service. Comme contribution à l'amélioration de sa performance, nous avons proposé des recommandations et élaboré un chronogramme de mise en œuvre.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion de la deuxième partie

Cette partie pratique caractérisée par la mise en place de l'approche théorique utilisée dans la première, nous a facilité la compréhension dans son ensemble, de l'organisation, les missions, les objectifs ainsi que les activités de l'hôpital Albert Royer.

Après cela, nous avons étudié le service d'audit interne. Ce qui nous a permis de comprendre le fonctionnement du service, son organisation, sa position hiérarchique, les missions qui lui sont assignées, ainsi que les outils et moyens y utilisés. Ensuite nous avons analysé la performance du service en fonction des facteurs de succès et les indicateurs de la performance identifiés dans la revue de la littérature. Cette analyse, nous a permis de tirer des conclusions sur l'efficacité du service, sa performance, ainsi que la formulation de quelques recommandations pour le renforcement des points faibles que nous avons identifié lors dans notre évaluation. Dans un souci d'amélioration continue, nous souhaitons que la Direction de l'hôpital, ainsi que l'auditeur interne prennent en compte ces recommandations en les mettant en pratique afin d'améliorer l'efficacité du service d'audit interne de l'hôpital.

CONCLUSION GENERALE

Le choix de notre sujet de mémoire intitulé « évaluation de la performance du service d'audit interne de l'hôpital Albert Royer » s'inscrit dans le cadre d'une meilleure gestion hospitalière. Pour le traiter, nous avons adopté deux approches : une approche théorique, basée sur une vaste et riche revue de la littérature ; et une approche pratique consistant à étudier l'organisation administrative de l'hôpital dans son ensemble en mettant l'accent sur le fonctionnement du service d'audit interne. Puis l'analyser à travers des facteurs de succès et des indicateurs de performance.

Une meilleure gestion des risques dans une organisation doit consister dans la prise en compte des changements systématiques de l'environnement interne et externe de la structure. Ainsi, une évolution technologique, une croissance ou un changement de l'activité, devraient être pris en compte par le système de contrôle interne.

Au sein de toute organisation, l'audit interne constitue un élément indispensable dans l'évaluation du dispositif de contrôle interne, la gestion des risques, etc. ce qui met l'auditeur interne en rapport avec tous les autres services de l'entité ; et son succès dépendra de son degré de considération ainsi que sa relation avec la direction générale et les autres parties prenantes.

S'il est évident que l'implantation de tout service d'audit interne au sein d'une organisation suppose l'intérêt des dirigeants de se doter d'un outil d'aide à la gestion ; ce qui semble aussi très important c'est le fait que cet outil d'aide, puisse effectivement accomplir les missions qui lui sont assignées. Ce qui justifie aujourd'hui l'intérêt de l'évaluation périodique de tout service d'audit interne pour déterminer l'efficacité de son fonctionnement.

Dans ce cadre, notre question de recherche : comment peut-on évaluer la performance du service d'audit interne de l'hôpital Albert Royer ? La réponse à cette question a été donnée à travers l'identification de certains nombres de facteurs capables de déterminer la performance du service d'audit interne : la compétence, la conscience professionnelle des auditeurs, le professionnalisme des auditeurs, le programme de travail, la communication, l'apport de l'audit interne en termes de valeur ajoutée et le contrôle qualité ; ainsi que les indicateurs de mesure de la performance. L'analyse de ces facteurs et la mesure des indicateurs de performance nous ont permis d'identifier un certain nombre de faiblesses.

L'absence de certains outils comme le manuel d'audit, la charte d'audit, la cartographie des risques et l'absence d'une autoévaluation du service constituent les principales déficiences au niveau de l'audit interne de l'hôpital.

Pour faire face à toutes ces faiblesses, nous avons proposé un certain nombre de recommandations à mettre en application par la direction et l'auditeur interne.

Comme tenu de la complexité de notre sujet, nous ne pouvons pas présumer de l'avoir traité de manière complète et effective. Toutefois, dû à son importance, nous souhaitons que des autres études soient orientées dans ce sens.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

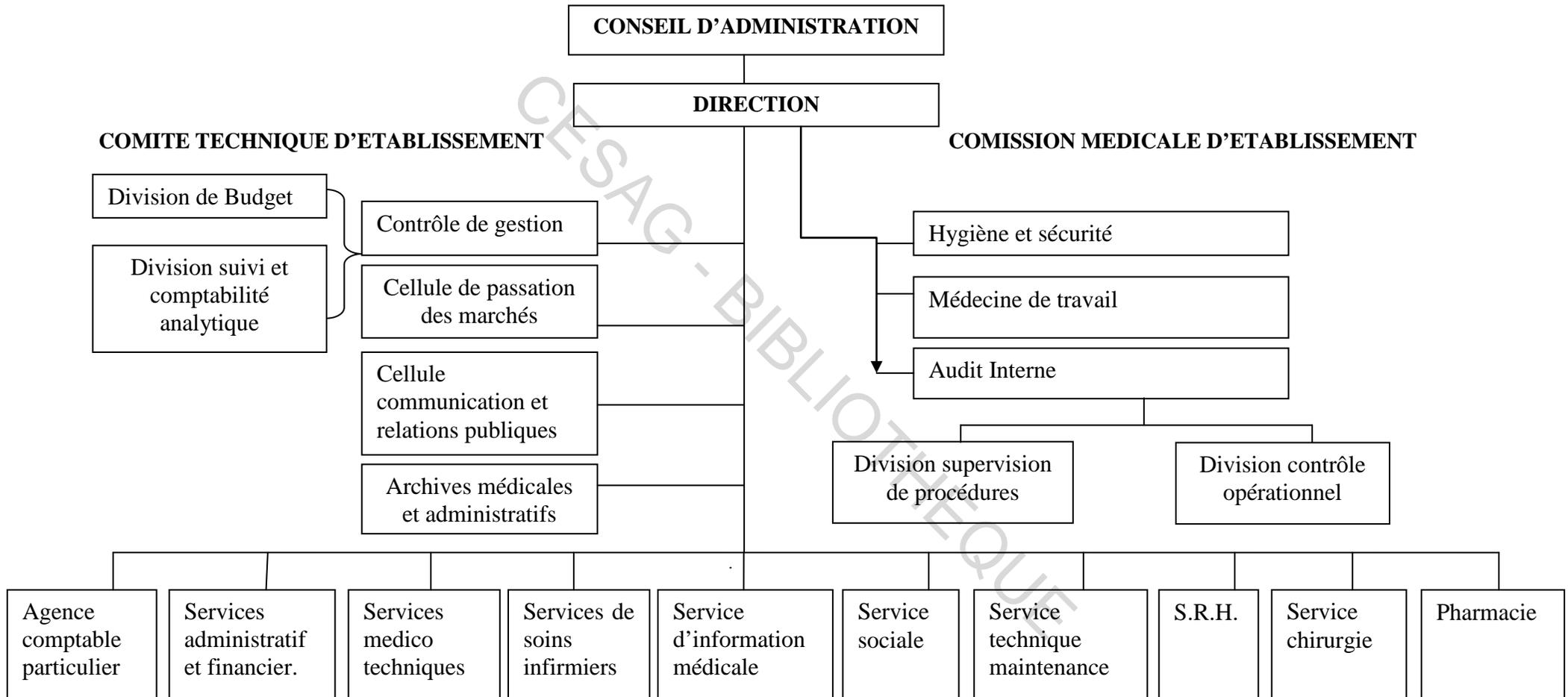
ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : Organigramme du Centre Hospitalier National d'Enfants Albert Royer au 01/01/2014

MINISTERE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES

MINISTERE DE LA SANTE ET DE L'ACTION SOCIALE



Annexe 2 : Guide d'entretien

DESTINATAIRE : Auditeur Interne de l'hôpital Albert Royer
HISTORIQUE <ol style="list-style-type: none">1. Dans quelle année a été créé le département d'audit interne ?2. Quel était l'intérêt de la création du service d'audit interne ?3. Quels sont les objectifs du service d'audit interne ?
ORGANISATION <ol style="list-style-type: none">1. Comment le service d'audit interne est organisé il ?2. Quel est le positionnement hiérarchique du service d'audit interne et cela favorise le bon fonctionnement du service ?3. Quelles sont les activités du service de l'audit interne ?4. Quels types de missions sont assignés au service d'audit interne ?5. Quels sont les moyens du service du service d'audit interne ?
FONCTIONNEMENT <ol style="list-style-type: none">6. Quand et comment planifie-vous les activités du service ?7. Pouvez-vous nous décrire le processus de la conduite d'une mission d'audit dans votre service d'audit interne ?

Annexe 3 : Questionnaire sur la mesure de la performance du service d'audit interne.

Destinataire : Auditeur Interne de l'hôpital

INDICATEURS DE RESULTAT OU D'ACTIVITES	
Nombre des missions réalisées au cours de l'année	
nombre des missions figurant au le plan	
Nombre de jours d'audit	
Jours ouvres	
Nombre de jours de formation	
jours ouvrés	
LES INDICATEURS DE QUALITE	
Nombre des missions imprévues	
Nombre de missions au cours de l'année	
Recommandations refusées	
Total recommandations	
Recommandations non réalisées	
Recommandations acceptées	
Nombre de recommandations suivies	
LES INDICATEURS DE COUTS	
Dépense du service	
Nombre d'auditeurs	
Dépense du service	
Nombre de jours de mission	

Annexe 4 : Questionnaire aux audités

Votre service a-t-il été objet d'une mission d'audit dans l'année présent ?

Oui **non**

Si Oui, combien de fois ?

Quelle est la durée maximale d'une mission d'audit ?.....

Quelle est le nombre maximal des recommandations émises par chaque mission d'audit ?

.....

Avez-vous refusé quelque recommandation ? Si oui, combien ?

Toutes les recommandations émises par l'auditeur sont mises en application ?

Oui **Non**

Si oui, combien ?

Les recommandations issues des missions d'audit sont-elles suivies par l'auditeur interne ?

Oui **Non**

Si oui, combien ?.....

GLOSSAIRE

Endocrinologie : spécialité médicale dédiée aux hormones à sécrétion interne.

Oncologie : étude de tous les types de tumeurs cancéreuses.

Pédodontie : partie de la dentisterie ayant rapport avec les enfants.

Pneumologie : étude et traitement des maladies pulmonaires et du système respiratoire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

❖ **Ouvrages**

1. BARBIER Etienne (1999), *mieux piloter et mieux utiliser l'audit : l'apport de l'audit aux entreprises et aux organisations*, édition MAXIMA, collection Institut de l'audit interne, Paris, 124 pages.
2. BERRADA Mohsin (2012), *l'audit interne : tout simplement*, 1ere édition, éditions Challenge, Rabat, 139 pages.
3. BERTIN Elisabeth (2007), *Audit interne, enjeux et pratique à l'international*, édition d'Organisation, collection Finance, Paris, 318 pages.
4. BOUQUIN Henry (2008), *audit opérationnel : entrepreneuriat, gouvernance et performance*, édition Economica, Paris.
5. BOURGUIGNON Annick (2000), *performance et contrôle interne*, les éditions d'Organisation, Paris, 1025 pages.
6. COSO 2 (2004), *le management des risques de l'entreprise : cadre de références et techniques d'application*, IFACI, PWC & LANDWELL, éditions d'organisation, Paris, 205 pages.
7. DEMING Eduard (2002), *hors de la crise*, 3ème édition, Editions Economica, Paris, 570 pages.
8. DEMMESTRE René & al (2002), *contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise*, édition Dunod, 2eme édition, Paris, 310 pages.
9. GERBIER Alain. (1996), *la charte d'audit support d'une légitimité*, édition IFACI, Paris 177 pages.
10. HENRY Alain et MONKAM – DAVERAT Ignace (2001), *rédigier les procédures de l'entreprise*, guide pratique ; édition d'Organisation, 3eme édition, Paris, 184 pages.
11. IFACI (2001), *évaluation de la compétence dans la pratique de l'audit interne, un cadre de référence*, collection les cahiers de recherche, Paris, 45 pages.
12. IFACI (2002), *la nouvelle définition de l'audit interne*, Paris, 120 pages.
13. IFACI (2005), *Le management des risques de l'entreprise : cadre de référence-technique d'application*, Paris, 72 pages.
14. IFACI (2011), *Cadre de référence international de l'audit interne*, Paris, 22 pages

15. LEJEUNE Gérard et EMMERICH Jean- pierre (2007), *Audit et commissariat aux comptes*, édition GUALINO, collection business, Paris, 330 pages.
16. LEMANT Olivier (1995), *la conduite d'une mission d'audit interne*, 2^{ème} édition, DUNOP, Paris, 279 pages.
17. LEMANT Olivier (1999), *Créer, organiser et développer l'audit interne : que faire pour réussir ?* MAXIMA, collection institut de l'audit interne, Paris 45 pages.
18. LEMANT Olivier (2003), *l'audit interne*, édition e-theque, Paris, 76 pages.
19. NUSSBAUMER S. & all (2011), *audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration*, Edition d'organisations, Paris, 231 pages.
20. PICKET Spincer (1997), *the internal auditing handbook*, 4^{ème} édition, John Wiley and sons Ltd, The Atrium, Southern Gate, Chistester, 636 pages.
21. RENARD Jacques. (2008), *théorie et pratique de l'audit interne*, Paris, éditions d'Organisation, 365 pages.
22. RENARD Jacques (2009), *Théorie et pratique de l'audit interne*, paris, Editions d'organisation 320 pages.
23. RENARD Jacques (2010), *théorie et pratique de l'audit interne*, édition d'organisation, 7^{ème} édition, collection les références, Paris, 469 pages.
24. Renard Jacques (2013), *Théorie et pratique de l'audit interne*, Paris, éditions d'Organisation 447 pages.
25. SARDI Antoine (2002), *audit et contrôle interne bancaire*, 1^{ère} édition, AFGES, Paris, 1093 pages.
26. SCHICK Pierre et LEMANT Olivier (2001), *guide of self audit*, édition d'Organisation, collection les livres, paris 217 pages.
27. SCHICK Pierre (2007), *mémento d'audit interne*, éditions Dunod, Paris, 469 pages.
28. SCHICK Pierre & al (2014), *Audit interne et référentiels de risques : vers la maîtrise des risques et la performance de l'audit*, éditions Dunod, Paris, 470 pages.
29. VILLALONGA Christophe (2007), *l'audit qualité interne*, édition Dunod, Paris, 197 pages.
30. VOYER Pierre (1999), *tableau de bord de gestion et indicateurs de performance*, édition presses de l'université du Québec, 3^{ème} édition, 446 pages.

Articles

31. DUMAS Jacques (1999), *la mesure de la performance en audit interne*, RFAI n° 147 : 10.
32. GAUTHIER Eric (2002), *le professionnalisme de l'auditeur interne*, RFAI n° 159 :15.
33. JANICHON François (2002) , *L'audit interne : un apport incontournable pour la nouvelle gouvernance d'entreprise*, RFAI n° 161 : 13.
34. LEBAS Michel (1995), *oui, il faut définir la performance*, revue française de comptabilité, n° 156 : 66-71.

Site internet

35. CBOK (2011), *au regard des tendances européennes et mondiales*, <http://www.ifaci.com/Bibliotheque/Bibliotheque-en-ligne-telechargerdocumentationprofessionnelle/Enquetes-154.html>.
36. IIA (2011), *les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne*, traduites et adaptés par IFACI, www.ifaci.com/Bibliothèque/Bibliothèque-en-ligne-télécharger-la-documentation-professionnelle/Normes-internationales-de-l-audit-interne-209html.