



CESAG Centre Africain d'études Supérieures en Gestion

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

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

**Promotion 20
(2008-2009)**

Mémoire de fin d'études

THEME

**APPROCHE D'ORGANISATION D'UN SERVICE
D'AUDIT INTERNE : CAS DU CENTRE HOSPITALIER
NATIONAL UNIVERSITAIRE DE FANN**

Présenté par :

Aimé Pépin LEYO

Dirigé par :

Monsieur Gilbert BOSSA

Enseignant associé au CESAG

DEDICACES

Je dédie ce mémoire

A mon défunt père Dominique LEYO et à ma défunte grande sœur Pauline LEYO,

Pour les énormes sacrifices consentis qui m'ont permis d'être ce que je suis aujourd'hui.

Dormez en paix. Vos œuvres survivent !

A ma mère Julienne INIANGA , à ma chère épouse, Roseline Placidie OVOUROSSOUMBA et pour toute l'attention, l'affection et l'amour.

A mes enfants LEYO GASSAY Keynes Joas, LEYO Djoun Sunil, LEYO Dominique Crys et LEYO de Grace, vous avez été privés de notre affection pendant deux années durant. Nous en sommes très peiné chers enfants, ce travail est pour vous un enseignement à suivre.

Soyez assidus, courageux et efficaces dans toutes vos entreprises. Sachez qu'on ne progresse pas sans dures expériences. Trouvez ici le fruit de vos énormes sacrifices.

REMERCIEMENTS

Au terme de cette formation, je tiens à présenter particulièrement mes hommages à l'autorité de la Direction Générale du Centre Hospitalier Universitaire (CHU) de Brazzaville, monsieur Ignace NGAKALA, Directeur Général, personnage hors normes et visionnaire pour la formation des jeunes.

Qu'il veuille bien trouver ici un modeste hommage pour avoir financé cette formation et pour leur précieux concours qui m'a permis de mener à bien les études.

A monsieur Gilbert BOSSA, Directeur du présent mémoire, pour avoir accepté de diriger ce travail malgré ses multiples occupations, pour ses sages conseils et pour sa contribution directe à la rédaction de ce document. Toutes mes très vives gratitudee !

A monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'ISCBF, pour non seulement toutes les dispositions utiles prises pour la réussite de ce travail, mais aussi et surtout pour vos qualités d'enseignant. Mes hommages Monsieur !

Mes sincères remerciements :

- à monsieur le Directeur Général du CESAG, au personnel de l'ISCBF, au personnel de la bibliothèque et à tout le corps professoral du CESAG pour la qualité de la formation reçue.
- aux responsables de la Direction du CHNU de FANN et son staff en général, le Directeur Saliou DIALLO et l'auditrice interne madame Ramata DANFANKHA BA en particulier, pour m'avoir accepté et encadré pendant le stage dans leur établissement.
- à mes amis Sylvain ADOUA et Vivien Hilaire NYANGA et toutes leurs familles respectives, pour le soutien multidimensionnel.
- aux docteurs Gilbert Fabrice OTIOBANDA, Kryste MAHOUNGOU-GUIMBI, Elke TSILA, Armel Claude ITOUA(BAROZA), Constant MBAN, Roland MOUSS BANGA, Stève ODZIEL, Melvin ATIPO ONDONGO, KOUMOU ONANGA, GÉRIL SEKANGUE, Thibaut OCKHO NGOKABA et la grande famille du docteur Vital EBELEBE pour m'avoir réservé en leur sein une place de choix.
- à mademoiselle Api Gaëlle TOBA, pour le soutien apporté pendant les moments de dures épreuves de ma vie.
- Aux grands frères Jean-Pierre IBOMBO, Jean NGALEBAYI et François ONDELE NGAKOSSO pour leurs multiples conseils.
- au président Paul MISSENGUE, David MBEMBA, Hervé ILOY et à toute la communauté congolaise du CESAG, pour le climat social de travail qui a régné tout au long cette année d'études.
- La 20^{ème} promotion du DESS audit et contrôle de gestion pour les échanges d'idées et les encouragements.
- A tous ceux dont le nom ne figure pas, qu'ils trouvent en ce travail l'expression de ma gratitude.

ABREVIATIONS ET SIGLES

ACP :	Agence Comptable Particulière
CESAG :	Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CHNU :	Centre Hospitalier National Universitaire
CNCC :	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
COSO :	Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway, Commission
DG :	Directeur Général
IFACI:	Institut Français de L'Audit Interne
IIA :	The Institute of Internal Auditors
ISCBF:	Institut supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance
PCA :	Président du Conseil d'Administration
PDG :	Président Directeur général
SCI :	Système de contrôle interne
TFfA :	Tableau des forces et faiblesses apparentes

TABLE DES FIGURES ET TABLEAUX

Liste des figures :

Figure 1 : Organigramme des grands groupes pratiquants un audit centralisé	27
Figure 2 : Organigramme des grands groupes pratiquant un audit décentralisé	29
Figure 3: Organigramme d'une structure d'audit élémentaire.....	30
Figure 4: Organigramme d'une structure d'audit simple.....	30
Figure 5: Démarche méthodologique de la conduite d'une mission d'audit interne	48
Figure 6 : Modèle d'analyse	51
Figure 7: Organigramme du CHNU de Fann de Dakar	62
Figure 8: organigramme actuel de la division Audit Interne de Fann	70
Figure 9: projet d'organigramme du service d'audit interne (soumis à l'approbation du CA).....	71
Figure 10 : proposition d'organigramme du service d'audit interne	80

Liste des tableaux :

Tableau 2 : Rattachement du service d'audit interne au PDG ou DG	24
Tableau 3 : Rattachement du service d'audit interne au comité d'audit.....	25
Tableau 4 : récapitulatif des personnes interrogées et de leur responsabilité	53
Tableau 5 : relevé des forces et des faiblesses.....	76
Tableau 6 : Chronogramme de mise en œuvre des recommandations.....	95

TABLE DES MATIERES

DEDICACES	i
REMERCIEMENTS.....	ii
ABREVIATIONS ET SIGLES	iii
TABLE DES FIGURES ET TABLEAUX.....	iv
INTRODUCTION GENERALE	1
CHAPITRE 1 : FONDEMENTS DE L'AUDIT INTERNE	10
1.1 La définition, les objectifs et la typologie des missions de l'Audit interne	10
1.1.1 Définition de l'audit interne.....	10
1.1.2 Les objectifs de l'audit interne.....	11
1.1.3 Typologie des missions d'audit interne	14
1.2 Les Normes professionnelles d'Audit Interne	15
1.2.1 Le code de déontologie	16
1.2.2 Les normes de qualification.....	17
Chapitre 2 : ORGANISATION D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE	19
2.1 Définition du mot organisation	19
2.1.1 Les missions assignées au service d'audit interne	19
2.1.3 Le positionnement de la fonction d'audit interne	23
2.1.4 Les différents types de structures d'audit interne	26
2.1.5 Autres facteurs à prendre en compte dans l'organisation du service	30
2.2 La gestion d'un service d'audit interne.....	35
2.2.1 Les moyens de l'audit interne	35
2.2.2 L'organisation d'une mission d'audit interne	39
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE	50
3.1 Le Modèle d'analyse.....	50
3.2 La méthode de collecte des données.....	52
3.2.1 La collecte documentaire	52
3.2.2 Les entretiens	53

3.2.3 Observations physiques	54
3.2.4 Le questionnaire de contrôle interne.....	54
3.2.5 Le tableau de risques.....	54
Conclusion de la première partie	56
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU CENTRE HOSPITALIER NATIONAL ET UNIVERSITAIRE DE FANN	59
4.1 Historique	59
4.2 Population couverte – rayon d'action	60
4.3 Cadre institutionnel du CHN de FANN.....	60
4.3.1 Vision et mission de l'hôpital	60
4.3.2 Organes de direction et de gestion	61
4.4 Services existants – prestation offertes.....	63
4.4.1 Services médico - sanitaires.....	63
4.4.2 Les services d'appui technique.....	66
4.4.3 Les services administratifs et de gestion.....	66
4.5 Capacité d'accueil.....	67
4.6 Ressources humaines	67
CHAPITRE 5 : PRESENTATION ET ORGANISATION DE LA DIVISION D'AUDIT INTERNE.....	69
5.1 Les missions assignées à la division de l'audit interne.....	69
5.2 Le positionnement de la division d'audit interne.....	69
5.3 La structure organisationnelle de l'audit interne	70
5.3.1 Projet d'organigramme du service d'audit interne.....	70
5.3.2 Les attributions du service d'audit interne.....	71
5.4 Les moyens et outils de la division d'Audit Interne	72
5.4.1 Les moyens de l'audit interne	72
5.4.2 Les outils d'audit	73
5.5 Analyse critique du fonctionnement actuel de la division Audit Interne.....	73
5.5.1 Les forces.....	73

5.5.2 Les faiblesses	74
CHAPITRE 6 : APPROCHE D'UNE ORGANISATION DU SERVICE D'AUDIT INTERNE DU CHNU DE FANN	78
6.1 Structure organisationnelle du service	78
6.1.1 Rattachement de l'audit interne	78
6.1.2 La dénomination du service	78
6.1.3 Déontologie des auditeurs.....	79
6.2 Missions et Attributions du Service d'Audit Interne	79
6.2.1 Missions assignées à l'audit interne.....	79
6.2.2 Proposition d'organigramme de l'audit interne	80
6.3 Les attributions du service d'audit interne.....	80
6.3.1 La division audit comptable et financier.....	80
6.3.2 La division audits opérationnel et stratégique	81
6.3.3 Le Secrétariat	82
6.4 Les moyens et outils du service d'audit interne.....	82
6.4.1 Les moyens du service d'audit interne.....	82
6.4.2 La planification des missions.....	83
6.4.3 Les outils de l'audit interne	83
6.5 Le déroulement des missions d'audit.....	84
6.5.1 Ordre de mission.....	84
6.5.2 Rencontre avec le service de l'entité audité	85
6.5.3 Compte rendu de la réunion avec le service de l'entité audité	86
6.5.4 Réunion d'ouverture.....	86
6.5.5 Support de la présentation.....	86
6.5.6 Outils.....	87
6.5.7 Détermination des objectifs d'audit.....	88
6.5.8 Rapport d'orientation	88
6.5.9 Le programme de travail.....	88

6.5.10	Le travail de terrain.....	89
6.5.11	La FRAP (Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème).....	91
6.5.12	Le Projet de rapport	91
6.5.13	La Réunion de validation et de clôture	92
6.5.14	Déroulement de la réunion de clôture et de validation :	92
6.5.15	Le Rapport d'audit final	93
6.5.16	Principes généraux du rapport d'audit :	93
6.5.17	Plan d'action	95
6.6	Limite de l'étude.....	96
CONCLUSION GENERALE.....		97
ANNEXES		99
BIBLIOGRAPHIE		142

INTRODUCTION GENERALE

Ces dernières années, les hôpitaux publics des pays de l'Afrique francophone au sud du Sahara, se trouvent enfermés dans un cercle vicieux de contre performance, d'insécurité du patrimoine dont ils ne parviennent pas à s'en sortir. Pour y échapper, il est essentiel de procéder à une restructuration, qui les conduit à passer d'une organisation administrative reposant sur une logique de gestion publique à celle d'entreprises, devant atteindre des objectifs de performance tout en assurant la réalisation des missions de service public qui leur incombent. Un tel changement nécessite l'adoption de nouvelles méthodes et d'un nouvel état d'esprit, qui les met pleinement au service des patients, en veillant à assurer l'accessibilité de tous à des soins de qualité. Il passe par l'octroi aux hôpitaux de leur autonomie de gestion et impose la mise en place de mécanismes d'évaluation de la qualité, et du coût des soins. Le Sénégal, a parfaitement adhéré à ces aspirations de culture d'entreprise à l'instar des autres pays d'Afrique francophone au Sud du Sahara.

Ainsi, le 12 février 1998, la réforme hospitalière du Sénégal a été adoptée par l'Assemblée Nationale, sous forme de deux lois complémentaires : la première, intitulée « loi portant réforme hospitalière » et la seconde, intitulée : « loi relative à la création, à l'organisation et au fonctionnement des établissements publics de santé ». Les décrets 98-701 du 26 août 1998 portant organisation des établissements publics de santé et 98-702 août 1998 portant organisation administrative et financière des établissements publics de santé complètent les textes législatifs et définissent le cadre global de la mutation de ces structures de santé. Ces décrets accordent aux EPS, une autonomie de gestion et pour répondre désormais à des exigences d'efficience et de qualité des prestations. Cette réforme a pour but d'améliorer les performances des hôpitaux au Sénégal sur le plan de la gestion et de la qualité des soins. La plus part des hôpitaux au Sénégal ont subi une mutation en passant de l'hôpital public à gestion publique, à un établissement public de santé hospitalier à autonomie de gestion. Désormais, la notion de performance prend la place de la logique administrative qui a toujours caractérisé le fonctionnement des hôpitaux.

Dans le souci d'assurer l'équilibre des comptes des établissements publics de santé hospitaliers et la qualité des soins pour répondre aux obligations de performance, la loi sur la réforme hospitalière prévoit la nomination au niveau de chaque établissement public de santé hospitalier d'un contrôleur de gestion. L'obligation de résultat, imposée aux établissements publics de santé hospitaliers, a contraint les dirigeants à revoir leurs organisations et leurs systèmes de gestion tout en se fixant des objectifs. C'est pourquoi pour se prémunir contre les

risques de contre-performance, d'insécurité du patrimoine, les dirigeants des hôpitaux disposent d'outils appropriés qui peuvent leur garantir raisonnablement la bonne marche de leurs hôpitaux.

Le Centre Hospitalier National de FANN, par le biais de son équipe dirigeante, espère que la création, en même temps que les autres fonctions, d'une fonction de Contrôle de gestion au sein de l'organisation, leur permettra de pouvoir concevoir une organisation de l'audit interne et assurer la permanence du contrôle interne. L'Audit interne est un outil moderne au service du management, son organisation plus qu'un phénomène de mode est une exigence du temps. La fonction d'audit interne donne à cet égard l'assurance raisonnable que les opérations menées, les décisions prises sont « sous contrôle » et qu'elles contribuent donc aux objectifs de l'entreprise. Et si tel n'était pas le cas, elle apporterait des recommandations pour y remédier. Pour ce faire, l'audit interne évalue le niveau du contrôle interne c'est-à-dire la capacité des organisations à atteindre efficacement les objectifs qui leur sont assignés et à maîtriser les risques inhérents à leurs activités. C'est donc une fonction éminemment utile aux dirigeants, quel que soit leur niveau de responsabilités, ce qui explique son développement au cours des deux dernières décennies avec une extension de son champ d'action sur l'efficacité et la performance au-delà de la simple conformité, (ORY, 2001 : 6).

C'est pourquoi, il est apparu nécessaire aux autorités sanitaires d'engager une réforme de ce secteur afin de répondre aux exigences d'une politique orientée vers la santé pour tous et aux exigences de la société moderne qui demande une médecine de plus en plus efficace. Pour se prémunir, ces hôpitaux adoptent des outils modernes de gestion tels que l'audit interne. Toutefois, bien que cet outil soit d'actualité et nécessaire pour une organisation digne de ce nom, certains grands hôpitaux accusent un certain retard quand à la mise en place d'une telle fonction. Ce retard s'explique souvent par la méconnaissance par certains managers de cette technique moderne de gestion. L'utilité de la fonction d'audit interne n'est bien pas comprise par ceux –là même qui doivent l'adopter. Le retard s'explique aussi par le fait que des managers ont du mal à se défaire des méthodes classiques de gestion qui ont cependant montré leurs limites. Cette résistance naturelle au changement est très forte. L'introduction de nouveaux outils dans une organisation nécessite presque toujours un changement dans la distribution des rôles et des responsabilités, et dans le mode de fonctionnement des structures.

La remise en cause de ces habitudes anciennes n'est pas souvent facile. Selon SANOGO (2001 :3), pire encore, en plus de l'absence du service d'audit interne, certains hôpitaux ne disposent pas d'un bon système de contrôle interne adapté à leur environnement.

Les causes de l'absence d'un bon système de contrôle interne sont entre autres :

- le manque d'organigramme formel (adopté) ;
- le manque de manuel de procédures administratives, comptables et financières ;
- le manque parfois d'un projet d'établissement qui est un outil de pilotage stratégique.
- l'absence d'un bon système de contrôle interne aura pour conséquences marquée par :
- des dysfonctionnements dans les activités quotidiennes de l'hôpital ;
- le non-respect des réglementations en vigueur ;
- la non-fiabilité des informations financières ;
- la non-fiabilité des indicateurs d'activités hospitalières ;
- une déperdition en termes de recettes et d'efficacité des opérations ;
- et enfin une détérioration des actifs de l'hôpital.

Le CHN de Fann est un établissement de niveau III se situant au sommet de la pyramide sanitaire. Ses missions de soins, de recherche et d'enseignement sont définies par l'Etat qui assure en partie son financement et lui fixe un statut de service public. Il doit, de ce fait, garantir à tout citoyen un accès équitable aux soins et disposer, par conséquent, de services cliniques et de plateaux médio-techniques adéquats pour un établissement de 3^{ème} niveau¹. Les autorités et le personnel de la structure qui poursuivent des objectifs d'efficience et de qualité des prestations définis dans la réforme ont l'ambition de faire de l'hôpital de Fann, une structure de référence avec un plateau technique relevé, du personnel compétent et motivé, dans l'optique d'assurer aux populations des soins de qualité, accessibles à tous au moindre coût. Ainsi, le CHN de Fann va consolider sa position de structure à vocation sous régionale avec des services de spécialités de pointe.

Le changement de statut de l'hôpital qui est érigé en établissement public de santé avec la réforme hospitalière 98-08 du 12 février 1998 a incité les autorités de l'hôpital à la mise en place d'une cellule de contrôle de gestion afin de satisfaire les obligations de la loi hospitalière.

¹ Projet d'établissement CHN de Fann : 2004-2008

Ainsi le centre hospitalier National de fann, dans un souci de prévenir une éventuelle rupture de contre-performance, de produire des informations financières erronées, du fait de mauvaises imputations, absence de contrôles et d'approbations des écritures par une hiérarchie ; d'orienter la gestion a mis en place, outre la cellule de contrôle de gestion, le service d'audit interne créé par décision du Directeur de l'hôpital. C'est ainsi que l'audit interne, comme le définit RENARD (2006 :10), qui a un rôle de conseil, apportant une valeur ajoutée à l'amélioration du fonctionnement de l'organisation, peut répondre à ce besoin. L'audit interne s'efforce de suivre l'évolution de l'environnement économique et parfois même de la devancer.

En effet, malgré l'existence du service d'audit interne créé pour aider la bonne gestion de l'hôpital, nous constatons que cette division ne dispose pas encore d'une organisation harmonieuse pouvant garantir sa performance. Il est question entre autre que :

- le service d'audit interne créé par décision du Directeur ne dispose malheureusement pas d'attributions et missions formalisées ;
- le service d'audit interne ne dispose pas des moyens et outils nécessaires pour son organisation, et d'un personnel suffisant et compétent pour son fonctionnement ;
- le manuel de procédures n'est pas encore achevé entraînant du coup une application approximative des procédures par les opérationnels ; ce qui pourrait entraîner des dysfonctionnements dans la bonne marche de l'hôpital ;
- le problème de l'organisation et de la gestion de ce service non encore prêt.

Voici donc quelques maux qui peuvent miner et entraver la bonne marche du CHN de Fann.

Ces maux sont favorisés par :

- le contrôle interne insuffisant (procédures non encore achevées, description des tâches non formalisée, manque d'organigramme formel (adopté) ;
- nominations de certains cadres à des postes de responsabilités sans notes ;
- et approvisionnement irrégulier des laboratoires en réactifs et des imageries en films ;
- détournement des encaissements ;
- omission d'émission des factures ;
- omission de comptabilité des règlements ;
- retard dans l'émission des factures ; fraude sur les clients ;
- insolvabilité des clients agréés.

Pour palier ces différents problèmes qui risquent à long terme de conduire l'hôpital à l'échec de l'atteinte des objectifs fixés par la réforme hospitalière et voire à de graves dérapages, il convient de trouver des solutions idoines, notamment la mise en place d'un dispositif de contrôle interne fiable et efficace. Alors la question principale que se pose est la suivante : quelle organisation d'audit interne faudra t-il pour le CHN de FANN?

D'une façon spécifique nous nous posons les questions suivantes :

- quelles sont les missions assignées au service d'audit interne ?
- quelles sont les formes d'organisation faut-il mettre en place par l'audit interne ?
- quels sont les moyens et outils que doivent disposer le service d'audit interne de l'hôpital de FANN ?
- comment assurer un fonctionnement harmonieux du service d'audit interne?

Nous avons tenté pour notre part d'apporter des réponses à travers le thème suivant : « approche d'une organisation d'un service d'audit interne : cas du centre hospitalier National de Fann ».

Les problèmes rencontrés lors de notre stage dans l'organisation et le fonctionnement de l'hôpital de FANN d'une façon générale et en particulier le fonctionnement de son service d'audit interne nous ont incités à étudier ce thème pour aider à l'amélioration de la performance du service. C'est pour cela l'objectif général est de concevoir une approche d'organisation d'un service d'audit interne, car un service d'audit interne bien organisé constitue un appui pour la direction un outil précieux pour la maîtrise des risques.

Les objectifs spécifiques sont :

- déterminer les missions d'un service d'audit interne ;
- documenter les formes d'organisation d'un service d'audit interne ;
- identifier les principaux outils et moyens d'un service d'audit interne ;
- et enfin proposer une approche d'organisation afin d'assurer un fonctionnement harmonieux d'un service d'audit interne.

La réalisation d'une telle étude n'est toujours pas sans intérêt tant pour ses destinataires que pour son initiateur et pour les lecteurs. Cette étude à laquelle nous procédons révèle un intérêt tout particulier pour le centre hospitalier National de Fann qui en est le maître d'œuvre.

- pour le CHN de FANN

Ce document pourrait être très utile aux dirigeants de Fann pour la mise en place du service d'audit interne et connaître au cas où de besoin l'efficacité de leur service d'audit interne. Il pourrait également les aider de disposer désormais d'un outil précieux d'aide à la prise de certaines décisions de gestion.

- pour le CESAG

Tout en reconnaissant que plusieurs stagiaires ont réfléchi sur ce sujet, nous voudrions apporter notre approche du thème et permettre aux futurs stagiaires en audit et aux auditeurs internes de se servir de ce document pour la mise en place d'un service d'audit interne dans une organisation.

- Pour nous -même

L'élaboration de ce document nous permettra de découvrir beaucoup de choses que nous ignorons auparavant. Ce travail qui est la synthèse des connaissances théoriques et pratiques va, pour notre projet de carrière sur la pratique professionnelle de l'audit interne constituer un objectif à court et moyen terme. Pour permettre à tous de parcourir sans difficulté notre travail, un plan d'approche s'avère nécessaire.

Ce travail s'articule autour de deux parties essentielles. La première partie consacrée au cadre théorique comporte trois chapitres : fondements de l'Audit Interne (1), organisation d'un service d'audit interne (2), le modèle d'analyse (3). La seconde partie consacrée au cadre pratique comporte trois chapitres : la présentation du CHN de FANN (4), présentation de la division d'audit interne du CHN de FANN (5), approche d'une organisation du service d'audit interne au CHN de FANN (6).

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE

Avec l'avènement de la réforme, le paysage hospitalier du Sénégal va subir des changements profonds. Face à ce défi, le Centre Hospitalier National Universitaire de Fann, pour répondre à une exigence de la réforme, va se lancer dans un processus de mise en place de ses outils de gestion afin de maîtriser ses activités et assurer les soins de qualité aux populations. L'audit interne activité créatrice de valeur ajoutée, est aussi un outil indispensable et performant pour le fonctionnement harmonieux et l'atteinte des objectifs d'une entreprise. Mais sa performance sera fonction de la compétence de ses animateurs, des moyens mis à sa disposition, de la pertinence des recommandations, du professionnalisme bref de son organisation et de sa gestion. C'est dans ce cadre que s'inscrit le premier chapitre, où nous traiterons des fondements de l'audit interne.

Nous traiterons au chapitre 2 de l'organisation et gestion d'un service d'audit interne et tout en insistant sur l'organisation interne gage de l'efficacité du service d'audit interne et de son apport au sein de l'organisation. Enfin, au troisième chapitre consacré à la méthodologie d'étude, nous avons conçu un modèle d'analyse pour la réponse à notre question de recherche.

CHAPITRE 1 : FONDEMENTS DE L'AUDIT INTERNE

L'universalité de l'audit, née de son histoire exige la recherche de ses éléments fondamentaux. A l'heure actuelle, les organisations sont de plus en plus convaincues de l'importance de l'audit interne. De même, les réformes dans le domaine de la santé visent l'amélioration des performances sur le plan de la gestion et la qualité des soins des Hôpitaux. Soucieuses donc de maîtriser toutes leurs activités, elles se sont dotées de cette fonction qui, par nature procède à un examen critique des activités de l'entreprise.

C'est dans ce cadre que s'inscrit ce premier chapitre où nous traiterons des points suivants :

- la définition, les objectifs et la typologie des missions de l'audit interne ;
- les normes professionnelles d'audit interne ;
- les outils de l'audit interne.

1.1 La définition, les objectifs et la typologie des missions de l'Audit interne

Nous parlerons dans cette section de la définition de l'audit interne ainsi que son objectif.

1.1.1 Définition de l'audit interne

Alors selon l'IIA, «l'audit Interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ».

De cette définition, on peut retenir les apports d'amélioration suivants :

- l'assistance au management : elle se traduit par la pertinence des recommandations sur lesquelles le management doit s'appuyer pour les prises de décisions et les orientations futures. La perception de l'audit comme une fonction de surveillance au sens péjoratif du terme fait place à un rôle de conseil.
- la création de la valeur ajoutée : l'exercice de la fonction d'audit interne au sein des organisations doit permettre à un moment donné de mesurer les améliorations apportées c'est-à-dire les changements qualitatifs et quantitatifs.

- le management des risques : la pratique de l'audit interne est tournée maintenant vers la maîtrise des risques (prévention, détection et protection) et éventuellement leurs anticipations.
- le respect des principes : l'audit interne étant un métier normé, il s'agit donc du respect des normes de la pratique professionnelle de l'audit interne édictées par l'IIA et traduit en français par l'IFACI.
- l'assurance raisonnable : la pratique de l'audit interne ne peut que donner une assurance raisonnable et non absolue quant à la maîtrise des risques. C'est autant dire comme le pense Lemant(2002), que l'auditeur interne étant salarié de l'entreprise comme tous les autres salariés a une obligation de résultat et non de moyens comme pensent d'autres auteurs. Dans cette définition, le mot « contrôle » n'est pas ce que l'audit fait mais ce qu'il évalue et améliore. Cette définition de l'IIA dite officielle est à notre avis la plus complète que les précédentes car elle permet d'appréhender clairement le rôle de l'audit interne dans sa dynamique et par conséquent retient notre attention dans le cadre de cette étude.

1.1.2 Les objectifs de l'audit interne

L'Audit interne est une fonction indépendante dont l'objectif est d'examiner et d'évaluer les activités d'une organisation. L'audit interne vise à assister les membres d'une organisation dans l'exercice de leurs responsabilités. A cet effet, l'audit interne leur fournit des informations, analyses, évaluations, recommandations, conseils et commentaires pertinents sur les activités qu'il examine. L'audit interne a également pour objectif la promotion d'un contrôle interne efficace à un coût raisonnable. C'est donc une fonction d'assistance au management, car elle cherche à réduire ou même à supprimer les sources d'inefficacité dans une organisation (Lemant & Schick, 1990 :12). L'audit interne est concerné par toutes les phases de l'activité de l'organisation qui intéressent la direction. Ceci implique d'aller au-delà des aspects comptables et financiers pour atteindre une pleine compréhension des opérations examinées.

Parvenir à cet objectif final implique les activités qui suivent :

- examiner et apprécier la certitude, la suffisance et l'application des contrôles comptables, financiers et opérationnels et promouvoir un contrôle efficace à un coût raisonnable ;

- vérifier la conformité avec les politiques, les plans et les procédures établis ;
- vérifier à quel point les actifs de la société sont justifiés et préservés des pertes de toutes sortes ;
- vérifier l'exactitude des informations utilisées par la direction ;
- évaluer la qualité de l'action dans la mise à exécution des responsabilités assignées,
- recommander des améliorations opérationnelles (Collins & Valin, 1992 :23).

L'audit interne dans sa mission classique a pour objectif d'assurer et/ou veiller au bon déroulement et au respect des procédures et du système de contrôle interne dans une entreprise. A travers ce rôle, Lemant (2002 :3) assimile l'auditeur à un médecin et pour lui, l'objet de l'audit n'est pas de produire des rapports mais d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs, même si cela passe le plus souvent par l'émission d'un rapport comportant des recommandations : l'objet du médecin n'est pas de produire des ordonnances mais d'aider le patient à retrouver la santé, même si cela passe le plus souvent par la rédaction d'une ordonnance comportant des prescriptions.

Cependant l'Audit interne voit sa mission s'élargir avec l'évolution de la profession. Ainsi, « l'image de l'auditeur interne tournée vers le contrôle de procédures, et l'audit comptable et financier s'est usée. Les praticiens de l'Audit interne cherchent aujourd'hui à faire évoluer la profession conformément aux attentes des dirigeants des entreprises ». A son rôle de vérification, de contrôle des procédures et d'audit comptable et financier s'ajoute "la mission de concevoir des dispositifs de contrôle interne lorsqu'ils sont inexistantes ou insuffisants ou de remettre en cause la pertinence des normes".

Toutefois, selon Fautrat (2000 : 24) cette mission ne doit pas remettre en cause l'objectivité de l'auditeur, qui est un facteur essentiel de son indépendance. La mission de concevoir des dispositifs de contrôle interne ou la remise en cause des normes concourent, in fine, à la maîtrise des risques de gestion de l'entreprise, qui est l'ensemble des initiatives souhaitables qu'elle devrait adopter pour faire face aux principaux risques inhérents à ses activités. Pour cette raison, la contribution de l'auditeur à la maîtrise des risques de gestion doit passer par les étapes suivantes :

- identification des objectifs de gestion et des risques pouvant être associés à chaque processus ou à chaque service ;
- identification et évaluation des activités visant à atteindre les objectifs de gestion (facteurs clés de succès) ;

- identification et évaluation des activités visant à limiter le risque de non atteinte des objectifs de gestion (dysfonctionnements, incompatibilités).

La contribution de l'auditeur à la maîtrise des risques, doit se faire de manière à gérer les risques de gestion très en amont du processus de décision, en analysant les facteurs de risques. Les facteurs de risque, s'ils ne sont pas analysés et maîtrisés entraînent des effets susceptibles de nuire à la bonne gestion de l'entreprise (Lemant, 2002 :27).

Les effets peuvent être :

- une mauvaise prise de décision à la suite de l'utilisation d'une information erronée, incorrecte, mal appréciée, ou parvenue au mauvais moment ;
- une comptabilisation erronée ou frauduleuse donnant des informations erronées ;
- une acquisition des ressources allant à l'encontre des besoins de l'organisation ou utilisée de manière non-efficace.

Par ailleurs, il existe deux natures de risques : les risques potentiels et les risques réels qui se sont matérialisés (ou réalisés), l'idéal serait que l'auditeur puisse identifier les facteurs de risque avant qu'ils ne se matérialisent. De ce fait, l'auditeur doit être un bon manager et avoir de plus en plus des réflexes « proactifs » et non « réactifs », et œuvrer au management de la maîtrise des risques, qui est le processus d'aide à la gestion des risques avec les responsables de l'organisation. Dans l'exercice, ou l'accomplissement de sa mission, la fonction d'audit interne est une fonction dynamique, qui évolue en fonction des changements qui se produisent chez elle, et au sein de l'organisation qu'elle sert. Aussi, elle doit agir en tant qu'agent du changement en faisant des recommandations pertinentes (Vaur, 2000 :9).

C'est en cela qu'elle apporte une valeur ajoutée pour améliorer le fonctionnement de l'organisation, car " certains perçoivent les contributions de l'audit interne traditionnel comme des évaluations et souvent celles-ci ne sont ni très visibles, ni directement associées à la perception d'une création de valeur" (Peretti & al, 1995 : 21). L'atteinte des objectifs de l'audit interne doit passer par l'exécution de mission. Dans le point qui suit, nous allons analyser les missions qui sont dévolues au service d'audit interne.

1.1.3 Typologie des missions d'audit interne

Selon Renard (2006 :26) les missions d'audit interne sont de typologie variée : régularité, efficacité ou de management et concernent soit des fonctions, soit des services, soit des procédures. On distingue, au stade de développement actuel de la fonction quatre types d'audit : l'audit de régularité, l'audit d'efficacité, l'audit stratégique et l'audit de management.

➤ l'audit de régularité

Il consiste en l'application des règles, procédures, description de postes, organigrammes et systèmes d'information. Il compare la règle et la réalité, ce qui « devrait être » et « ce qui est » par rapport à un référentiel.

L'audit de régularité est aussi appelé audit de conformité : dans le premier cas, on observe la régularité par rapport aux règles internes de l'entreprise et dans le second cas la conformité avec les dispositions légales et réglementaires. Dans ce type de missions d'audit interne, le travail de l'auditeur consiste à :

- signaler les irrégularités,
- analyser les causes et conséquences,
- proposer et à formuler les recommandations.

En résumé, l'audit de régularité ou de conformité a pour objet de vérifier que le fonctionnement réel ainsi que les pratiques de gestion usuelles correspondent aux règles, règlements et procédures établies par l'organisation.

➤ Audit d'efficacité

Selon Renard (2006 :26) les audits d'efficacité couvrent toutes les fonctions de l'organisation : gestion des ressources humaines, gestion des dépenses, gestion des recettes, gestion budgétaire, gestion commerciale, gestion du patrimoine, etc. Ce type de missions d'audit interne permettent d'avoir une vue complète et synthétique sur le fonctionnement global d'un ensemble d'opérations : « Adéquation des moyens aux objectifs, pertinence des méthodes et procédures, rigueur et qualité des performances ». Par ailleurs, les audits d'efficacité consistent à émettre une opinion, non pas uniquement sur l'application des procédures, mais

également sur leur qualité. On parle également d'audit de performances parce que l'auditeur est amené à porter un jugement sur les procédures par rapport à ce qu'il considère comme efficace et efficient en référence à des normes et à des référentiels en la matière.

➤ **Audit de Management**

Selon Lemant (2002 :19) l'audit de management est une dimension nouvelle de l'audit qui constitue le stade ultime de développement de la fonction. Il peut s'agir :

- d'une vérification de la conformité de la politique de chaque fonction par rapport à la stratégie de l'organisation ou aux politiques qui en découlent ;
- de la vérification de la façon dont les politiques sont conçues, transmises et exécutées tout au long de la chaîne hiérarchique ;
- d'audit du processus d'élaboration de la stratégie de l'organisation. Il est surtout utilisé dans les filiales de groupes pour s'assurer du respect du processus stratégique édicté par la maison mère.

Il ne s'agit pas :

- d'auditer le Top Management en portant un quelconque jugement sur ses options stratégiques et politiques ;
- mais d'observer les choix et les décisions arrêtées par le top management afin de les comparer et d'en évaluer la pertinence eu égard aux moyens et objectifs fixés ainsi que d'attirer l'attention sur les risques ou les incohérences.

1.2 Les Normes professionnelles d'Audit Interne

En vue d'orienter les professionnels de l'audit interne pour garantir la qualité de l'audit, l'IIA a défini les normes qui font partie du cadre de référence des pratiques professionnelles. Selon l'IIA (2009), ces normes constituent le référentiel indispensable à tout auditeur interne soucieux de servir efficacement son Entreprise. Cela est encore plus important pour le responsable d'un service d'audit interne qui doit disposer d'une source d'inspiration et d'un ensemble de règles déontologiques, d'éthique et de conduite devant guider en permanence son action de management.

Les Normes ont pour objet de :

- ce que doivent être les principes de base de la pratique de l'audit interne ;
- fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion des activités d'audit interne ;
- établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
- favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Selon Renard (2006 : 92), pour atteindre ces objectifs ambitieux, on a élaboré un document en cinq parties qui sont :

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

Ces normes sont présentées dans le tableau n°2 (cf. Annexe).

1.2.1 Le code de déontologie

Le code de déontologie est, selon Renard (2006 :93), un document court, placé en tête des normes, comme pour souligner son importance et signifier qu'il énonce des principes dont l'auditeur ne saurait s'écarter sans trahir sa mission ; il est en quelque sorte l'habit dont l'auditeur doit se vêtir avant d'entamer sa mission. Le Code de déontologie de l'institut a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne. Le code de déontologie inclut deux composantes essentielles :

- des principes fondamentaux pertinents pour la profession et pour la pratique de l'audit interne ;
- des règles de conduite décrivant les normes de comportement attendues des auditeurs internes. Ces règles sont une aide à la mise en œuvre pratique des principes fondamentaux et ont pour but de guider la conduite éthique des auditeurs internes.

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

- *intégrité*

L'intégrité des auditeurs internes est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement.

- *objectivité*

Les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents 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.

Ces principes sont déclinés en plusieurs règles de bonne conduite et sont résumés dans le tableau N°1 (cf. Annexe).

1.2.2 Les normes de qualification

Les normes de qualification énoncent les caractéristiques que doivent présenter les services d'audit interne et les personnes qui en font partie. Ces normes sont commentées dans le tableau N°2 (cf. Annexe).

Dans ce premier chapitre nous venons de passer en revue la définition d'audit interne en abordant d'abord ses objectifs et typologies de missions, en constatant ensuite l'existence des normes qui régissent la pratique professionnelle de l'audit interne et en fin nous avons présenté les outils et moyens de l'audit interne selon la littérature. Dans ce deuxième chapitre, nous évoquerons de l'organisation d'un service d'audit interne tout en insistant l'utilité du manuel d'audit qui fera l'objet de notre recommandation pour l'organisation du service d'audit interne du CHNU de Fann.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 2 : ORGANISATION D'UN SERVICE D'AUDIT INTERNE

Le service d'audit interne pour réussir sa mission doit posséder un mode d'organisation approprié, et posséder des moyens et des outils pour assurer son bon fonctionnement au sein de l'organisation. Dans ce chapitre nous allons étudier l'organisation d'un service audit interne.

2.1 Définition du mot organisation

Avant de présenter une analyse de cette section, il convient de définir le terme « organisation » qui fera l'objet de notre étude. Selon George & Stephen (1985 :224), « organiser, c'est créer des relations efficaces entre personnes, de telle sorte qu'elles puissent travailler ensemble avec efficacité et tirer une satisfaction personnelle des diverses tâches qu'elles accomplissent dans un environnement donné et dans le but d'atteindre une certaine fin ou un objectif ». Cette définition est enrichie par Mintzberg (in Dayan, 2008 : 53) pour retenir que l'organisation est « un ensemble relativement stable d'acteurs tournés vers des objectifs généraux communs et qui, en vue de leur réalisation, recourent à une division du travail (spécialisation des tâches) et à des modalités de coordination et de contrôle ». Cette dernière définition de Mintzberg nous permet de comprendre qu'il s'agit bien d'identifier les objectifs généraux du service d'audit interne et de mettre en place une structure cohérente avec des acteurs qui adhèrent à ces objectifs généraux. C'est pourquoi, pour assurer la bonne marche du service d'audit interne, il faut que ses missions soient clairement définies, sa position dans l'organisation doit être déterminante, sa structure et ses moyens doivent être appropriés.

2.1.1 Les missions assignées au service d'audit interne

Comme la fonction elle-même, les missions de l'audit interne ont également évolué dans le temps. Si à l'origine, l'audit interne a été orienté essentiellement vers les missions d'audit de régularité et de conformité, il paraît actuellement s'orienter vers l'audit opérationnel qui est devenu presque une vocation de la fonction et la tendance va se poursuivre au cours des années à venir (IFACI, 1995 :18). Selon Janichon (in IFACI, 2000), l'Audit interne a pour mission de constater les dérapages pour accompagner les changements en cours et pour anticiper les risques futurs et enfin percevoir la réalité et susciter l'action. Ainsi, GERBIER

(1994 :52), Coopers & Lybrand et IFACI (1998 : 12), IFACI (1996 : 09), énumèrent les principales missions de l'audit interne comme suit :

- la mission d'assurance ;
- la mission de conseil et d'aide à la prise de décision ;
- la mission d'évaluation, de l'efficacité et de la pertinence des actions entreprises.

2.1.1.1. La mission d'assurance (ou audit de régularité et conformité)

Selon la norme 300 de l'IFACI (1997), le contrôle suppose la vérification de la fiabilité et de l'exhaustivité des informations financières et de la gestion, ainsi que les moyens mis en œuvre pour identifier, mesurer, classer et diffuser les informations ; la conformité aux normes, règles et plans en vigueur et aussi l'application des directives et instructions de la direction générale et du management en général.

2.1.1.2. La mission de conseil et d'aide à la décision (ou audit opérationnel et de management)

Elle consiste à l'appréciation de la pertinence du dispositif du contrôle interne, de la qualité et la performance du système d'information, de la façon dont les ressources sont utilisées afin de s'assurer qu'elles le sont efficacement et sans gaspillage. Elle consiste aussi à apprécier la conformité des résultats par rapport aux objectifs que l'organisation s'est fixés et du déroulement des activités ou programmes par rapport aux prévisions.

2.1.1.2. La mission d'évaluation du Contrôle Interne

En vue d'une amélioration du système du contrôle interne, l'Audit interne se doit d'évaluer périodiquement l'efficacité et la pertinence du système de contrôle interne. L'audit interne dans le cadre de sa mission de contrôle et de conseil au management contribue à minimiser ou à maîtriser les risques liés à l'activité de l'organisation.

Il détecte et analyse les risques, recommande des améliorations, mais en aucun cas ne les met en œuvre. Mais l'acceptation des recommandations de l'audit interne par les audités peut-il dépendre très généralement, des attributions et de la position de l'audit interne dans l'organisation ?

2.1.2 Les Attributions de l'Audit Interne

Deux fonctions essentielles existent dans un service d'audit interne à savoir : les auditeurs (selon qu'il soit responsable de l'audit interne, chef de mission, auditeur senior ou bien junior) et le secrétariat.

2.1.2.1 Les auditeurs

Les principaux animateurs directs du service d'audit interne sont naturellement le responsable de l'audit interne et les auditeurs, qui comme le pensent certains auteurs ont la lourde et délicate charge de faire la promotion de l'audit interne et d'assurer une pratique professionnelle de la fonction dans l'organisation. Les normes de l'IIA insistent sur le rôle fondamental du directeur dans la gestion du service d'audit interne : « le directeur de l'audit interne doit diriger et gérer son service de façon appropriée » (IFACI, 1997 :27). Selon LEMANT (1999 :68), les grandes fonctions de l'audit interne sont assurées par le responsable du service et les auditeurs. Leurs rôles peuvent être résumés de la façon suivante :

➤ Du responsable de l'audit interne ou du directeur de l'audit interne

Il est chargé :

- de proposer à la Direction Générale un plan d'audit pluriannuel ;
- faire approuver par la direction générale et faire accepter par le conseil d'administration la charte de l'audit interne ;
- établir le plan d'activité du service d'audit interne ;
- mettre en place la procédure d'audit interne ;
- établir des plans de recrutement et de développement des ressources humaines du service ;
- coordonner les efforts de l'audit interne et de l'audit externe ;
- établir et mettre en œuvre un plan de contrôle qualité pour évaluer les activités de son service ;
- de définir avec les auditeurs, les responsables des directions auditées et en accord avec le mandataire les objectifs des missions ;
- d'assurer la coordination et les relations de travail avec les directions, les services de l'entreprise et les intervenants extérieurs (commissaires aux comptes) ;
- de maintenir une méthodologie permettant un service continu et homogène des missions et travaux de l'audit ;

- de rédiger des rapports semestriels d'activité et un rapport annuel d'activité qui font apparaître, en particulier l'exécution du plan d'audit.

Toujours dans les missions qui lui sont assignées, le responsable de l'audit interne, il lui est demandé de :

- préparer avec les auditeurs les grandes lignes du programme de travail ;
- revoir les dossiers de travail et de faire respecter les délais ;
- superviser la rédaction des rapports d'audit ;
- présenter dans chaque rapport définitif une synthèse (évaluation générale) des constats de la mission, ainsi que les éventuelles recommandations ;
- veiller enfin à l'amélioration continue du fonctionnement du service et de l'image de l'audit dans l'organisation, à la création de bonnes conditions d'intégration pour une bonne efficacité du service.

➤ Des auditeurs

Véritables chevilles ouvrières, les auditeurs internes ont pour missions :

- d'appliquer complètement et correctement le programme de travail qui leur a été assigné au cours d'une mission d'audit interne ;
- de respecter la méthodologie du service, notamment le traitement des FRAP (élaboration, supervision par le chef de mission, validation par l'audité) ;
- d'assurer la responsabilité de leurs travaux : fiabilité, qualité, célérité ;
- d'aider à l'élaboration de l'ordre de mission ;
- de diriger la pré enquête ;
- d'organiser les investigations ;
- de rédiger le rapport ;
- d'apprécier et de suivre la mise en œuvre des recommandations.

Les auditeurs sont des véritables artisans de la pratique de l'activité d'audit interne au sein d'une organisation. De leur compétence dépendra l'exercice professionnel de la fonction et par voie de conséquence l'efficacité de la pratique.

2.1.2.2 Le secrétariat

Selon Renard (2006 :386), le secrétariat ne signifie pas ici « dactylographie » car la plupart des auditeurs effectuent ces tâches élémentaires sur leur micro ; le secrétariat assure alors uniquement les mises en forme, corrections et présentations de document. Le secrétariat qui joue un rôle essentiel de ciment, de force centripète et crée le sentiment d'appartenance à un même groupe et exerce ainsi deux fonctions essentielles à savoir :

- une fonction de liaison et d'information afin de maintenir le contact et le dialogue entre les auditeurs qui sont pour la plupart du temps dispersés dans les différents services de l'entreprise auditée ;
- une fonction logistique permettant de gérer non seulement les déplacements important (titres de transport, réservation d'hôtels, locations de voiture pour les auditeurs), mais s'occuper également de la gestion de l'économat (imprimés spécialisés), gestion des données informatiques, diffusion des rapports d'audit, au classement et à la documentation.

Il s'agit donc là, selon Renard (2006 :387) d'une fonction à ne pas négliger et qui joue un rôle essentiel dans l'organisation du travail des auditeurs.

2.1.3 Le positionnement de la fonction d'audit interne

L'auditeur pour avoir accès à toutes les fonctions pour l'accomplissement de ses missions doit être rattaché à un niveau hiérarchique le plus élevé possédant suffisamment de compétence et d'autorité dans l'organisation. Selon la Norme 1110 de l'IIA « le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique suffisant au sein de l'organisation pour permettre au service d'audit interne d'exercer ses responsabilités ». On rencontre plusieurs types de positionnements.

2.1.3.1 Rattachement du service d'audit interne au PDG ou DG

Traduisant le caractère universel des préoccupations des auditeurs et de la fonction dans l'organisation. Ce cas de figure est celui vers lequel tendent tous les services d'Audit Interne qui ne sont pas encore parvenus à ce stade de généralisation.

Selon Renard (2009 :376) il n'est pas douteux et les enquêtes récentes en font foi que cette situation est appelée à se généraliser rapidement (en 2005 elle concerne 70% des services

d'Audit Interne). Mais on peut encore imaginer d'aller encore plus loin. Ce type de rattachement même s'il a l'adhésion des auditeurs, mais il présente les avantages et les inconvénients.

Tableau 1 : Rattachement du service d'audit interne au PDG ou DG

Rattachement	Avantages	Inconvénients
PDG ou DG	<p>l'indépendance vis-à-vis des directions opérationnelles se présente aisément ;</p> <p>le champ d'investigation de l'audit interne sera plus large. L'audit interne pourra mieux participer à l'amélioration globale de la performance de l'entreprise ;</p> <p>proche du PDG ou du DG, l'audit interne prendra en considération les besoins prioritaires de l'organisation ;</p> <p>bénéficiant du soutien et de la confiance du PDG ou du DG, l'audit interne disposera d'une grande crédibilité au sein de l'organisation. Ce qui présume la chance de la prise en compte des recommandations faites lors des missions d'audit</p>	<p>employé de l'organisation, donc agissant sur ordre du PDG ou du DG, l'indépendance dont bénéficie l'audit interne est relative car agissant sur ordre du management qui peut être amené à accorder des priorités sur tel ou tel aspects ; et réduisant ainsi son champ d'investigation car certaines missions peuvent lui être refusées ;</p> <p>ses recommandations ne pourront pas être mises en œuvre même si elles sont pertinentes sans l'accord du PDG ou du DG.</p>

Source : adapté de Renard (2009 : 376) et Barbier (1996 : 55)

2.1.3.2 Rattachement du service d'audit interne au comité d'audit

C'est une pratique que l'on trouve couramment aux USA selon Barbier (1996 :55). Le comité d'audit est issu du conseil d'administration et composé d'administrateurs indépendants et compétents. Il a les pouvoirs nécessaires pour interroger la Direction Générale sur la façon dont elle assume ses responsabilités en matière d'information financière, afin de s'assurer du suivi des recommandations. Pour Renard (2009 : 376), ce mode de rattachement est très

largement pratiqué dans les groupes Anglo-Saxons lesquels avancent que c'est le meilleur moyen de garantir l'indépendance de la fonction (en France 4,3% des services en 2005).

Lorsque celle-ci s'exerce dans le domaine opérationnel, cette affirmation n'est pas évidente. Ce rattachement présente des avantages certains mais a des inconvénients qui du reste voudraient occulter la fonction même d'audit interne.

Tableau 2 : Rattachement du service d'audit interne au comité d'audit

Rattachement	Avantages	Inconvénients
Au comité d'audit	<p>le service d'audit interne lui est rattaché pour éviter l'influence du management et aura une totale indépendance quant à l'élaboration du programme d'audit et la conduite des travaux ;</p> <p>le responsable du service d'audit interne est mieux protégé car sa nomination et sa révocation dépendent du comité d'audit et non du PDG ou du DG ;</p> <p>les informations financières feront l'objet de contrôle plus méticuleux</p>	<p>l'audit interne apparait comme une structure extérieure à l'organisation et il sera plus proche des préoccupations des actionnaires que des dirigeants ;</p> <p>l'audit interne s'étant éloigné du PDG ou du DG peut créer une crise de confiance avec le management, d'où une baisse de crédibilité de la fonction de l'audit interne.</p>

Source : adapté de Renard (2009 : 376) et Barbier (1996 : 55)

Selon Lemant (1999 :46) le rattachement de l'audit interne est un facteur déterminant pour l'accomplissement des missions qui lui sied. L'auditeur interne suivant l'importance que lui donnent ceux qui sont chargés de sa création peut être rattaché au comité d'audit, au Président Directeur Général ou Directeur Général ou à une Direction opérationnelle.

De ces différentes positions, il y aura nécessairement des avantages et des inconvénients comme déjà évoqués. Le rattachement de l'audit interne au Président Directeur Général ou au comité d'audit permet à la fonction d'avoir une autorité suffisante et un champ d'investigation plus large pour la conduite des travaux. En outre, il permet au responsable de la structure d'être un partenaire privilégié de la haute hiérarchie et par conséquent de partager les choix stratégiques de l'organisation. Par contre l'audit interne rattaché à une direction opérationnelle limiterait la charge de la fonction dans ses analyses et critiques. Comme on le

voit, la position hiérarchique influence la pratique de l'audit interne. Pour mieux remplir sa mission, à quel niveau l'audit interne doit-il être rattaché ?

La norme 1110 de l'IIA stipule que : « le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique suffisant au sein de l'organisation pour permettre au service d'audit interne d'exercer ses responsabilités. Le responsable de l'audit interne doit confirmer au Conseil, au moins annuellement, l'indépendance de l'audit interne au sein de l'organisation ».

De même, l'audit interne ne doit subir aucune ingérence lors de la définition de son champ d'intervention, de la réalisation du travail et de la communication des résultats. C'est pour quoi, nous estimons que l'auditeur interne étant salarié et employé de l'entreprise, nous adhérons aux propositions de rattachement de l'audit interne au PDG ou au DG, il constituera à étendre le champ d'intervention des auditeurs. Aussi est-il nécessaire de noter que le rattachement lui-même issu de la taille de l'organisation implique le type de structure d'audit interne à adopter.

2.1.4 Les différents types de structures d'audit interne

Selon Renard (1998 :296), Barbier (1996 :51-52) et Dayan & al (1999 :896) l'adoption d'une structure d'audit interne est fonction de la dimension de l'entreprise et le choix d'un audit centralisé ou décentralisé. Deux cas de figure sont proposés : les grands groupes pratiquant un audit centralisé ou les grands groupes pratiquant un audit décentralisé et les structures moyennes.

2.1.4.1 Cas des grands groupes pratiquant un audit centralisé

Dans ce cas de figure, les groupes adoptent une structure d'organisation centralisée en fonction de la spécialisation ou de la polyvalence des auditeurs. Dans la formule de spécialisation, l'équipe d'audit interne est partagée en missions ou en services, avec un responsable à la tête de chacune de ces sections : le chef de mission. Chacune de ces missions regroupe les auditeurs de même formation et qui ont à exercer leurs activités dans secteur spécifique (sciences, informatique, finances, industries, etc.).

Cette structure présente selon RENARD (2009 :379) des avantages et des inconvénients. Au nombre des avantages, on peut citer :

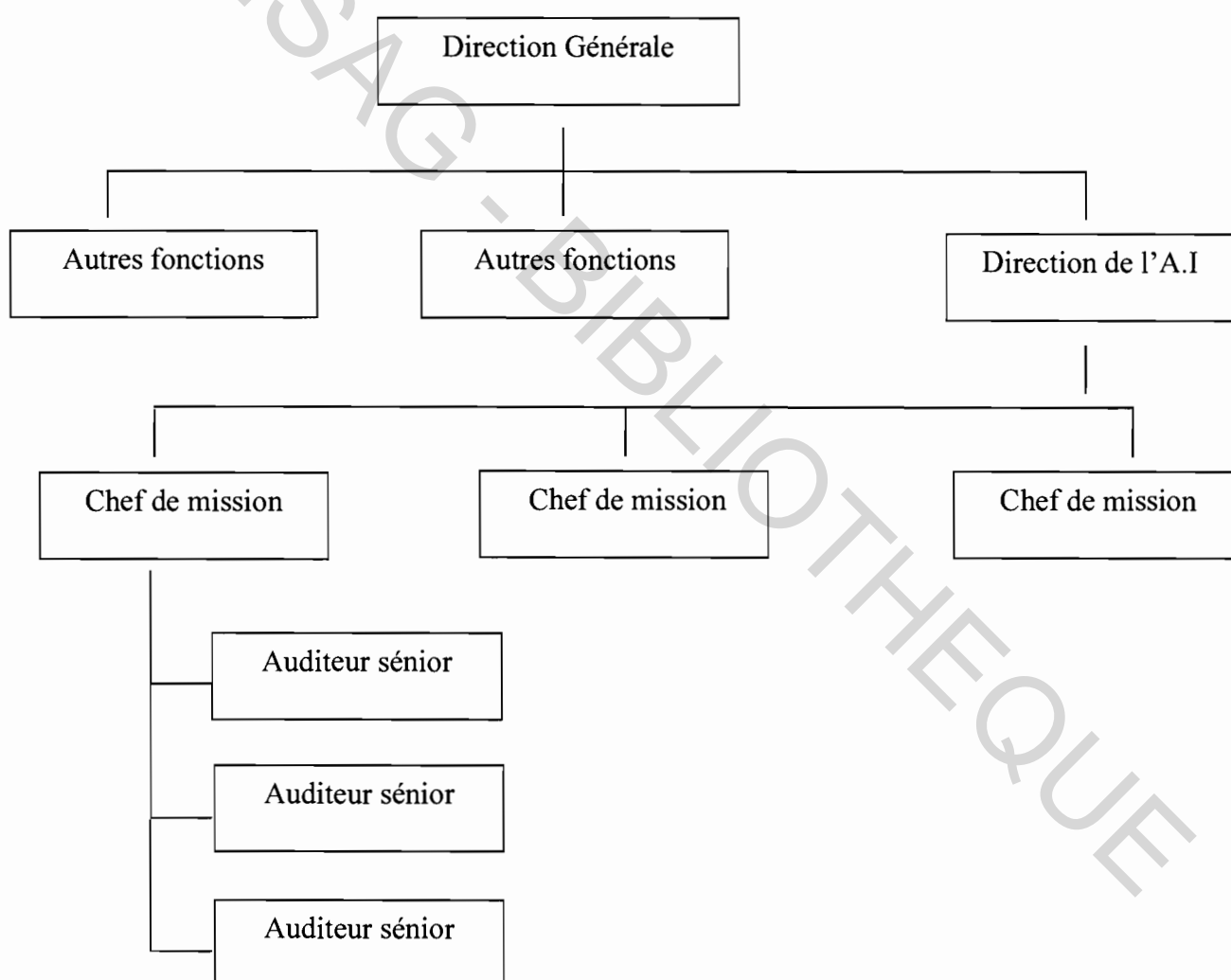
- l'intégration facile des spécialistes au sein de l'organisation ;

- l'étendue du champ d'application de l'audit interne à toutes les fonctions de l'entreprise ;
- le même interlocuteur pour chaque responsable correspondant à sa spécialité ;

Comme inconvénients on peut citer :

- la nuisance à l'unité du service ;
- exigence des échanges de compétences d'une mission à l'autre ;
- difficulté de recrutement des auditeurs en cas de départ.

Figure 1 : Organigramme des grands groupes pratiquant un audit centralisé



Source : Renard (2006 :371)

D'après Renard (1998 :300) « dans cette organisation on ne trouve pas de missions prédéterminées et chaque chef de mission n'a pas sous sa responsabilité un effectif précis et permanent d'auditeurs ». A l'occasion de chaque mission, on compose l'équipe en fonction

des possibilités et des capacités de chacun compte tenu des objectifs à atteindre. Cette structure présente les avantages suivants :

- elle permet un fonctionnement plus intégré ;
- elle facilite les progrès méthodologiques et enrichit les auditeurs par des échanges d'expérience ;
- elle rend plus aisée la gestion interne du personnel de service ;

Comme inconvénients, on peut citer :

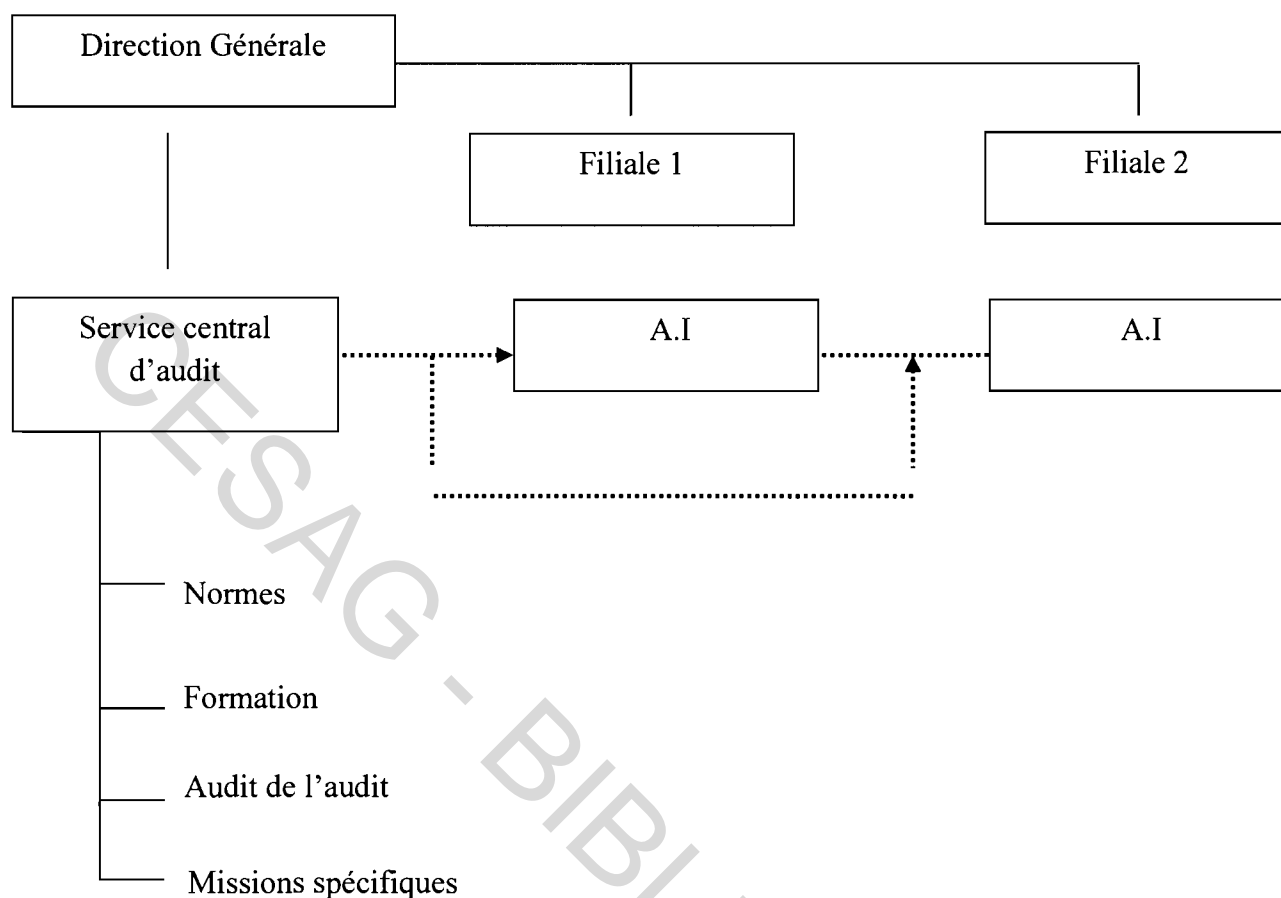
- l'appel à des spécialistes extérieurs lorsqu'il s'agit de gérer les missions exigeant des connaissances spécifiques ;
- elle ne favorise pas l'extension du champ d'application de l'audit interne.

2.1.4.2 Cas des grands groupes pratiquant un audit décentralisé

La décentralisation suppose délégation de pouvoir aux démembrements de l'audit central au niveau des filiales. Le rôle de l'audit central se ramenant à la coordination et au développement de la fonction audit dans son ensemble. Selon Renard (1998 :300), l'audit décentralisé implique l'existence d'un service central d'audit interne auquel sont traditionnellement affectées quatre missions précises :

- la définition des normes de travail s'imposent à toutes les structures ;
- la définition de la politique et des moyens de la politique de formation professionnelle ;
- l'audit des services décentralisés par le service central ;
- la réalisation des missions spécifiques ou confidentielles.

Figure 2 : Organigramme des grands groupes pratiquant un audit décentralisé



Source : Renard (2007 : 372)

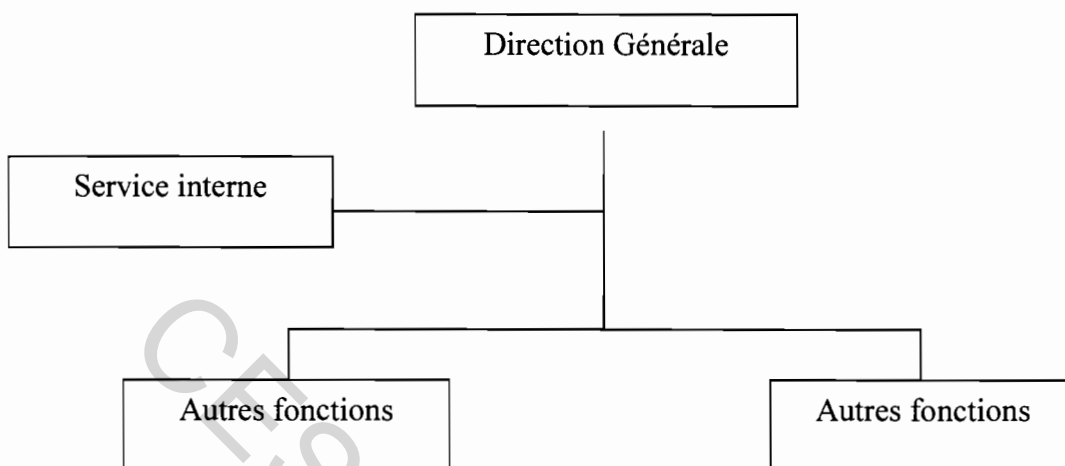
2.1.4.3 Cas des entreprises moyennes

On y rencontre la structure élémentaire et la structure simple.

2.1.4.3.1 La structure élémentaire

Dans cette structure la fonction est exercée par une seule personne dans la mesure où l'importance de l'entreprise ne justifie pas la mise en place d'un service. L'unicité de l'auditeur n'entame en rien la méthodologie et l'organisation de la fonction. La structure élémentaire présente certains inconvénients tels que l'impossibilité pour lui d'approfondir certains domaines ou certains thèmes spécialisés, la diminution de l'efficacité du service car ne couvrant pas toutes les fonctions et le manque d'échange d'expérience eu égard à l'isolement.

Figure 3: Organigramme d'une structure d'audit élémentaire

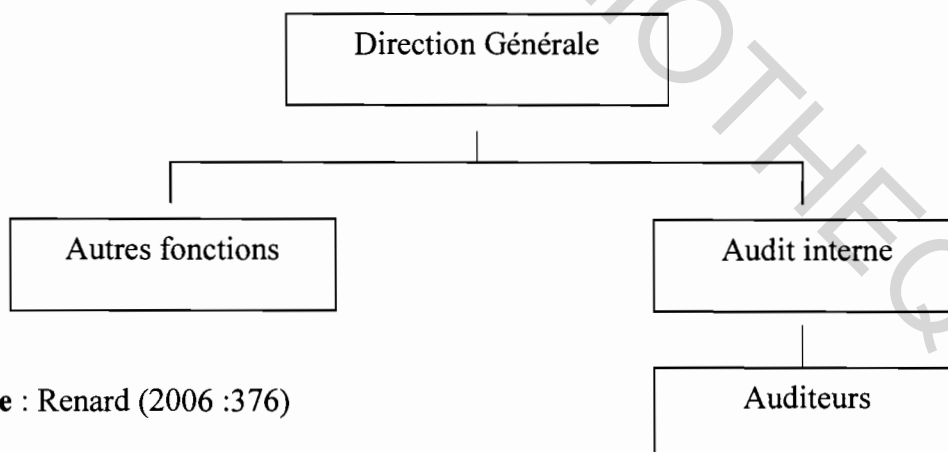


Source : Renard (2006 :376)

2.1.4.3.2 La structure simple

Elle est la plus adaptée car comptant moins de 10 personnes et formant une équipe avec un responsable. Les auditeurs composant cette équipe sont pluridisciplinaires et habitués à travailler ensemble.

Figure 4: Organigramme d'une structure d'audit simple



Source : Renard (2006 :376)

2.1.5 Autres facteurs à prendre en compte dans l'organisation du service

2.1.5.1 Moyens humains

Parler de moyens humains dans un service d'audit interne c'est faire allusion à l'équipe qui l'anime. Cette équipe peut être composée d'une ou de plusieurs personnes suivant les cas. Le plus important en note sens c'est la qualité du personnel. C'est pourquoi pour la mise en place

d'un service d'audit interne, il convient de porter un regard critique sur le recrutement, le profil, la formation professionnelle et la gestion des carrières.

2.1.5.1.1 Recrutement en interne

L'auditeur ayant déjà reçu une promotion a déjà une connaissance de la structure de l'organisation. L'auditeur interne ne saurait exercer convenablement son métier que s'il est imprégné de la culture de l'entreprise. A coté de cet avantage subsiste un inconvénient non moins important : c'est l'émoussement des regards critiques eu égard à la fréquentation habituelle des méthodes et des structures (Schick, 2007 :34).

2.1.5.1.2 Recrutement en externe

Il présente l'avantage pour l'organisation des talents provenant de l'extérieur qui ont une vision nouvelle dont l'esprit critique développé est susceptible de faire évoluer la fonction. Comme inconvénients, on peut citer la méconnaissance de structures de l'organisation et les pertes de temps (Renard, 2006 : 380).

➤ Le profil auditeurs

Selon l'enquête IFACI 2005 sur la gestion des auditeurs internes, on retiendra que 51% des auditeurs sont diplômés de grandes écoles d'ingénieur ou de commerce et 32% de l'Université (Schick, 2007 :37).

L'audit interne n'est pas une science. Il s'agit d'une technique qui a sa méthodologie qu'il faut appliquer. A ce titre, selon Renard (2004 :386) « on pouvait être tenté d'écrire qu'il n'ya pas de profil-type des auditeurs internes sauf à exiger de bonnes aptitudes à communiquer et une bonne et solide connaissance des techniques d'audit ». Cependant la diversité d'une équipe d'audit interne est gage de richesse et d'efficacité.

➤ La formation

Elle est très importante en matière d'audit et s'acquiert de 3 façons.

- l'enseignement : pour les étudiants, il s'agit des enseignements dans des grandes écoles assortis de stage dans des services d'audit ou dans des cabinets. En ce qui concerne les cadres de l'organisation ayant reçu une promotion, l'on aura recours aux séminaires de formation ;

- la connaissance livresque : au-delà des enseignements reçus, les auditeurs doivent s'imprégner des ouvrages d'audits allant du général aux spécialités. Les manuels d'audit doivent occuper une place privilégiée dans son emploi du temps.
- l'apprentissage sur le terrain : le bagage théorique en audit ne suffit pas pour un jeune auditeur pour s'affirmer. L'apprentissage sur le terrain avec un tuteur est de nature à permettre au débutant de mettre en pratique ses connaissances et améliorer ses performances.

➤ **La Gestion des carrières**

Selon Renard (2004:389) « gérer la carrière d'un auditeur entre son arrivée et son départ, c'est : former, évaluer ».

- la formation : il s'agit ici de la formation permanente sur des thèmes spécialisés en participant aux séminaires sur les thèmes recherchés et en effectuant des échanges d'expérience avec d'autres collègues ;
- l'évaluation : elle consiste à mesurer les performances des auditeurs en fonction des objectifs assignés à la structure. Cette évaluation a pour objectif de prévoir et planifier les promotions au sein de la structure.

➤ **le comportement humain et le caractère des auditeurs internes**

Le métier d'auditeur interne exige une certaine qualification professionnelle, mais aussi une qualité de comportement humain. Le travail d'audit se faisant par équipe, la première qualité que doit avoir l'auditeur c'est la faculté de pouvoir travailler en équipe au sein d'un service d'audit interne, mais aussi au sein de l'organisation en général. Il est difficile d'appréhender toutes les qualités humaines que doit avoir un auditeur interne, mais la plupart des auteurs tels que Gerbier (1994), Sardi (1993), Barbier (1996), s'accordent sur certaines qualités que sont :

- le dynamisme et la solidité ;
- l'équilibre, le doute et l'humilité devant les faits ;
- l'imagination et la curiosité intellectuelle ;
- la rigueur et la méthode dans le travail ;
- communicateur, qualité essentielle pour mener des interviews, valider des FRAP, animer des réunions.

➤ **la communication de l'auditeur interne.**

La communication est un vecteur indispensable utilisé par l'audit interne pour attendre assistance et de conseil auprès de la direction. La communication de l'audit interne, c'est d'abord le comportement de l'auditeur : comment agit-il et interagit-il ? (Lemant, 1999 :47). L'auditeur est au centre de la stratégie de communication du service d'audit car c'est à travers les agissements de celui-ci que le service d'audit interne est jugé. Selon les normes de IIA, les auditeurs internes doivent être capables de communiquer verbalement et par écrit de façon à pouvoir exposer clairement, efficacement leurs objectifs, évaluations, conclusions et recommandations IFACI (1997 : 41). Lemant (1999 :47) et Barbier (1996 :124) s'accordent pour dire que la communication de l'audit interne devra s'effectuer tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'organisation.

➤ **la communication à l'intérieur de l'organisation**

Elle peut se développer à deux niveaux soit à l'intérieur même du service d'audit interne ou entre les auditeurs et les audités.

- l'intérieur même du service d'audit interne.

Le manuel de l'audit interne est le vecteur principal. Il contient l'ensemble des instructions d'application techniques d'audit, le code d'éthique de la profession et enfin la description de l'ensemble des tâches de chaque auditeur.

Toutefois, selon Gerbier (1994 :168) le directeur de l'audit interne devra réunir au moins une fois par mois l'équipe des auditeurs afin d'exposer certains constats ou observations en rapport avec l'exécution des missions en cours.

- entre les auditeurs et les audités.

Selon Barbier (1999) et IFACI (in RFA, 2001), les canaux classiques de communication peuvent être utilisés pour atteindre la cible visée. Ces moyens sont généralement le journal de l'entreprise. Selon Lemant (1999 :53) l'organisation des petits déjeuners d'information autour d'un thème intéressant les audités; le rapport périodique d'activité du service d'audit interne permettant de faire le point de l'ensemble des missions effectuées au cours d'une période donnée.

Cependant des moyens spécifiques peuvent être utilisés pour communiquer avec les audités. C'est-à-dire une large diffusion de la charte d'audit interne permet le mieux sensibiliser l'ensemble du personnel de l'organisation ; l'ordre de mission qui permet d'avoir le premier

contact avec les audités. Il permet également de préciser le cadre de la mission ; Les outils tels que la FRAP, les interviews, les questionnaires constituent eux aussi des supports de communication appropriés pour la profession.

➤ **la communication a l'extérieur de l'organisation**

Compte tenu du caractère formel de la profession, régit par des normes établies par les organisations professionnelles notamment IIA, IFACI, IFAC (International Federation of Accountants), CNCC, IAPC (International Auditing Procedure Committee), l'auditeur interne peut être membre de ces organisations qu'il rencontre lors des séminaires, forum, symposium, voyages d'études, etc. D'autres collègues avec qui il partage des expériences, discute des problèmes liés à la profession. Selon Lemant (1999 : 48), cette autre forme de communication consolide les connaissances de l'auditeur interne en le mettant en contact avec d'autres professionnels.

2.1.5.2 Moyens matériels :

Les moyens matériels de l'auditeur sont principalement constitués de l'outil informatique selon Sardi (1993 :109). En effet, l'auditeur pour être efficace dans la production et la présentation des rapports doit nécessairement faire recours à l'outil informatique. Selon Renard (1998 :330) « dès 1991 une enquête révélait que 97% des services d'audit interne utilisaient les traitement de texte et tableurs et 73% des logiciels de dessin de flow-chart.

L'utilisation du micro ordinateur répond essentiellement à 3 usages.

➤ **l'assistance à la méthodologie**

Il s'agit pour l'auditeur d'utiliser les logiciels traditionnels pour trouver une aide tout au long du déroulement de sa mission. Ces aides se résument au traitement de textes, au tableur et aux logiciels de dessin (FRAP, Flow-charts).

➤ **la gestion du service d'audit interne**

Grace à l'outil informatique, l'auditeur peut développer des programmes permettant la gestion informatisée des dossiers, le suivi budgétaire, l'élaboration des statistiques du service, la création d'un fichier des recommandations.

➤ **P'utilisation des progiciels d'audit**

L'utilisation des progiciels spécifiques permettent de réaliser des sondages statistiques et les progiciels d'audit généralisé permettent également l'extraction de données, recherche d'anomalies, calculs statistiques.

2.1.5.3 Les moyens financiers

L'audit interne en tant qu'activité indépendante et objective de contrôle et de conseil qui permet d'améliorer le fonctionnement et la performance d'une organisation et contribue à créer de la valeur ajoutée doit disposer d'une enveloppe financière (budget). Selon Renard (2006 :420), ce budget est élaboré à partir du plan d'audit élaboré par le service d'audit interne et approuvé par la Direction Générale et y accepté par la Direction. Les éléments à prendre en compte sont :

- les effectifs et leurs variations ;
- la formation professionnelle à dispenser aux auditeurs compte tenu des besoins et des exigences de la profession ;
- les frais de déplacements qui seront fonction du plan, de la durée et des lieux.

L'auditeur interne doit veiller à la corrélation entre le plan et le budget. En cas de distorsion, la Direction doit être avisée pour les mesures correctives à prendre. L'audit interne est une fonction dont la pratique nécessite des moyens aussi bien humains, matériels que financiers.

De la qualité du personnel, de la disponibilité du matériel et son adaptation et des moyens financiers adéquats dépendra l'efficacité de la fonction. Cependant le service d'audit interne dépourvu de tout ou partie de ses moyens se trouve condamné et ne pourra jamais atteindre les objectifs.

2.2 La gestion d'un service d'audit interne

2.2.1 Les moyens de l'audit interne

Pour accomplir sa mission de façon harmonieuse, L'audit interne dispose de plusieurs moyens dont les principaux sont les suivants :

2.2.1.1 La charte d'audit

La norme 1000 stipule : « la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte, être cohérents avec les Normes et dûment

approuvés par le conseil ». La charte doit être le premier acte de la création d'un service d'audit interne. La charte peut se définir comme « un texte solennel émanant de la plus haute autorité de l'entreprise qui fixe les droits et les devoirs du service d'audit, constitue sa loi fondamentale et autorise son développement » (Gerbier, 1996 : 10). La charte est un instrument de régulation du pouvoir de l'audit qui doit être nécessairement légitime pour être exercé et encadré pour ne pas être arbitraire.

Comme on le constate la charte d'audit interne est un document officiel qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de cette activité. La charte définit la position de l'audit interne dans l'organisation ; autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la réalisation des missions ; définit le champ des activités d'audit interne.

L'approbation finale de la charte d'audit relève de la responsabilité du conseil d'administration. La mise en place d'une charte d'audit dans une organisation est souhaitable car elle constitue l'instrument de communication entre le service d'audit et les audités. C'est un support de communication très utile dans la mesure où elle prépare psychologiquement à l'intervention de l'audit et aux modalités de déroulement des missions.

➤ **Facteurs à prendre en compte**

La charte doit remplir quatre conditions qui sont :

- le document doit être agréé et signé par la plus haute autorité de l'organisation ;
- il doit être distribué, et si possible, commenté, à tous les futurs audités ;
- les références normatives qui vont lui donner une autorité extérieure, doivent y figurer ;
- il doit être conçu dans une forme cohérente avec la culture et les habitudes de l'organisation (Gerbier, 1996 :12).

2.2.1.2 Le manuel d'audit interne

Le manuel d'audit est un guide référentiel permettant aux auditeurs de conduire leurs missions de façon cohérente, rationnelle, diligente en respectant des normes et pratiques qui régissent la profession d'audit. A la différence de la charte, le manuel de l'audit interne est un document à usage interne au service d'audit interne. Document matérialisant l'organisation et les procédures du service d'audit, Renard (2006 : 410) en donne la description suivante : « le manuel d'audit est un document d'entreprise et qui va refléter l'organisation et les habitudes

de travail du service d'audit interne ». Ce document, sorte de bible du service doit remplir trois objectifs :

- définir de façon précise le cadre de travail (organigramme du service, analyse des fiches de postes des auditeurs, condition générale de travail);
- servir de référence pour guider les auditeurs (normes et standard de l'audit interne, imprimés types à utiliser, numérotation et classement des rapports, conduite d'une mission d'audit) ;
- aider à la formation de l'auditeur débutant (objectifs et spécificités de fonctionnement du service, procédures de travail de l'audit interne).

Le manuel d'audit est donc un véritable outil de formation pour les auditeurs. Par ailleurs, le manuel d'audit n'est pas figé car il doit faire l'objet de mises à jour et d'améliorations constantes en fonction de l'évolution de l'environnement et des nouvelles connaissances acquises. Le manuel d'audit contient les procédures qui indiquent les différentes étapes à suivre pour réaliser de façon efficace les missions en identifiant les tâches opérationnelles, leurs enchaînements et les responsables.

2.2.1.3 La cartographie des risques

Selon Schick (2008 :24) la cartographie des risques est un outil qui permet :

- de classer, de comparer et de hiérarchiser des risques entre eux ;
- de mettre en place des plans d'actions pour les gérer en fonction des ressources disponibles ;
- d'en assurer le suivi ;
- de communiquer les informations sur les risques de l'organisation.

Il ressort que la cartographie est à la fois un outil :

- de gestion des risques, par la vue d'ensemble et la hiérarchisation qu'elle donne aux risques de l'entité, la cartographie des risques permet aux dirigeants de s'appesantir sur les plus critiques et de les traiter par priorité ;
- gestion des ressources, comme gestion des ressources, la cartographie des risques, par l'évaluation de l'impact et de la probabilité ainsi que des mesures de contrôle, permet l'affectation ou le redéploiement des ressources aux risques prioritaires et susceptibles d'empêcher très rapidement l'atteinte des objectifs ;

- comme outil de communication, la cartographie des risques permet le pilotage des risques en servant de tableau de bord, instaure au sein de l'entité une véritable culture du risque par la sensibilisation qu'elle apporte à tous les employés et donne aux organisations l'opportunité d'apprendre beaucoup sur leurs risques (Coopers & IFACI, 2005 :108).

Les objectifs d'établissement d'une cartographie sont :

- l'établissement des plans d'audit interne (plan pluriannuel, plan annuel et planning annuel des missions) ;
- l'établissement de plans d'action de gestion de risques.

2.2.1.4 Le plan d'audit

Selon la Norme 2010 de l'IIA le plan d'audit permet d'assurer une planification du travail pour respecter l'esprit de rigueur et de méthode qui caractérisent l'audit interne. Il est établi à partir d'une cartographie des risques et permet ainsi de définir de façon efficace la stratégie d'audit. Le plan d'audit doit avoir un contenu exhaustif qui comporte tous les sujets susceptibles d'être audités. Cela nécessite une démarche étalée sur plusieurs années au cours desquelles on va successivement l'enrichir, le compléter et le mettre à jour.

2.2.1.4.1 Son utilité

Comme tout document de planification, le plan constitue une référence pour les programmes annuels qu'il couvre et fait l'objet d'adaptation pour prendre en compte les préoccupations non prévues au départ. Il n'est pas figé à l'instar des autres moyens déjà cités et se montre dans la pratique suffisamment flexible pour laisser du temps à des missions imprévues. Le plan est un moyen indispensable pour l'efficacité du service d'audit interne, car il permet la prise en compte de tous les types de risques. Sans plan d'audit, le service d'audit attend tout de la Direction Générale et tâtonne sur les activités à mener et ne prend en compte que les risques matérialisés, alors qu'aujourd'hui, on recherche que l'auditeur interne soit proactif et aide l'entreprise à éviter que le risque ne survienne (Barbier, 1996 : 56).

2.2.1.4.2 Contenu

En général, le plan d'audit aborde les points suivants :

- analyse globale des risques ;

- recensement des activités et services devant faire l'objet d'audit ;
- définition des types d'intervention (permanente, récurrente ou ponctuelle) ;
- évaluation du budget des ressources humaines, temporelles et financières ;
- élaboration d'un planning d'intervention ;
- soumission du plan à l'approbation de la direction pour lui donner force exécutoire et le rendre fonctionnel.

2.2.1.5 Le manuel de procédures

L'auditeur interne doit s'appuyer, pour l'exécution de ses tâches, sur un Manuel des procédures administratives et comptables. Au cas où ce manuel n'existerait pas, la première tâche de l'auditeur interne consistera à le mettre en place, en collaboration avec les chefs de services concernés ou avec l'appui de l'expertise extérieure. C'est un référentiel d'usage commun pour l'ensemble des acteurs au sein d'une organisation ; il indique le circuit de traitement des opérations en précisant qui fait Quoi ? Où ? Quand ? Comment ? et pour Quelles fins ? (Barry, 2006 : 347).

2.2.2 L'organisation d'une mission d'audit interne

L'organisation d'un service d'audit interne dépend non seulement du profil des auditeurs qui l'animent, mais en plus des moyens mis à leurs dispositions et aussi de la connaissance de la méthodologie de conduite des missions. C'est pour cette raison que nous mettons un accent particulier sur la conduite d'une mission d'audit interne.

Une mission d'audit interne se déroule selon une méthodologie spécifique à 'audit interne par rapport aux types de travaux. Selon Renard (2000 : 175), « cette singularité qui assimile l'audit interne à une technique connue et éprouvée est déjà l'indice d'une certaine maturité bien que la fonction en soit encore à ses débuts ». Selon Schick (2007 :64) ; Lemant (1995 :15) et Renard (2006 :198), toute mission d'audit interne est déclenchée par un ordre de mission et se déroule en trois grandes phases. Ces phases sont : la phase de préparation (ou phase d'étude), la phase de réalisation (ou phase de vérification) et la phase de conclusion.

➤ l'ordre de mission

C'est un mandat donné par la Direction Générale (ou par la hiérarchie supérieure) à l'audit interne qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs (Lemant, 1995 :35). Lorsque la mission nécessite des contrôles inopinés, l'ordre de mission est diffusé mais au moment du contrôle pour garder le caractère inopiné de la

mission. De même, si l'organisation dispose d'un plan d'audit approuvé par la Direction Générale, celui-ci fait alors office de l'ordre de mission. L'ordre de mission répond ainsi à deux objectifs essentiels :

- l'ordre de mission doit émaner d'une autorité compétente, le plus souvent la Direction Générale ou le comité d'audit s'il existe ;
- l'ordre de mission doit permettre d'informer tous les responsables concernés par la mission.

L'ordre de mission est généralement contresigné par le responsable hiérarchique de l'entité auditée, en vue d'améliorer l'accueil des auditeurs internes et faciliter leur intervention sur le terrain.

2.2.2.1 La phase d'étude ou de préparation

Cette phase est composée essentiellement selon Renard (2000 :238) et Lemant (1995 :39), du plan d'approche (ou étape de familiarisation), du tableau des forces et faiblesses apparentes (ou l'identification des risques) et du rapport d'orientation (ou l'étape de la définition des objectifs).

2.2.2.1.1 Le plan d'approche

Selon Lemant (1995 :39), le plan d'approche organise la phase d'étude ; il associe à une prise de connaissance du domaine à auditer défini par l'ordre de mission et une prise de conscience de ses habituels risques et opportunités d'amélioration, une décomposition du sujet de la mission en objets auditables qui produit le référentiel. Dans cette phase l'auditeur va procéder à la collecte d'informations qui se présente dans la pratique comme suit :

- l'établissement d'un organigramme de l'entité auditée ou son obtention et sa vérification dans le cas où il existe ;
- l'analyse des définitions de fonctions des postes de l'organigramme complétées des caractéristiques de leurs titulaires ;
- la recherche de tout élément de définition, de connaissance, d'analyse de l'activité à cerner dans des supports propres à l'entreprise ;
- la collecte des rapports d'audit antérieurs et autres analyses ou études d'organisation ;

- la consultation des bases documentaires de l'entreprise : informations financières, information de contrôle de gestion, politiques de l'entreprise, directives et procédures ;
- la pratique d'interviews préliminaires à des fins de connaissance et d'opinions sur le domaine revu avec les opérationnels concernés par l'audit.

Le plan d'approche doit s'appuyer sur des préoccupations claires et documentées, intégrant notamment celles exprimées par l'entité à auditer (demandeur). Il doit également servir de base de discussion entre le chef de mission et le responsable de l'entité auditée pour valider les orientations proposées. Le plan obtenu suite à la mise en œuvre de certaines diligences, conclut la phase et permettra de définir un planning précis de la phase d'étude et les dates décidées pour l'établissement de trois documents principaux, à savoir : le TFfA, le rapport d'orientation et le programme de vérification.

2.2.2.1.2 Le tableau de forces et faiblesses apparentes(TFfA)

« Le TFfA conclut la phase d'analyse des risques réalisée sur la base des objectifs définis dans le plan d'approche ; il présente de manière synthétique et argumentée les présomptions ou l'avis de l'auditeur sur chacun des thèmes analysés. Il constitue l'état des lieux des forces et faiblesses réelles ou potentielles, et permet de hiérarchiser les risques dans le but de préparer le rapport d'orientation » Schick (2008 : 92). Le TFfA, doit être utilisé comme un support de supervision, faisant apparaître la démarche intellectuelle de l'auditeur et assurant la cohérence de l'ensemble de la mission. Sa validation par le responsable de l'audit interne, clôt l'analyse des risques et permet de passer à l'étape du rapport d'orientation.

2.2.2.1.3 Le rapport d'orientation

Le rapport d'orientation ou plan de mission est un contrat passé avec l'audité qui va préciser les objectifs et le champ d'action de la mission d'audit.

En effet, ayant pris connaissance du domaine audité et identifié les risques apparents, l'audit interne a donc pu se faire une idée de l'importance de la mission et son contenu. Selon Renard (2000 :244), le rapport d'orientation définit les objectifs de la mission sous trois rubriques : objectifs généraux, objectifs spécifiques et champ d'action.

- objectifs généraux : ce sont les objectifs permanents du contrôle interne ;

- objectifs spécifiques : ce sont les dispositions du contrôle interne concernés par les tests.
- Champ d'action : c'est le domaine d'intervention concerné par la mission.

Le rapport d'orientation ainsi élaboré va constituer l'ordre du jour de la réunion d'ouverture qui marque la première étape de la phase de vérification.

2.2.2.2 Phase de vérification ou de préparation

La phase de vérification est composée de la réunion d'ouverture, du programme d'audit et du travail sur le terrain.

2.2.2.2.1 La réunion d'ouverture

Elle se tient, selon Lemant (1995 :75) chez l'audité car, c'est à cet endroit qu'on peut trouver le maximum d'information et de documents susceptibles, d'être consultés au cours de la réunion. C'est que cette réunion marque non pas le début de la mission mais le commencement des opérations de réalisation et on ne peut la tenir tant qu'il n'y a pas de « programme » à présenter à l'audité (Renard, 2006 :232). Elle débute par la désignation d'un rapporteur parmi les participants afin qu'un compte rendu soit rédigé et disponible dès la fin de la rencontre. Cette réunion d'ouverture devra s'articuler autour des points suivants :

- la présentation des auditeurs par le responsable de la structure d'audit interne ou par un superviseur ;
- la présentation de l'entité auditée par le directeur ou un responsable ;
- l'exposé et rappel du rôle de l'audit interne, de sa place et de son positionnement au sein de l'entreprise ;
- la présentation du planning prévisionnel de la mission ;
- la préparation de la logistique (téléphone, bureau,...) et planning des premiers rendez-vous ;
- la sensibilisation du personnel de l'entité auditée sur l'importance de leur participation en tant que "acteurs" et non "victimes ou suspects".

Cette sensibilisation étant un moyen de les motiver et d'attirer leur attention sur l'importance de leur étroite collaboration et du bénéfice qu'ils peuvent tirer de l'intervention des auditeurs internes.

2.2.2.2 Le programme de vérification ou programme d'audit

Le programme de vérification est la gamme de moyens à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs du rapport d'orientation (Schick, 2007 : 99). Selon Lemant (1995 : 77), c'est un document interne, destiné à définir, répartir, planifier et suivre les travaux des auditeurs internes. Le programme de vérification traduit la liste des travaux à réaliser par l'auditeur. En effet, le programme de vérification (programme de travail) est : la traduction de l'ensemble des tâches à fournir (où allons-nous), c'est à dire :

- les travaux à effectuer ;
- les investigations à mener ;
- les questions à se poser et à poser à l'entité auditée lors des entretiens ;
- les points importants à détailler et à voir ;
- les pratiques de bonne gestion à rechercher ;
- les pratiques de gestion non conformes à la réglementation et aux procédures en vigueur ;
- les études et les tests à réaliser ;
- les risques et contrôles à valider.
- les actions d'audit (les moyens et outils), pour assurer :
 - une planification dans le temps ;
 - une répartition équitable des tâches entre les auditeurs selon les compétences de chacun ;
 - une maîtrise de la gestion des missions d'audit.

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

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

- documenter le déroulement de la mission (trace, tableau synoptique, tableau d'orientation) ;
- capitaliser l'expérience et le savoir-faire.
-

2.2.2.2.3 Budget, allocation, planning et suivi (BAPS)

Selon LEMANT (1995 : 81), le BAPS organise l'intervention de l'auditeur dans le temps (durée, dates) et l'espace (sites, auditeurs) de la phase d'étude à la diffusion du rapport ; Il est reflété par l'état d'avancement de la mission régulièrement mis à jour. La charge en temps que nécessite chaque tâche du programme-travail doit être estimée et évaluée pour maîtriser le déroulement de la mission au-delà de la phase d'étude. Les tâches du programme de vérification doivent être clairement allouées aux auditeurs pour que chacun sache ce qu'il a à faire.

L'allocation des tâches, bien sûr inutile quand il n'y a qu'un seul auditeur sur la mission, doit être formalisée pour éviter les doublons et lacunes et permettre de responsabiliser chaque auditeur (allocation : qui fait quoi). Les dates et lieux où les tâches du programme de vérification seront effectuées, doivent être prévues pour organiser l'affectation des auditeurs, obtenir la disponibilité des audités, annoncer la date de livraison du rapport d'audit interne (provisoire et définitif) à la hiérarchie supérieure et donner à l'équipe un référentiel pour contrôler l'avancement de la mission.

2.2.2.2.4 Le travail sur le terrain

Le travail sur le terrain est l'exécution des travaux à effectuer contenus dans le programme de vérifications. Selon Lemant (1995 :114), son objet est de conduire à des conclusions indiscutables et pertinentes en réponse aux interrogations du management. Le programme de vérification sert de guide et peut être enrichi ou modifié par consensus.

C'est le moment au quel l'auditeur répond aux questions qu'il s'est posées dans le programme d'audit en réalisant des tests à l'aide des outils qui sont à sa disposition à savoir : interviews, sondages statistiques, observations physiques, QCI, etc. Chaque dysfonctionnement, chaque anomalie constatée donne lieu à l'établissement d'une FRAP et donc à une analyse causale qui va permettre :

- d'identifier le ou les dispositifs de contrôle interne qui présentent des faiblesses sur ce point particulier ;
- de recommander les solutions à apporter pour y remédier.

Le travail de terrain ainsi achevé, l'auditeur interne revient à son bureau avec l'ensemble de ses FRAP et de ses papiers de travail pour la rédaction du projet de rapport en vue de sa validation lors de la réunion de clôture.

2.2.2.3 La phase de conclusion

La phase de conclusion est la dernière phase dans une mission d'audit interne. Elle permet de présenter les résultats de l'intervention de l'auditeur dans le cadre d'un rapport d'audit interne. Elle est composée du projet de rapport d'audit, de la réunion de clôture et la validation, du rapport d'audit, des réponses aux recommandations et du suivi du rapport (Joras, 1996 : 51).

3.2.2.3.1 Le projet de rapport d'audit

Le projet de rapport d'audit est élaboré à partir des FRAP en les rassemblant en quelque sorte d'une manière cohérente et selon une logique de hiérarchisation des problèmes rencontrés suivi d'un commentaire. C'est un document provisoire et incomplet car n'ayant pas encore fait l'objet de validation générale et ne comprenant pas les réponses des audités aux recommandations ainsi que le plan d'action. Selon RENARD (2000 :272), le projet de rapport va constituer l'ordre du jour de la réunion de clôture, tout comme le rapport d'orientation était l'ordre du jour de la réunion d'ouverture.

2.2.2.3.2 La réunion de clôture et la validation

La réunion de clôture a pour ordre du jour l'examen du projet de rapport qui est distribué à chaque participant, si possible quelques jours avant la réunion. Elle réunit exactement les mêmes participants que la réunion d'ouverture et respecte cinq principes :

- tous les documents, tous les éléments de preuve qui ont permis les observations contenues dans le rapport doivent être validés ;
- en matière d'information, le premier servi doit être l'audité avec lequel les informations sont validées, sinon les constats d'audit arrivent sur l'audité en forme de reproches ;

- les auditeurs doivent clairement distinguer les « problèmes » solidement établis des éventuelles « observations provisoires » (Lemant, 1995 : 116). Ils doivent également présenter les recommandations en fonction de leur importance dans le projet de rapport en faisant une analyse à partir des conséquences ;
- les dysfonctionnements connus ou inconnus doivent faire l'objet de connaissance commune ; ce qui crée une dynamique et garantit la transmission d'informations. Pour l'audit interne, cela permet de mettre en exergue son rôle de conseil.

Les auditeurs internes doivent faire un classement rigoureux des documents afin de se munir des papiers de travail qui constituent les éléments de preuves, prêts à être montrés si les nécessités de la discussion l'exigent.

2.2.2.3.3 Le rapport d'audit interne

Le rapport d'audit interne communique aux principaux responsables concernés pour action, et à la direction pour information, les conclusions de l'audit concernant la capacité de l'organisation auditée à accomplir sa mission, en mettant l'accent sur les dysfonctionnements pour que soient développées des actions de progrès (Schick, 2007 : 121).

Il constitue le point culminant de la mission, mais non sa fin. Le rapport est un document écrit complet, conclusif qui fait l'économie de la mission sur tous les plans. Le corps du rapport devra être précédé par une introduction présentant les circonstances et les objectifs de la mission, l'étendue des travaux et notamment leur limite et leur date, et l'entité ou la fonction auditée.

Le rapport doit satisfaire un certain nombre de critères et doit être objectif, impartial, clair, logique, concis, utile et convaincant. Le rapport d'audit interne permet d'analyser une situation mais comme un devis de réparation, il met l'accent sur les dysfonctionnements pour faire développer des actions de progrès. Le rapport d'audit interne contient également des recommandations. Une recommandation n'étant pas une critique et n'implique pas de faute professionnelle. C'est une solution proposée au responsable en vue de résoudre les dysfonctionnements constatés.

2.2.2.3.4 Les réponses aux recommandations et suivi du rapport

Selon Renard (2006 : 296), Le plan d'action ou réponses aux recommandations est un simple formulaire, dessiné par l'audit interne, et qui permet à l'audité d'indiquer pour chaque

recommandation, qui fera quoi et quand. Après quoi un suivi des recommandations s'avère nécessaire car Lemant (1995 : 129), un rapport d'audit sans suivi des recommandations et sans bilan est une mission inachevée et sans grand effet. Le suivi des recommandations se manifeste par la diffusion périodique de l'Etat d'avancement des actions de progrès entreprises par le responsable désigné de chaque recommandation. Ce suivi peut être effectué par l'auditeur interne qui informera les Directions opérationnelles concernées au moyen de l'Etat d'avancement ou bien par les Directions opérationnelles elles-mêmes quitte à retourner l'Etat à l'auditeur. Un rapport sans suivi des recommandations constitue une mission inachevée, probablement sans grand impact et conduisant ainsi à l'inutilité et l'inefficacité de l'audit interne.

La structure d'audit interne ne doit pas assumer la responsabilité des solutions et moyens, et décider des priorités. Son approbation des réponses ne constitue qu'une opinion.

En effet, elle ne doit pas :

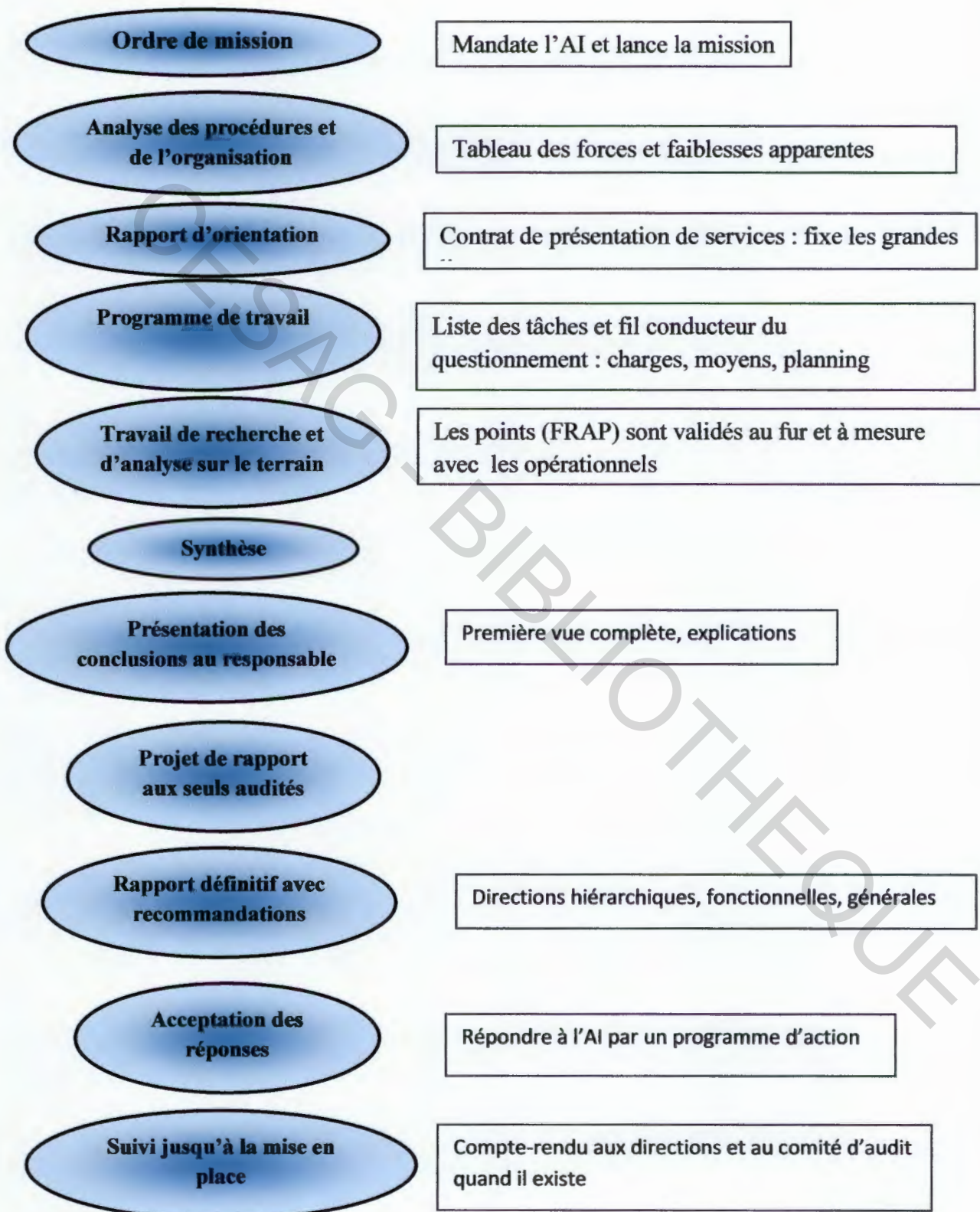
- se substituer aux responsables, c'est à eux d'ordonner ou d'autoriser l'action ;
- rédiger les procédures ou mettre en place des systèmes d'information.

Ceci risque d'altérer son objectivité et son indépendance.

2.2.2.3.5 La diffusion du rapport d'audit

La liste des destinataires doit être proposée par le responsable de la structure d'audit interne et approuvée par le Directeur Général. Cette liste est jointe au rapport d'audit afin que chacun connaisse les différents destinataires du rapport. Il est recommandé de ne pas en étendre la diffusion au-delà de la liste prévue car le rapport d'audit peut contenir des informations confidentielles, et son style peut surprendre un lecteur non averti.

Figure 5: Démarche méthodologique de la conduite d'une mission d'audit interne



Source : Lemant (1999 : 64)

A travers ce chapitre, nous retenons que l'audit interne comme nous l'avons déjà indiqué est une fonction à l'intérieur d'une organisation chargé d'évaluer le dispositif du contrôle interne et de porter un jugement en vue d'apporter des améliorations.

A contrario, une organisation mal conçue, inadaptée et/ ou inappliquée affecte la pratique de l'audit interne car les objectifs fixés en matière de fiabilité des informations ne seront pas atteints. Pour que l'audit interne soit efficace, l'organisation mis en place doit être de qualité, cohérent, adapté et la clarté dans la définition des tâches.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

A la suite de notre revue de littérature sur les fondements théoriques de l'audit interne, l'organisation et le fonctionnement d'un service d'audit interne tout en insistant sur

l'importance du manuel d'audit pour l'organisation harmonieuse d'un service d'audit interne en ce sens qu'il précise d'une façon claire la méthodologie utilisée dans la conduite des missions du service, des outils et techniques utilisés par le service, les fiches de poste ainsi que l'organigramme du service. A cet effet, nous allons présenter notre modèle théorique d'analyse, les méthodes de collecte des données et le choix des outils.

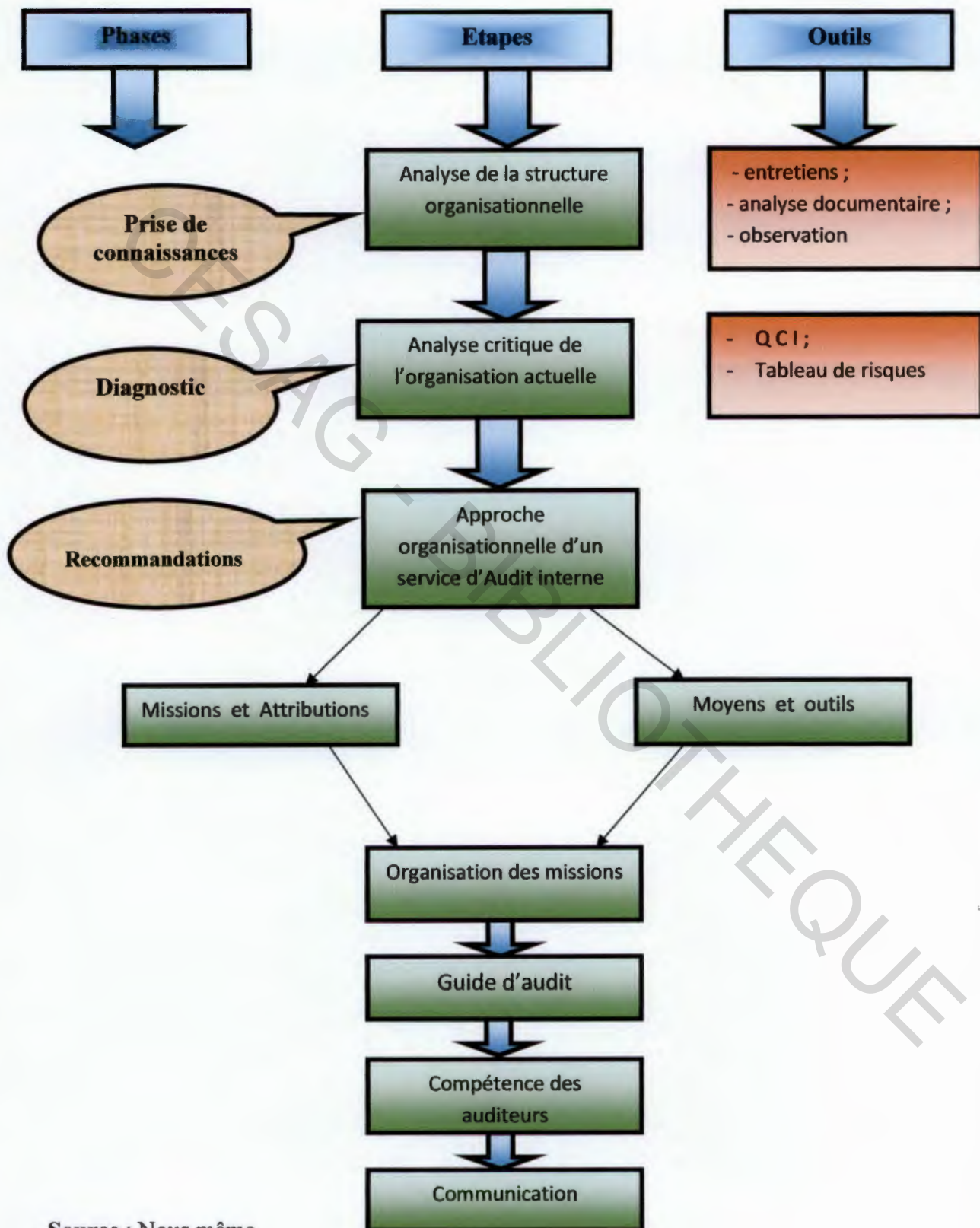
3. 1 Le Modèle d'analyse

Le modèle d'analyse élaboré à la suite de notre revue de littérature, les recherches sur l'internet, l'exploitation des documents internes de l'hôpital et surtout les entretiens avec le responsable de l'audit interne nous a servi de guide dans la réalisation de notre étude. Il comporte deux étapes essentielles que voici :

- une première consistant en l'appréciation de l'organigramme et de l'organisation du service d'audit interne existants afin d'en dégager les forces et faiblesses au plan théorique et au plan pratique ;
- une seconde, qui, partant des aspects positifs et proposant des améliorations pour prendre en compte des faiblesses, nous permet de proposer une approche d'organisation du service d'audit interne mieux adapté au contexte actuel, avec en plus, la conception de quelques supports techniques destinés à faciliter le travail des auditeurs.

Ce modèle d'analyse conçu (tableau n°), qui prendra en compte particulièrement les préoccupations de la seconde phase à savoir approche d'organisation d'un service d'audit interne, objet de notre étude.

Figure 6 : Modèle d'analyse



Source : Nous même

Commentaires des termes utilisés :

Le référentiel : c'est l'ensemble des déclarations et du code de déontologie que le service d'audit interne doit se référer et respecter.

Les missions : ce sont des analyses, les appréciations, les avis et les informations concernant les activités examinées que la structure d'audit doit fournir.

Les objectifs : ce sont les buts à atteindre par la structure d'audit interne.

La structure : elle permet de décrire l'organisation interne du service en précisant son positionnement, son organigramme, ses attributions des auditeurs, le profil des auditeurs, le recrutement et la formation.

Les outils et les moyens : ce sont les documents et le matériel qui doivent être mis à la disposition de l'audit interne pour l'accomplissement de leurs missions.

Guide d'audit : ce sont des supports à utiliser au cours d'une mission

Déroulement d'une mission : il s'agit de la démarche adoptée par la structure d'audit pour la conduite des missions.

3.2 La méthode de collecte des données

La phase pratique de cette étude consistant en l'approche d'une organisation du service d'audit interne au centre Hospitalier National Universitaire de Fann en d'autres termes il s'agit de proposer un manuel d'audit interne ceci pour l'organisation harmonieuse de ce service en particulier et de la bonne marche des activités de l'hôpital en général. Cette phase requiert la connaissance des textes réglementaires actuellement en application mais doit également tenir compte des préoccupations des dirigeants et de l'auditrice interne du CHNU de Fann. Aussi, elle a été basée sur la collecte documentaire, les entretiens avec les responsables de l'hôpital, le questionnaire de contrôle interne et le tableau des risques.

3.2.1 La collecte documentaire

Elle a consisté en l'exploitation des documents existants et nécessaire à l'entité. Elle nous sera nécessaire dans l'obtention des données. Dans le cas du CHNU de Fann, elle a porté sur les rapports de commissariat aux comptes, les rapports de la commission de vérification et de contrôle des recettes de l'hôpital de Fann, le projet d'établissement de l'hôpital de Fann 2004-

2008, les notes de services relatives aux fixations des tarifs, les comptes rendus des réunions de la commission de vérification et de contrôle des recettes de l'hôpital de l'année 2008, lettre d'orientation budgétaire de l'exercice 2009, le budget exercice 2009, les décrets portant création des établissements publics de santé et la loi sur la Reforme hospitalière. Cette revue documentaire nous a aidé d'appréhender l'organisation et fonctionnement de l'hôpital tenant compte des exigences de la réforme hospitalière sénégalaise et de l'importance de l'audit interne quant à l'évaluation et le contrôle des activités de l'hôpital dans la mise en œuvre du projet d'établissement.

3.2.2 Les entretiens

Ils sont des outils permettant d'obtenir de son interlocuteur des informations concernant ses activités. Ils ont pour but d'une part de connaître et comprendre les activités au sein de l'organisation et d'autre part d'avoir une idée des procédures et de prendre en compte les préoccupations de l'auditrice lors de la proposition d'une organisation d'un service d'audit interne au CHNU de Fann.

Tableau 3 : récapitulatif des personnes interrogées et de leur responsabilité

Services	Effectif de l'échantillon	Effectif total
Service Audit Interne	3	4
Service administratif et financier	6	10
Contrôle de Gestion	3	3
Service des ressources Humaines	5	8
Service des Soins infirmiers	1	3
Agence Comptable Particulière	7	9
Cellule de la communication	1	2

Source : nous- même

3.2.3 Observations physiques

Selon Lemant (1995 :201) « une observation physique est la constatation de la réalité instantanée de l'existence et du fonctionnement d'un processus, d'un bien, d'une transaction, d'une valeur ». D'après Renard (1994 : 191), l'utilisation de cet outil par l'auditeur nécessite trois conditions à savoir que :

- l'observation physique ne doit pas être clandestine. Il est recommandé que l'auditeur prévienne les responsables concernés pour les informer de l'objet de la mission. Pendant sa mission l'auditeur ne sera ni un guetteur, ni un espion ;
- l'observation physique ne doit pas être ponctuelle, en ce sens qu'elle doit être répétée à plusieurs reprises ou de façon périodique ou cyclique ;
- l'observation physique doit être validée car elle est incertaine, sauf le cas où elle est, elle-même, une validation. En effet, elle est incertaine car non seulement elle peut être incomplète, mais elle peut être réalisée à un moment peu propice, alors que le phénomène observable ne se manifeste pas.

3.2.4 Le questionnaire de contrôle interne

C'est une grille d'analyse qui permet de porter un diagnostic sur le dispositif de contrôle interne de l'entité, d'apprécier le niveau de contrôle et aussi de détecter les dysfonctionnements et d'en discerner les réelles causes (Lemant, 1995 :195). Cette technique consiste à utiliser des questionnaires préétablis qui, pour chaque fonction de l'entreprise et chacun des objectifs, listent les principaux points de contrôle interne qu'il est généralement nécessaire de prévoir. Le questionnaire nous a permis d'apprécier les mesures de contrôle interne existant, de constater les faiblesses et les forces du dispositif surtout du contrôle des recettes mis en place par la direction. Les questions sont de types « fermées » et « ouvertes » et sont élaborées de telle sorte qu'un « non » signale une faiblesse et le contraire une force. De même, les questions de type « ouverte » est construit pour avoir les amples informations et les éclaircissements sur point précis. Les tests de conformité et de permanence nous permettront de confirmer ou d'infirmer ce que nous avons constaté. Ce questionnaire a été rempli par le chef de service audit interne de cet hôpital où s'est portée notre étude.

3.2.5 Le tableau de risques

Comme son nom l'indique, il va nous servir pour l'identification des risques. Il nous permettra d'associer à chaque tâche, les risques susceptibles de se produire si son objectif

n'est pas réalisé. Devant chaque tâche, nous exposerons l'objectif fixé, les risques encourus, et les pratiques d'organisation communément admises (POCA). Selon Renard (2006 :220) le tableau de risques prend en compte l'exposition, l'environnement et la menace.

La réussite de notre étude dépend du modèle d'analyse que nous avons élaboré, de la pertinence de la méthode de collecte des informations et de leur exploitation mais aussi, reste tributaire de la collaboration de l'auditrice du CHNU de Fann. Nous espérons que cette approche méthodologie que nous avons adoptée nous permettra de bien conduire notre travail.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion de la première partie

Cette première partie consacrée à la revue de la littérature nous a permis dans le premier chapitre de nous éclairer sur les fondements de l'audit interne notamment la définition et concepts généraux de l'audit interne, les objectifs de l'audit interne, la typologie des missions de l'audit interne, ensuite le contrôle interne, ses objectifs et ses limites, les normes de la pratique professionnelle de l'audit interne et en fin nous avons découvert les outils indispensables de l'audit interne. Le deuxième chapitre intitulé organisation et gestion d'un service d'audit interne ; nous a permis d'aborder tour à tour les différents points sur l'organisation de l'audit interne, sa gestion en insistant sur la place du manuel d'audit dans la gestion de ce service et en fin le déroulement d'une mission d'audit interne qui est à la base du professionnalisme et de la crédibilité des auditeurs internes.

Ainsi donc, cette revue de littérature nous a conduit à la conception d'un modèle d'analyse outil principal du chapitre 3 consacré à la méthodologie de l'étude et ce modèle détermine notre démarche dans la deuxième partie de ce document.

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE

Par la loi n° 98-08 du 02 Mars 1998 portant réforme hospitalière, le Sénégal s'est engagé dans une vaste dynamique de modernisation de son système de santé. La réforme apporte aux hôpitaux une autonomie de gestion grâce à un statut particulier d'établissement public de santé. Le nouveau statut favorise un management plus souple des structures hospitalières. Plusieurs changements se sont opérés incluant entre autres une rupture dans le style de gestion. Jadis opérationnel, la réforme a apporté une innovation de taille en intégrant le management stratégique avec la mise en place des projets d'établissements et les outils de gestion tels que le contrôle de gestion et gestion des ressources humaines.

C'est dans ce contexte de la réforme hospitalière au Sénégal que nous allons dans cette deuxième partie de notre étude proposer une approche d'organisation du service d'audit interne du Centre Hospitalier National Universitaire de FANN, car l'audit interne devient une fonction indispensable pour le management afin d'apprécier l'état des lieux, juger la qualité et la fiabilité de l'information et un vecteur de changement pour les opérationnels. Pour ce faire, le quatrième chapitre sera consacré à la présentation du CHNU de Fann, ensuite le cinquième chapitre présentera l'organisation actuelle de l'audit interne, relever éventuellement ses forces et faiblesses et enfin dans le sixième chapitre tiendra comptes des faiblesses relevées dans l'organisation actuelle définir une approche d'organisation de l'audit interne du CHNU de Fann.

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU CENTRE HOSPITALIER NATIONAL ET UNIVERSITAIRE DE FANN

Créé par le décret 65.393 du 10 juin 1965, Le Centre Hospitalier National et universitaire de Fann est un établissement de niveau III se situant au sommet de la pyramide sanitaire du pays. Ses missions de soins, de recherche, d'enseignement, sont définies par l'Etat qui assure en partie son financement et lui fixe un statut de service public. Par ailleurs, le CHN de Fann, notamment son service de neurochirurgie constitue un pôle d'attraction sous régional. En effet, celui-ci a été le premier service de neurochirurgie de l'Afrique de l'ouest. Au-delà donc du Sénégal, le flux de patients provient de la quasi-totalité des pays de la sous région.

4.1 Historique

L'édification du CHN de Fann ne s'est pas faite en une seule fois, mais en plusieurs étapes comprises entre 1955, date du projet de sa création et 2001, date de démarrage des travaux de construction du Service d'ORL. Les repères suivants donnent aussi une idée de son évolution dans le temps :

- 1956 : le 17 Octobre, le service de Neuropsychiatrie reçoit son premier contingent de malades en provenance du centre asilaire du Cap Manuel.
- 1958 : Construction de la Clinique de Pneumo-phthysiologie
- 1960 : Création de l'Hôpital de Fann. Avec une mission de soins, d'enseignement et de recherche
- 1961 : construction des Cliniques des Maladies Infectieuses et de la Pneumologie
- 1963 : Ouverture des dits cliniques avec contingents de malades et personnels venant de la 7^{ème} division de l'hôpital le Dantec.
- 1965 : Décret 65. 393 du 10 juin 1965 fait de l'hôpital de Fann un CHU et érigeant un pavillon psychiatrique à Thiaroye dépendant de l'hôpital de fann
- 1968 : Création de la Clinique de Neurochirurgie
- 1970 : Service de Neuropsychiatrie est scindé en deux (2) centres distincts (Neurologie et Psychiatrie). La Psychiatrie donne son autonomie au pavillon de Thiaroye qui devient un hôpital.
- 1994 : Inauguration du Service de Santé Bucco-dentaire.
- 1999 : Décret 99. 857 du 27 août 1999 érige le CHU Fann en EPSH.
- 2000 : Construction du Service de Chirurgie Cardio-vasculaire et Thoracique.
- 2001 : Début construction du Service d'ORL et réhabilitation extension,

Rééquipement du Service de Neurochirurgie.

- 2006 : Construction du Centre de Diagnostic et d'Imagerie Médicale.

4.2 Population couverte – rayon d'action

Le CHN de Fann polarise une population environnante de deux millions d'habitants qui comprend la ville de Dakar et sa banlieue. Du fait également de sa vocation nationale, et de par ses spécialités de pointe, le CHN de Fann a un rayon d'action englobant l'ensemble du territoire national, et couvre une population estimée en 2002 à 10 millions d'habitants. Par ailleurs, Le CHN de Fann, notamment son service de neurochirurgie constitue un pôle d'attraction sous régional. En effet, celui-ci a été le premier service de neurochirurgie de l'Afrique de l'Ouest. Au-delà donc du Sénégal, le flux de patients provient de la quasi-totalité des pays de la sous région (Mauritanie, Mali, Guinée Conakry, Guinée Bissau, Gambie, etc.).

4.3 Cadre institutionnel du CHN de FANN

C'est le décret 65.393 du 10 Juin 1965 qui a fait du CHN de Fann l'une des composantes du CHU de Dakar, qui comprend les autres formations hospitalières (Hôpital A. Le Dantec, Hôpital Abass Ndao, Albert Royer, Hôpital psychiatrique de Thiaroye) et la Faculté de médecine, de Pharmacie et d'odonto stomatologie. Le décret 99.857 du 27 Août 1999 portant érection du CHN Fann en Etablissement Public de Santé en application de la loi 98-12 du 02 Mars 1998, relative à la création, à l'organisation et au fonctionnement des Etablissements Publics de Santé et de la loi 98 08 du 02 Mars 1998 portant réforme hospitalière, a consacré son entrée dans la réforme du système de santé au Sénégal.

4.3.1 Vision et mission de l'hôpital

Le CHN de Fann est un hôpital de 3^{ème} niveau de référence du système national de santé.

Les missions qui lui sont assignées sont :

- la prestation des soins de qualité ;
- la formation médicale et paramédicale ;
- la recherche biomédicale.

Les autorités et le personnel de Fann qui poursuivent les objectifs d'efficience et de qualité des prestations définies dans la réforme ont l'ambition d'en faire, une structure de référence

avec un plateau technique relevé, du personnel compétent et motivé, dans l'optique d'assurer aux populations des soins de qualité, accessibles à tous et à moindre coût.

4.3.2 Organes de direction et de gestion

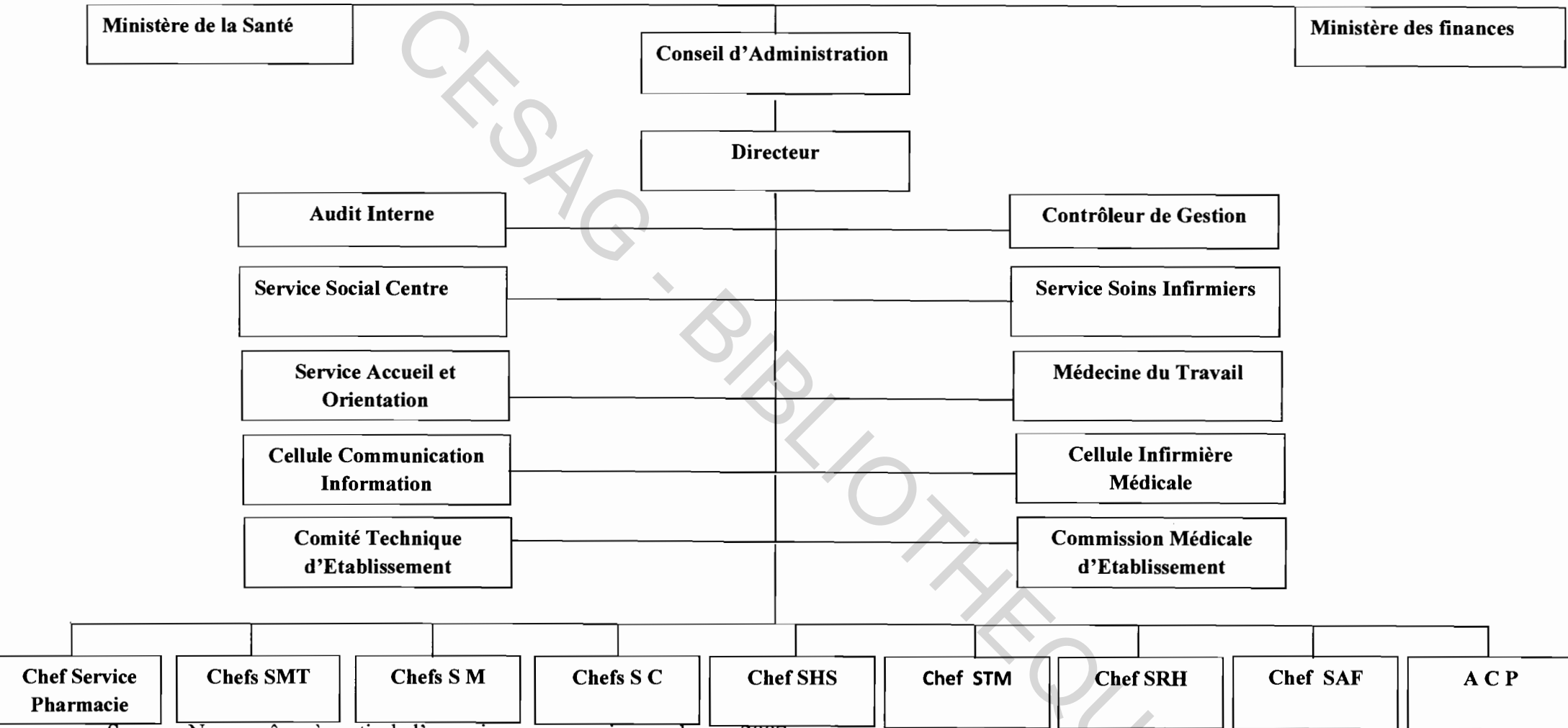
Dans le sillon de la réforme, le Centre Hospitalier National Universitaire de Fann est placé désormais conformément à la Loi n°98-12 sous la double tutelle du Ministère des finances et de celle chargée de la Santé et de la prévention médicale telque présenté dans le Tableau N°6 (cf. Annexe). Par décret n° 98-702 portant organisation administrative et financière des EPS comporte au sommet un Conseil d'Administration qui est un organe délibératif et deux organes consultatifs que sont la Commission Médicale d'Etablissement (CME) et le Comité Technique d'Etablissement (CTE) :

- le Conseil d'Administration est un organe de décision qui définit les grandes orientations de la politique de l'établissement, veille au bon respect du règlement en vigueur, adopte le budget et délibère sur toutes les mesures concernant sa gestion ;
- la direction est un organe exécutif qui participe à la mise en œuvre de la politique définie par le conseil d'administration ;
- la CME statue sur toutes les questions relatives à l'activité médicale et médico-technique et assure la promotion et l'évaluation de la qualité des soins au sein de l'établissement et est consultée régulièrement sur le fonctionnement de l'hôpital.

Par contre, le CTE est une instance consultative où sont représentées toutes les catégories socioprofessionnelles avec à sa tête le directeur. Ce comité a pour rôle de faire participer le personnel technique de l'établissement à la résolution des problèmes touchant à l'hygiène, à la sécurité, au plan de la formation, à la politique d'intéressement, aux conditions et à l'organisation du travail dans l'établissement, etc.

Au niveau organisationnel, voir l'organigramme ci-dessous.

Figure 7: Organigramme du CHNU de Fann de Dakar



Source : Nous- même à partir de l'organigramme en vigueur depuis 2007

4.4 Services existants – prestation offertes

Le CHN de Fann dispose de 13 services médico-sanitaires, 5 services d'appui techniques et compte l'ensemble des structures administratives et de gestion définies dans le cadre de la réforme.

4.4.1 Services médico - sanitaires

➤ Le service accueil-urgences triage

Outre, les consultations externes à des fins de tri et d'orientations, il assure de façon continue la prise en charge des patients relevant de l'urgence. Ce service confiné dans un petit bâtiment exigü ne dispose pas de lits d'observation.

➤ Le service de neurologie

Il a une activité de consultation, d'hospitalisation et de rééducation ; il compte également des unités propres de diagnostic : neuroradiologie, neurophysiologie, neuropathologie. La réanimation du service de neurologie dont la réfection a été assurée sur fonds propres, a bénéficié d'un don d'équipement de la part de la coopération technique japonaise. Il y est désormais possible d'assurer de façon permanente la réanimation neurologique (ventilation assistée, monitoring). Ce service dispose désormais de 06 lits de réanimation. Par ailleurs, le service de neurologie est doté d'un scanner de génération 2001. Enfin, sur le plan de l'exploration neurophysiologique, l'électroencéphalographie avec cartographie est désormais possible.

➤ Le service de psychiatrie

Il est subdivisé en trois unités : un Pavillon d'hospitalisation (Clinique Moussa DIOP), un Pavillon de Pédopsychiatrie (Kêr Xaleyi) et un Pavillon des Consultations externes. Les prestations offertes sont fonction de cette organisation du service : consultations, hospitalisations, prises en charge des enfants de 5 à 15 ans déficients mentaux. Ce service mène également une activité d'accompagnement psychologique des patients victimes de grandes catastrophes comme cela a été le cas lors du naufrage du bateau le Diola. Il abrite un important projet de lutte contre la toxicomanie

➤ **Le service de pneumo-phtisiologie**

Ce service prend en charge les cas de tuberculose et autres broncho-pneumopathies infectieuses et non infectieuses. Il a une activité de consultation et d'hospitalisation ; il développe également d'autres secteurs d'activités : lutte contre le tabac, endoscopie bronchique, exploration fonctionnelle respiratoire.

➤ **Le service des maladies infectieuses**

C'est un service de consultation et d'hospitalisation qui dispose d'un laboratoire d'hématologie, d'un Centre de Traitement Ambulatoire et d'une maison des accompagnants. En plus des activités de soin, il propose à ses usagers des activités d'IEC et de prévention. Il est le siège de certains projets nationaux et internationaux qui interviennent dans la lutte contre le Sida (projet dysplasies). Le Centre de Traitement Ambulatoire du réseau OPALS prend en charge des patients séropositifs à un coût abordable. Il s'agit du seul centre disponible au Sénégal. Le Centre de Traitement Ambulatoire du réseau OPALS prend en charge des patients séropositifs à un coût abordable. Il s'agit du seul centre disponible au Sénégal. La réhabilitation de la Réanimation du Service des Maladies Infectieuses est terminée.

➤ **Le service de neurochirurgie**

Il assure la prise en charge de patients nécessitant des soins intensifs (traumatismes crâniocérébraux) et des affections relevant de la chirurgie cérébrale, vertébrale et médullaire. L'unité de consultation externe, où 5 jours par semaine sont pris en charge les patients adressés au service.

➤ **Le centre bucco-dentaire**

C'est un centre de soins ambulatoire qui a pour mission d'améliorer la santé bucco-dentaire des populations, d'assurer la surveillance épidémiologique des affections bucco-dentaires

➤ **Le service de la chirurgie cardio-vasculaire et thoracique**

Le CHU de FANN abrite depuis seulement 2004 une structure de Chirurgie Cardio-vasculaire et Thoracique financée par l'état du Sénégal. La mise en place de cette structure constitue un progrès important dans la prise en charge des nombreux cardiaques Sénégalais en attente de solution efficace d'un coût acceptable. En effet, il existait un grave déficit de prise en charge

dans ce domaine, responsable d'une surmortalité dans le groupe des enfants et des adultes atteints d'affections cardiaques symptomatiques. Cette amélioration importante pour des raisons probablement budgétaires n'a pu se faire dans un cadre intégré avec une structure de cardiologie médicale permettant de recevoir, d'évaluer, d'explorer et de faire le tri entre les patients justiciables d'une chirurgie et ceux relevant de la cardiologie où un traitement médical ou instrumental pourrait être proposé. Dans tous les pays où une chirurgie cardiaque est disponible celle-ci est contiguë à un Service de Cardiologie, les deux activités étant étroitement liées et d'une grande interdépendance à tel point que les réunions de staff sont souvent communes. Au Sénégal en l'état actuel du plateau technique il existe un grave déficit de prise en charge des urgences vitales cardiologiques, car le cathétérisme et l'angioplastie coronaire sont indisponibles pour des raisons essentiellement de sous-équipement. Etant donné l'augmentation de la prévalence des affections coronaires et le rôle central de « Hub » sanitaire que joue Dakar dans la sous région, l'installation d'une salle de coronarographie constitue une grande priorité.

➤ **Le service d'oto-rhino-laryngologie(ORL)**

Le centre hospitalier national de Fann abrite le service d'ORL dont les travaux de génie civil sont épuisés. Actuellement le service est fonctionnel.

➤ **La radiologie générale**

Ce service a une mission d'aide au diagnostic. Il effectue des examens sans et avec contraste. La tomodynamométrie est cependant logée au service de neurologie. Par ailleurs, ce service de référence ne dispose pas de techniques de pointe telle l'IRM.

➤ **Le centre diagnostic et d'imagerie médicale**

Il est souvent appelé labo central pour le différencier des laboratoires implantés dans certains services d'hospitalisation. L'essentiel des examens de laboratoire est assuré par ce service qui offre 24 types d'examens.

➤ **Le laboratoire de bactériologie virologie**

Ce service a une mission d'aide au diagnostic, de dépistage précoce d'affections et de surveillance thérapeutique

➤ **Le laboratoire de parasitologie et de mycologie**

Ce service effectue des examens de parasitologie et de mycologie ; il intervient dans la confirmation du diagnostic du paludisme qui représentait l'essentiel de sa charge de travail avant l'avènement du SIDA. Depuis quelque temps, ce service s'oriente de plus en plus vers le dépistage des infections opportunistes d'origine parasitaire ou mycosique.

4.4.2 Les services d'appui technique

Il s'agit des services de la pharmacie, technique de maintenance et d'hôtellerie.

➤ **La pharmacie**

Elle assure l'approvisionnement en médicaments et produits pharmaceutiques, dispose d'une ligne de crédit propre, et est organisée en 4 unités : approvisionnement, distribution, dispensation et préparation.

➤ **Le service technique de maintenance**

Il assure la maintenance préventive et curative des équipements et bâtiments de la structure.

➤ **Les services d'hôtellerie (cuisine – buanderie)**

Ils assurent la préparation et l'acheminement des repas aux malades ainsi que le blanchissage et raccommodage du linge

4.4.3 Les services administratifs et de gestion

Il s'agit des services de ressources humaines, Administratif et Financier, ACP, cellule de contrôle de gestion et de la division d'audit interne.

➤ **Le service des ressources humaines**

Ses activités sont : l'administration du personnel, la gestion des carrières et gestion prévisionnelle. Etant établissement public de santé, le centre hospitalier national de Fann dispose de deux types de personnel à savoir le personnel étatique ou fonctionnaire et le personnel contractuel qui est géré selon les textes du Droit du Travail.

➤ **Le service Administratif et Financier**

Il est composé de trois divisions qui sont : la Division des Finances, la Division de l'Economat et celle de la Comptabilité matières. Il a pour rôle de procéder à la facturation et à l'ordonnancement des dépenses. Il fait aussi le suivi budgétaire. Aussi, il a en charge la gestion des stocks de l'hôpital par le biais de la comptabilité matières. Il a aussi en charge dans ses attributions la gestion de la cuisine et de la buanderie.

➤ **L'Agence Comptable Particulière**

Les fonctions de l'agent comptable sont : l'encaissement des recettes provenant des diverses prestations, le recouvrement des créances, le règlement des dépenses (après ordonnancement) et la tenue régulière des journaux.

➤ **La cellule de contrôle de gestion**

Elle est directement rattachée à la direction et est de ce fait son « conseiller ». Elle consacre beaucoup plus de temps à l'élaboration du budget, au suivi budgétaire et assiste le Directeur dans la prise de certaines décisions.

➤ **La division d'Audit Interne**

Il est chargé de vérifier les recettes au comptant et procède au rapprochement de la facturation des recettes à terme et de la comptabilisation des factures. Il est chargé de faire mensuellement l'inventaire de la caisse principale. Il est également chargé de gérer les contrats de partenariat et de location. La division d'audit interne de Fann est rattachée directement à la Direction de l'hôpital comme le préconise les normes de l'IIA. L'audit interne est animé par une auditrice interne qui prend part régulièrement aux réunions de staff de la Direction.

4.5 Capacité d'accueil

L'établissement public de santé de Fann est sur un site de 37 hectares et dispose de 346 lits dont 26 lits de réanimation.

4.6 Ressources humaines

Le Centre Hospitalier National de Fann dispose pour son fonctionnement de 580 agents répartis en cinq groupes : 195 agents étatiques, 171 agents contractuels, 20 agents communautaires, 92 personnels de soutien, 45 Internes et Faisant fonctions et 57 étudiants

inscrits au certificat d'études en Spécialisation. Le personnel du Centre Hospitalier National de Fann est composé pour 45,6% d'hommes et 54,4 % de femmes. 67,7% des agents ont moins de 45 ans ; la tranche d'âge 45-54 ans représente 28,15 % du personnel et les plus de 54 ans constituent les 4,1 % des agents.

Au total 230 agents permanents sont quotidiennement au service des malades dans les 14 services médico-sanitaires et d'appui technique que le CHN de Fann. Cependant le personnel médical au nombre de 51 est majoritairement constitué d'enseignants (74,5%) de la Faculté de Médecine, de Pharmacie et d'Odonto-stomatologie de l'Université Cheikh Anta DIOP de Dakar. Parmi ces derniers, 19 sont de rang magistral, 14 des Maîtres Assistants et 8 des Assistants.

Cette présentation du CHNU de Fann nous a permis de retracer son organisation et son fonctionnement et celui-ci est doté des services et des ressources humaines hautement qualifiées dans l'ensemble pouvant lui permettre de mener ses activités dans les conditions harmonieuses. Alors, la non organisation du service d'audit interne dans sa conduite des missions et son renforcement en personnel compétent, le manque des fiches de poste et d'un guide peut empêcher la direction à atteindre ses objectifs fixés dans le projet d'établissement. A l'issue de cet exposé, nous allons nous atteler dans le chapitre suivant à la présentation et le fonctionnement proprement dites du service d'audit interne du CHNU de Fann.

CHAPITRE 5 : PRESENTATION ET ORGANISATION DE LA DIVISION D'AUDIT INTERNE

A la faveur d'une réorganisation de ses services imposée par la réforme du système hospitalier sénégalais en 1998, la Direction du Centre Hospitalier National Universitaire de Fann dans le souci de mettre en place les nouveaux outils de gestion afin de s'assurer du respect des procédures et de l'efficacité de son système de contrôle interne, a décidé en 2007 de la création d'une Division d'audit interne. Alors dans ce chapitre, nous allons découvrir en pratique comment cette Division s'organise t-elle pour la réalisation des missions qui lui sont assignées ?

Pour ce faire, nous aborderons le positionnement de la Division d'audit interne dans l'organigramme de Fann, ensuite ses missions pratiques, sa structure organisationnelle, les animateurs de cette Division et enfin les moyens et outils utilisés afin de dégager les forces et faiblesses de cette Division.

5.1 Les missions assignées à la division de l'audit interne

Créée en 2007 par la volonté de l'actuelle Direction sans décision écrite, la Division d'audit interne avait comme mission fondamentale de s'assurer du respect des procédures sur l'ensemble de l'activité de l'hôpital et de l'efficacité de son système de contrôle interne. Dans la pratique, la Division d'audit interne est désormais chargée de vérifier les recettes au comptant et procède au rapprochement de la facturation des recettes à terme et de la comptabilisation des factures. Il est chargé de faire mensuellement l'inventaire de la caisse principale. Il est également chargé de gérer les contrats de partenariat et de location et de rédiger quelques procédures sur la demande de la Direction.

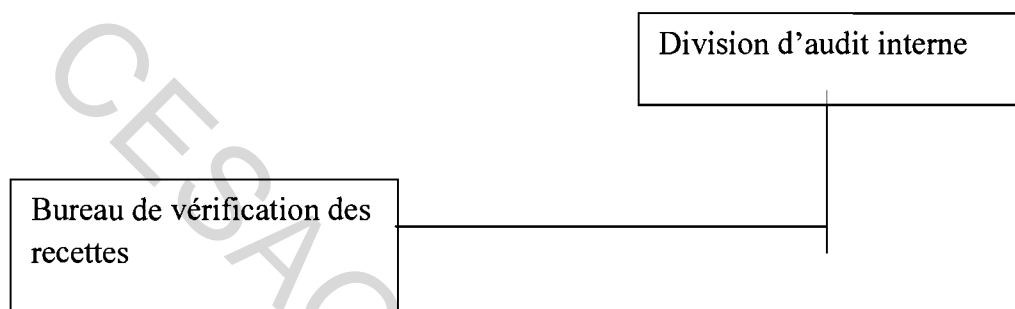
5.2 Le positionnement de la division d'audit interne

La Division d'audit interne du CHNU de Fann qui dans son fonctionnement est au rang de Service même si l'appellation porte confusion et est bel et bien rattachée directement à la Direction (voir annexe n°1) comme le veulent les normes de la pratique professionnelle de l'audit interne de l'IIA.

5.3 La structure organisationnelle de l'audit interne

A l'heure actuelle la division d'audit interne du CHNU de Fann ne dispose pas d'un organigramme formel adopté par le conseil d'administration. Mais celle-ci dispose dans son fonctionnement quotidien de quatre agents organisés ainsi qui suit :

Figure 8: organigramme actuel de la division Audit Interne de Fann



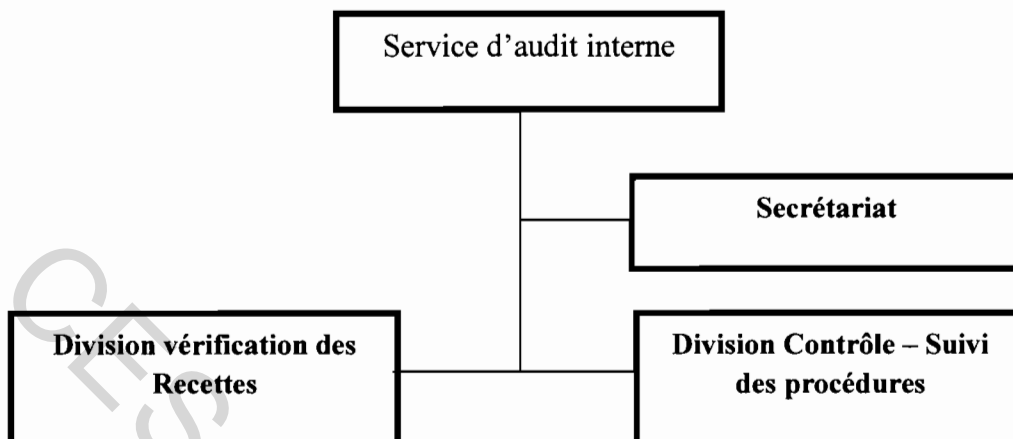
Source : nous même adaptée à l'organisation actuelle

Nonobstant que cette Division dispose néanmoins d'un projet d'organigramme du service soumis à l'approbation de la dernière session du conseil d'administration du 24 Mars 2010, mais rejeté par les administrateurs pour complément d'informations. Ce projet d'organigramme qui va apporter un changement dans la dénomination de la division désormais en service et consacre l'organisation de ce service en deux(2) divisions et d'un secrétariat, se présente comme suit.

5.3.1 Projet d'organigramme du service d'audit interne

Il consacre le service d'audit interne en deux(2) divisions dont une division vérification des recettes et une division contrôle suivi des procédures et d'un secrétariat de l'audit interne.

Figure 9: projet d'organigramme du service d'audit interne (soumis à l'approbation du CA)



Source : projet d'organigramme du CHNU de Fann

5.3.2 Les attributions du service d'audit interne

Le service d'Audit Interne est composé d'un secrétariat, du bureau de la vérification des recettes et de celui du contrôle- suivi des procédures. Le service procède aux investigations nécessaires dans le cadre de la gestion financière et met en place des procédures d'audit interne veille à leur correcte exécution.

5.3.2.1 Le secrétariat

La secrétaire de l'Audit Interne doit :

- assurer tous travaux de classement des dossiers ;
- assurer tous les travaux de saisie des courriers et documents administratifs ;
- enregistrer les documents (courriers arrivés et départs) ;
- assurer la coordination de l'ensemble des activités du secrétariat ;
- gérer le calendrier du chef de service ;
- assurer le dispatching ;
- assurer les appels (standard) ;
- saisir les informations ;
- gérer et dispatcher les stocks des fournitures.

5.3.2.2 Division vérification des recettes

La division de vérification des recettes est chargée de suivre et de contrôler les caisses, les stocks et les opérations effectuées dans les comptes bancaires. Ces opérations se font sur place et manière inopinée.

5.3.2.3 Division contrôle suivi des procédures

La division de contrôle suivi des procédures est chargée de :

- assurer la fiabilité et la qualité des informations financières ;
- veiller à l'application des procédures mises en place ;
- veiller à la sauvegarde du patrimoine ;
- veiller à la mise à jour des procédures pour tenir compte des mutations dans l'établissement.

Ce projet d'organigramme sera analysé dans la dernière phase de ce chapitre consacrée aux forces et faiblesses de l'organisation actuelle de la division d'audit ainsi du projet d'organigramme en examen par la direction de l'établissement.

5.4 Les moyens et outils de la division d'Audit Interne

La Division d'Audit Interne a besoin des moyens et des outils pour l'accomplissement de missions qui lui sont assignées.

5.4.1 Les moyens de l'audit interne

Les moyens de l'audit interne du CHNU de Fann sont constitués essentiellement des moyens humains et des moyens matériels.

5.4.1.1 Moyens humains

La Division d'Audit Interne de Fann, jusqu'au 30 septembre 2009, date de la fin officielle de mon stage pratique au sein de ce service disposait d'un effectif total de quatre (4) agents. La division est animée depuis sa création en 2007 par une Auditrice interne, titulaire d'un diplôme de 3eme cycle en audit et est assistée de trois (3) collaborateurs ayant tous un niveau d'études élémentaires (CEPE). Les collaborateurs réalisent des missions de routine qui sont essentiellement celles de rapprochements journaliers des reçus de paiements au comptant

entre les facturiers et les caissiers. Et l'essentiel des travaux de conception est réalisé par la responsable du service compte tenu de sa qualification.

5.4.1.2 Les moyens matériels

Comme moyens matériels l'audit interne dispose seulement d'un micro-ordinateur, d'une imprimante, d'un frigo bar et d'une armoire. Le CHNU de Fann à l'exception de ces deux (2) moyens, ne dispose pas d'autres moyens reconnus par les normes pour la gestion d'une structure d'audit interne tels que : le manuel de procédures administratives et comptables (ce document serait en cours d'élaboration), d'une charte d'audit, d'un manuel d'audit, d'un plan d'audit et non plus encore d'une ligne budgétaire nécessaire pour son fonctionnement harmonieux.

5.4.2 Les outils d'audit

Les outils d'audit essentiellement utilisés par la structure d'audit interne du Centre Hospitalier National Universitaire de Fann sont les questionnaires du contrôle interne et le rapprochement de la situation de la caisse.

5.5 Analyse critique du fonctionnement actuel de la division Audit Interne

Nous traiterons tour à tour les moyens qui constituent les forces du CHNU de Fann dans l'organisation de l'audit interne et les faiblesses considérées comme des handicaps qui entravent cette gestion.

5.5.1 Les forces

A l'issue de nos analyses et observations, nous avons relevé quelques forces qui portent spécifiquement sur le rattachement hiérarchique, la compétence de l'auditeur interne et les attentes des Dirigeants pour une bonne organisation de l'audit interne.

5.5.1.1 Le rattachement hiérarchique

Le rattachement de la structure d'audit interne du CHNU de Fann est à un niveau hiérarchique satisfaisant en ce sens que l'audit interne est en position d'état major ; et donc rattaché directement à la Direction comme l'exige la norme 1110 de la pratique professionnelle de l'audit interne. Cette position permet à l'auditeur de disposer d'une certaine indépendance et d'une influence suffisante pour conduire à bien leur mission d'audit

interne. Ainsi, ce positionnement permet à l'auditeur interne d'intervenir dans tous les services de l'hôpital. Ceci a été vérifié lors de mon passage dans le service d'audit, les collaborateurs de l'auditrice interne faisaient des visites inopinées dans les différents services cliniques. En effet, ce rattachement lui garantit également une certaine crédibilité et une autorité qui facilitent les relations de collaboration lors des missions d'audit interne surtout avec les responsables des services audités.

5.5.1.2 Formation de l'auditeur interne

La responsable de l'audit interne a une formation de troisième cycle (master 2) en audit et dispose d'une expérience de trois ans dans l'exercice de cette responsabilité. Elle dispose de ce fait d'une compétence avérée en la matière.

5.5.1.3. Attentes des Dirigeants à la bonne organisation de l'audit interne

La création d'une Division d'audit interne en 2007 par la direction actuelle est signe d'une reconnaissance très favorable de l'importance de cette fonction dans l'organisation générale de l'hôpital. L'affirmation de la volonté de la direction générale, à disposer d'une structure chargée de l'évaluation et de l'amélioration continue de son système de contrôle interne, constitue un atout indéniable même si la structure cherche toujours ses marques.

5.5.2 Les faiblesses

Au terme de l'évaluation de la gestion de l'audit interne, il nous revient d'analyser les différents problèmes identifiés. Ces problèmes sont relatifs à la structure, à l'organisation et au fonctionnement. Nous analyserons de manière non exhaustive certaines faiblesses et nous en citerons d'autres.

5.5.2.1 Les faiblesses d'ordre structurel

L'identification des faiblesses liées à la structure du CHNU de Fann dans la gestion de sa division d'audit interne nous conduit à procéder à l'analyse des textes et à leur organigramme.

➤ La dénomination du service

La position hiérarchique est adéquate mais la désignation du poste ne suit pas, en effet la désignation de « Division » pour le poste est imparfaite et inappropriée au vu de la taille de l'hôpital. Cela pourrait avoir un impact négatif sur l'autorité de l'auditeur interne.

➤ **Les textes**

La création de la division d'audit interne du CHNU n'est pas régi par un texte ou décision ou encore d'une délibération dument signé par le directeur ou la présidente du conseil d'administration de cette grande formation sanitaire. Il n'existe dans la documentation de l'hôpital aucun texte signé par l'autorité hiérarchique portant création d'une division de l'audit interne au CHNU de Fann et précisant les missions qui lui sont assignées. Ainsi, donc l'audit interne ne dispose pas d'un texte administratif signé par le directeur ou par le président du conseil d'administration de Fann pour ses missions et décrire ses attributions afin que cette structure soit évaluée et dispose d'une certaine crédibilité auprès des services audités.

➤ **L'organigramme**

La structure d'audit interne ne dispose non plus d'un organigramme formalisé décrivant son organisation, sauf qu'un projet d'organigramme de ce service a été soumis à l'approbation du CA et rejeté pour complément d'informations par la direction. En effet, ce projet d'organigramme présenté n'est pas adapté aux missions assignées à un service d'audit interne créateur de la valeur ajoutée ; car la conception de l'audit interne est surtout liée à la vision restrictive des activités et une mauvaise formulation des attributions du service. Les attributions du service d'audit interne (projet d'organigramme) et celles des deux divisions qui devraient le composer montrent que l'audit interne au CHNU de Fann est réduit à la vérification des recettes et au contrôle, suivi des procédures. Les audits d'efficacité, de management et de stratégie sont exclus du champ de l'audit interne de l'hôpital.

5.5.2.2 La formation des auditeurs

Le chef de service audit interne est assisté dans la réalisation des missions par trois (3) collaborateurs tous bénéficiant d'une formation du niveau certificat d'études primaires et élémentaires (CEPE). Cette pratique constitue un risque pour l'assurance de l'indépendance et du professionnalisme de l'audit interne. L'audit interne fonction d'assistance au management et des opérationnels dans l'amélioration continue de leurs activités doit disposer en son sein d'un personnel de qualité et compétent ceci pour la promotion et la crédibilité de la fonction.

5.5.2.3 Les moyens

La division d'audit interne manque de logiciels d'audit interne, manque d'un ordinateur portable pour l'auditrice interne, insuffisance des compétences dans la conduite des missions,

absence de méthodologie et de référentiel consignés pour mener à bien les missions et servir de document d'apprentissage pour les auditeurs débutants.

5.5.2.4 Le contrôle interne

A l'heure actuelle l'hôpital ne dispose pas d'un manuel des procédures comptables, administratives et financières, il est encours d'élaboration par un cabinet d'expertise comptable.

5.5.2.5 Les outils d'audit

Les outils d'audit ne sont pas encore formalisés.

Tableau 4 : relevé des forces et des faiblesses

Variables	Forces	Faiblesses
Rattachement hiérarchique du service	Rattachement adéquat (directement rattaché à la Direction)	Dénomination inappropriée de la structure
Organigramme		Inexistence d'un organigramme adopté et formalisé
Missions et attributions		Aucun texte portant création et attributions de la structure
Compétence des auditeurs	Profil requis pour l'auditrice interne	Aucune qualification pour ses collaborateurs
Moyens matériels	Existence d'un micro-ordinateur	Manque de logiciel d'audit, Manque d'ordinateur portable
Moyens financiers		Inexistence d'un budget de fonctionnement et d'investissement
Outils d'audit		Outils non formalisés
Communication		Inexistence de communication interne et externe
Charte d'audit		Inexistence d'une charte d'audit
Manuel d'audit		Inexistence de manuel d'audit
Manuel de procédures administratives et comptables		Encours d'élaboration
Déroulement des missions d'audit		manque de référentiel de conduite des missions d'audit

Source : nous- même

Les autorités et le personnel de la structure qui poursuivent des objectifs d'efficience et de qualité des prestations définis dans la réforme ont l'ambition de faire de l'hôpital de Fann, une structure de référence avec un plateau technique relevé, du personnel compétent et motivé, dans l'optique d'assurer aux populations des soins de qualité, accessibles à tous au moindre coût. En effet, cette ambition ne peut être réalisable que les autorités dotent le service d'audit d'une bonne organisation harmonieuse, d'un personnel compétent, des moyens adéquats et jouant véritable son rôle comme le stipule les normes de l'IIA.

Il devient impératif dans cet environnement concurrentiel, d'apporter des approches de solutions aux multiples insuffisances liées à l'organisation de l'audit interne afin de la rendre plus performante.

CHAPITRE 6 : APPROCHE D'UNE ORGANISATION DU SERVICE D'AUDIT INTERNE DU CHNU DE FANN

La performance recherchée dans la gestion de l'audit interne nous amène à envisager dans le cadre de ce chapitre, de faire des recommandations à l'endroit de l'équipe dirigeante de cet hôpital pour la mise en œuvre d'une structure organisationnelle de l'audit interne adaptée au CHNU de Fann. L'objet de ce chapitre consiste à mettre à la disposition du service d'audit interne du CHNU de Fann un document capable de :

- définir ses missions et attributions ;
- proposer ses moyens et outils ;
- concevoir des guides d'audit ;
- proposer une méthodologie dans l'organisation des missions ;
- et définir les compétences ou profil des auditeurs.

Ceci afin de corriger les insuffisances relevées et tirer le meilleur profit de cette fonction à valeur ajoutée.

6.1 Structure organisationnelle du service

Elle dépend de fois de la volonté de ceux qui mettent en place l'audit interne. Elle varie aussi selon la place occupée par l'audit interne au sein de l'entreprise et de la taille de celle-ci. Quelle que soit la structure, le rattachement hiérarchique déterminera en grande partie son efficacité.

6.1.1 Rattachement de l'audit interne

L'audit interne doit être rattaché à une personne ou instance dont l'autorité lui assure le plus large domaine d'investigations, la liberté de son opinion, et la considération adéquate de ses recommandations (voir Norme 1110). La position hiérarchique actuelle de l'audit interne le confirme et est adéquate.

6.1.2 La dénomination du service

Le rattachement hiérarchique étant adéquat, la dénomination de la structure ne favorise cependant pas l'autorité de ses animateurs. Il convient alors de transformer la Division en un « Service » afin que la structure d'audit interne soit au même niveau que les autres services

afin qu'elle soit dotée de l'autorité nécessaire et suffisante pour exercer ses activités sans faiblesses et en toute indépendance.

6.1.3 Déontologie des auditeurs

Outre les obligations inhérentes aux statuts de la fonction publique et au code de travail applicables aux agents du Centre Hospitalier et Universitaire de Fann, le service de l'audit interne se conforme aux normes internationales de sa profession en matière de déontologie : (cf. annexe).

6.2 Missions et Attributions du Service d'Audit Interne

Les missions et les attributions du service d'audit interne constituent les facteurs d'influences de l'organisation de l'audit interne. Une organisation harmonieuse de l'audit interne suppose une bonne définition des missions et attributions de celui-ci.

6.2.1 Missions assignées à l'audit interne

Les missions d'audit interne de l'Hôpital de Fann devront intégrer les activités d'assurance et de conseil pour prendre en compte l'orientation actuelle de la fonction. Le service doit avoir une vision plus large au delà du simple contrôle de régularité/conformité pour étendre son action à l'audit d'efficacité et de management. Pour ce faire, nous recommandons les missions de l'audit interne qui devra être chargé désormais de :

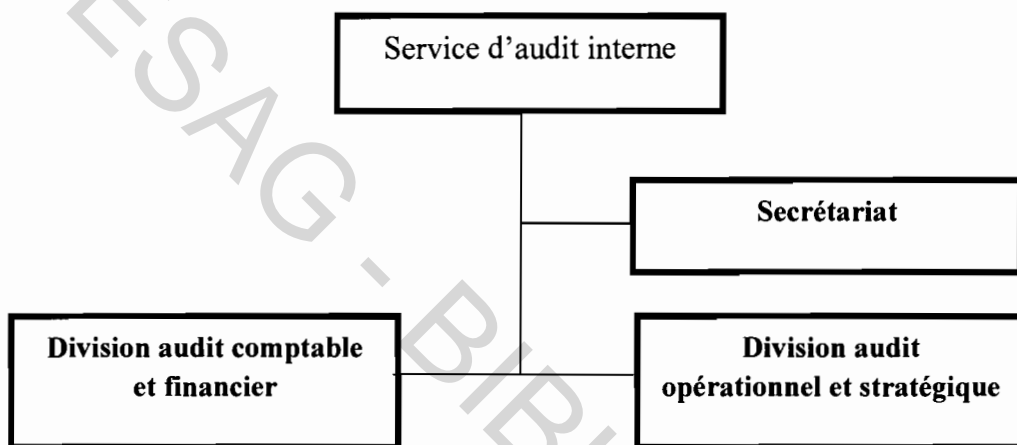
- vérifier l'existence et l'application des règles et instructions de la direction, l'exactitude des comptes et la fiabilité et la qualité de l'information ; à ce titre, il est habilité à effectuer des enquêtes traditionnelles de vérification des recettes, de suivi et du contrôle des caisses ;
- vérifier l'existence, la fiabilité, l'efficacité des méthodes et procédures (manuelles et informatisées) et les outils de conduite des activités ; examiner leur comptabilité avec les politiques, les orientations, le projet d'établissement ;
- porter un jugement sur les performances d'une entité en rapprochant les objectifs fixés aux résultats obtenus ;
- vérifier l'adéquation des objectifs aux stratégies et politiques de l'hôpital et l'adéquation des moyens aux fins et objectifs ;
- porter un jugement sur les stratégies et politiques

- s'assurer que les instructions sont appliquées de façon satisfaisante en permanence et permettent de garantir l'efficacité de la gestion.

L'audit interne doit également organiser les relations des services de la société avec les auditeurs externes lors de leur mission de certification.

6.2.2 Proposition d'organigramme de l'audit interne

Figure 10 : proposition d'organigramme du service d'audit interne



Source : nous même

6.3 Les attributions du service d'audit interne

6.3.1 La division audit comptable et financier

Cette division est chargée de :

- protéger des actifs de l'hôpital tels que les fonds de la caisse, les titres de valeurs (chèques, bons de toutes sortes) par des contrôles inopinés ;
- respecter des procédures administratives, comptables et financières ;
- sauvegarder les actifs (meubles et immeubles) de l'hôpital ;
- procéder régulièrement au contrôle des avoirs en caisse et auprès des banques ;
- vérifier des pièces comptables relatives aux dépenses et aux recettes ;
- ordonner les certifications de soldes des tiers et de la trésorerie.

Pour ce faire, les tâches assignées à l'audit financier et comptable sont les suivantes :

- la vérification des livres comptables ;

- la vérification des Etats de rapports bancaires ;
- le contrôle inopiné de la caisse et des titres de valeurs,
- la vérification des procédures relatives aux opérations réalisées en conformité avec les dispositions contenues dans le manuel de procédures ;
- la vérification des pièces comptables relatives aux dépenses et aux recettes ;
- la vérification des notes de frais, des primes de motivations et des heures supplémentaires.

6.3.2 La division audits opérationnel et stratégique

La division audits opérationnel et stratégique a pour mission de :

- s'assurer de l'existence et de l'application d'un manuel des procédures réglant dans les grandes lignes le fonctionnement de l'hôpital ;
- s'assurer qu'il existe au sein des services un système de contrôle interne ;
- respecter les procédures d'appel d'offre ;
- vérifier l'adéquation des objectifs aux stratégies et politiques de l'hôpital et l'adéquation des moyens aux fins et objectifs ;
- porter un jugement sur les stratégies et politiques ;
- s'assurer que les instructions sont appliquées de façon satisfaisante en permanence et permettent de garantir l'efficacité de la gestion ;
- vérifier la gestion et sécurisation des carnets;

Pour ce faire, l'audit opérationnel et stratégique une fois mise en place doit procéder à :

- la vérification des procédures d'appel d'offre relatives aux commandes passées et reçues ;
- le contrôle des dispositifs de sécurité pour la sauvegarde du patrimoine de l'Hôpital ;
- la vérification de l'adéquation des objectifs aux stratégies et politiques de l'Hôpital et l'adéquation des moyens aux fins et objectifs ;
- analyse les critères de performance du personnel et suit les statistiques y relatives;
- s'assure de la qualité et du réalisme du plan de formation du personnel;
- apprécie l'utilisation des heures supplémentaires dans l'établissement;
- analyse et vérifie le contenu des notes de service;
- vérifie la valorisation des stocks et contrôle des livraisons;
- vérifie la concordance des données budgétaires en adéquation avec l'activité du centre.

6.3.3 Le Secrétariat

Il s'occupe de la :

- gestion de l'économat (imprimés spécialisés) ;
- gestion des données informatiques ;
- diffusion des rapports ;
- classement ;
- documentation ;
- assurer la coordination de l'ensemble des activités du secrétariat ;
- assurer tous les travaux de saisie des courriers et documents administratifs.

6.4 Les moyens et outils du service d'audit interne

Comme les missions et attributions, les moyens et outils sont à la base d'une bonne organisation d'un service d'audit interne.

6.4.1 Les moyens du service d'audit interne

Le service d'audit interne dont l'organigramme est cité ci-haut, a besoin de moyens matériels, moyens humains et financiers pour la réalisation des missions qui lui sont assignées.

6.4.1.1 Les Moyens humains

La structure d'audit interne de Fann actuelle est animée par un chef de service titulaire d'un master 2 en audit et bénéficie d'une expérience de 3 ans en audit interne acquise à la tête de ce service. Nous recommandons dans le cadre de notre étude et en tenant compte des faiblesses relevées dans l'organisation actuelle de ce service, le recrutement en externe de deux (2) agents de niveaux minimum BAC + 4 en comptabilité, gestion et/ou en audit qui seront les responsables des divisions et deux (2) autres agents en interne si possible de niveaux BAC+2ans en comptabilité, gestion, informatique ou ressources humaines et d'une(1) secrétaire de niveau BAC+2 ans, bénéficiant d'une expérience professionnelle dans le domaine et maîtrisant parfaitement l'outil informatique (Word, Excel et power point).

6.4.1.2 Les moyens matériels

Dans son fonctionnement harmonieux et efficace, le doit disposer de trois (3) ordinateurs portables dont un (1) pour le chef de service , un (1) autre pour le chef de division audit comptable et financier et un (1) autre restant pour le chef de division audit opérationnel et stratégique. Le service devrait préconiser de même l'achat d'un logiciel d'audit interne pour la célérité dans l'exécution des différentes missions d'audit.

6.4.1.3 Les moyens financiers

Désormais, il est demandé aux autorités dirigeantes de cet Hôpital qu'il doit être alloué au service d'audit interne un budget de fonctionnement en adéquation avec son programme annuel des audits ainsi qu'un budget d'investissement.

6.4.1.4 Les moyens techniques

Le service d'audit interne de Fann pour être conforme aux normes de l'IIA devrait penser les jours à venir de rédiger et éventuellement de soumettre à la signature du directeur une charte pour la légitimité de la fonction dans cette institution.

Finaliser la rédaction du manuel des procédures comptables et financières afin de doter le service d'audit d'un outil indispensable pour l'accomplissement des missions qui lui sont assignées.

6.4.2 La planification des missions

Toujours pour son fonctionnement harmonieux, l'audit interne doit élaborer chaque début d'année par l'ensemble des auditeurs sur la base des risques potentiels identifiés, un plan d'audit ou programme pluriannuels d'audit. Une bonne planification des missions est un préalable à l'atteinte des objectifs du CHNU de Fann en matière de contrôle. Elle requiert l'adoption d'un programme annuel de contrôle, la fixation de la composition des équipes, les modalités du lancement des missions et la détermination des aspects à prendre en compte lors de la prise de connaissance générale du vérifié.

6.4.3 Les outils de l'audit interne

Les outils de l'audit interne nécessaires pour la réalisation des missions d'audit seront présentés sous la forme des imprimés en annexe. Parmi les imprimés nous avons les feuilles

de travail, la FRAP, le tableau des forces et faiblesses apparentes, les questionnaires, les feuilles d'interviews etc. Nous allons donner un modèle de classement des dossiers et des rapports. Par rapport au système de classement des dossiers et des rapports : le service d'audit interne mettra dans le dossier les documents suivants :

- analyses des postes, les organigrammes, tableau de risques, diagramme de circulation, rapports, etc. ;
- des documents explicatifs : feuilles d'interviews, questionnaires, FRAP, etc.

Nous proposerons le classement des dossiers par rapport à chaque service, selon l'ordre de la mission et à titre chronologique comme cela se passe dans d'autres services d'audit. Mais l'audit interne doit savoir en rappel que la mission d'audit se termine réellement que lorsque le dossier d'audit est ordre et prêt au classement.

6.5 Le déroulement des missions d'audit

Les missions d'audit interne sont entamées suite à l'émission d'ordres de missions signés par le Directeur de l'Hôpital. Ces ordres de mission donnent mandat à une équipe d'auditeurs, conduite par un chef de mission ou responsable de l'audit interne, pour effectuer les travaux requis. Ils arrêtent notamment l'objet, l'étendue de la mission et, éventuellement, sa durée. En nous référant à cette méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne développée par certains auteurs, nous allons commenter quelque points que nous jugeons très importants pour la réalisation d'une mission d'audit.

6.5.1 Ordre de mission

L'ordre de mission répond à trois principes essentiels :

- le service d'audit ne peut pas se saisir lui-même de ses missions. La décision de réaliser une mission d'audit dans telle ou telle entité ne lui appartient pas.

Toutefois, le service d'audit peut, si nécessaire, proposer de réaliser une mission au Directeur qui prendra la décision.

- l'ordre de mission doit émaner d'une autorité compétente : Directeur ;
- l'ordre de mission permet de diffuser l'information à tous les responsables concernés. Il est adressé non seulement au service d'audit mais aussi à tous ceux qui vont être

concernés par la mission d'audit (service de l'entité auditée...) (cf. le modèle en annexe).

➤ **Missions prévues dans le programme d'audit**

Le programme d'audit constitue par lui-même un ordre de mission collectif.

Le service d'audit ne doit donc pas attendre recevoir d'ordre de mission spécifique pour débiter une mission qui est prévue dans le programme d'audit. Dans ce cas, le chef de service d'audit interne rédige, de sa propre initiative, un ordre de mission selon un modèle préétabli et le soumet à la signature du Directeur de l'Hôpital.

➤ **Missions spécifiques**

Les missions d'audit spécifiques sont des missions non prévues dans le programme d'audit et qui émanent du directeur, ou du service d'une entité de l'hôpital. Lorsque la demande émane d'un service d'une entité, les auditeurs la formalisent sous forme d'ordre de mission dans un document écrit (modèle préétabli) et le soumettent à la signature du Directeur de l'hôpital.

6.5.2 Rencontre avec le service de l'entité audité

Après réception de l'ordre de mission et avant de commencer tout travail dans l'entité à auditer, le Service d'audit organise une rencontre avec le service de l'entité audité afin de déterminer différents points :

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

6.5.3 Compte rendu de la réunion avec le service de l'entité auditée

Suite à la rencontre avec le service de l'entité auditée, le Service d'audit rédige un compte rendu de cette réunion. Le compte rendu de la réunion est envoyé aux personnes présentes à la réunion ; lesquelles disposent d'un délai pour communiquer au service d'audit leurs éventuelles modifications et/ou commentaires. Le service d'audit introduit les modifications et transmet le compte rendu final par note interne aux mêmes personnes.

6.5.4 Réunion d'ouverture

La réunion d'ouverture a pour but d'établir les premiers contacts avec l'ensemble des personnes impliquées par l'audit avant de débiter les travaux. La réunion d'ouverture est facultative : les auditeurs et le service de l'entité auditée décident de l'organisation d'une réunion d'ouverture. Pour les missions qui exigeraient la présence de beaucoup de personnes, il peut être plus aisé de transmettre une note explicative. Toutefois, quand c'est possible, l'organisation d'une réunion d'ouverture est toujours préférable. Personnes présentes à cette présentation :

- le responsable du service d'audit ou son délégué ;
- les auditeurs chargés de la mission ;
- le responsable du service de ou des entité(s) audité(s) ;
- l'ensemble du personnel de ou des entité(s) audité(s) ou les responsables des processus audités

6.5.5 Support de la présentation

Il s'agit d'une présentation orale faite par les auditeurs, avec support Power Point.

Contenu de la présentation :

- présentation succincte du Service d'audit : place au sein de l'Hôpital, missions, (normes respectées,...) ;
- contexte et objectifs de la mission ;

Contexte = le pourquoi de la mission (exécution du programme d'audit, demande spécifique en raisons de problèmes aigus,...) ;

Objectifs = le but de la mission

- étendue de la mission : entité(s) concernée(s) ou processus concerné(s)
- déroulement de la mission

Présentation de la méthodologie.

- Rapport
- Evaluation
- plan d'action et suivi de la mission
- planning
- contacts

Après la présentation, les auditeurs répondent aux questions des audités.

6.5.6 Outils

Les auditeurs utilisent différents outils (moyens) pour acquérir des connaissances :

➤ Examen des résultats de l'analyse de risques

Il est important de tout d'abord reprendre les résultats de l'analyse de risques concernant l'entité ou le processus audité.

Ces résultats servent de base aux auditeurs et peuvent être soumis aux agents lors des entretiens pour mise à jour ou validation ;

➤ Les entretiens avec les responsables de plus haut niveau dans l'activité auditée

Les entretiens avec les agents de haut niveau permettent d'avoir des informations claires et générales sur les objectifs de l'organisation ;

➤ L'analyse de documents de base.

Les flow-charts (diagramme de circulation) permettent de prendre connaissance des processus. S'ils n'existent pas, il faut les créer sur base des informations recueillies et les faire valider par l'audité.

Les grilles d'analyse de tâches permettent de bien comprendre la répartition des travaux entre les agents. L'examen des rapports d'éventuels audits antérieurs, des rapports Du commissaire aux comptes permet d'identifier les risques présents. L'auditeur peut également faire des rapprochements sur diverses statistiques.

6.5.7 Détermination des objectifs d'audit

➤ But

Restreindre le champ couvert par le référentiel de contrôle interne.

Première étape :

Hiérarchiser les risques du référentiel : mesure de la probabilité (cause) et l'impact (conséquences) des risques par les audités.

Comment attribuer les cotes ?

Tant pour la probabilité que pour l'impact, l'échelle de cotation va de 1 à 4 :

1 = très faible

2 = faible à moyen

3 = moyen à important

4 = très important

La cotation est effectuée par les audités mais les auditeurs peuvent, en fonction de leur appréciation des risques, modifier la cotation (à la hausse comme à la baisse).

6.5.8 Rapport d'orientation

Le rapport d'orientation permet de définir et de formaliser les axes d'investigation de la mission et ses limites ; il les exprime en objectifs à atteindre par l'audit. Le but de ce document n'est pas de décrire les travaux ou techniques spécifiques mais de préciser les points qui seront analysés lors de la mission (cf. le modèle en annexe). Le rapport d'orientation est une sorte de contrat de prestations de service entre les audités et le service d'audit ; un compromis entre les attentes (de la Direction, du demandeur et des audités) et les capacités en temps et compétences des auditeurs.

6.5.9 Le programme de travail

Le programme de travail est constitué par un ensemble d'instructions motivées par la nécessité de contrôler le bon déroulement de la mission. La mise en œuvre du programme de travail tient compte de l'appréciation du risque inhérent, du risque lié au contrôle interne, du

niveau d'assurance que les auditeurs internes espèrent obtenir des contrôles substantifs, de la disponibilité des membres de l'équipe et temps prévu pour la mission. Le programme de travail est élaboré par les membres de l'équipe d'audit sous la direction du chef de mission puis présenté au Responsable de l'audit interne pour des corrections éventuelles. Pour chaque cycle de gestion, le programme de travail donne les objectifs de contrôle à atteindre, les contrôles à effectuer et les procédures à contrôler. Le programme de travail est susceptible de modifications et celles-ci doivent être justifiées par les éléments y relatifs. L'étude et évaluation du contrôle interne sont l'étape qui suit la phase de planification des missions.

6.5.10 Le travail de terrain

Le travail sur le terrain s'effectue de la manière suivante :

➤ Compréhension des procédures

L'équipe des auditeurs prend connaissance des pratiques en vigueur en sein du service à auditer soit à travers les manuels de procédures existants ou à défaut à travers un entretien avec les responsables pour établir un mémorandum ou à l'aide des flow charts. Les procédures décrites par cycle significatif pour l'activité, doivent être documentées par des notes internes et des spécimens des pièces fondamentales de la procédure. La description d'une opération doit faire ressortir le rôle des différents supports utilisés, leur destination, et respecter les séquences suivantes : initialisation, autorisation, exécution et contrôle, enregistrement et archivage. La description des procédures permet non seulement de comprendre la structure organisationnelle de ce service mais aussi de constater les faiblesses dans la conception de certaines procédures. Une fois les procédures identifiées, l'auditeur procède aux tests de conformité.

➤ Les tests de conformité

Les tests de conformité sont ceux par lesquels, « l'auditeur doit s'assurer que les procédures telles qu'il les a perçues sont bien celles qui existent dans l'entité ». En mettant en œuvre ces tests, l'auditeur est sûr de mieux comprendre l'organisation du service. L'application de ces tests, au cours de la vérification des différents cycles par les membres de l'équipe d'audit, est supervisée par le chef de mission.

➤ L'évaluation préliminaire du contrôle interne

Elle s'effectue par l'administration d'un questionnaire de contrôle interne dont l'exploitation fait ressortir les points forts théoriques et les faiblesses pour chaque procédure. Les points vont faire l'objet de tests de permanence. Ainsi, chaque auditeur peut mettre en œuvre le questionnaire de contrôle interne (cf. annexe) lors de la vérification d'un cycle de gestion.

➤ **Les tests de permanence**

A travers ces tests, l'auditeur cherche à confirmer que les points forts du système sont appliqués de manière permanente. Les tests de permanence sont mis en œuvre pour déterminer si les points forts du système (les contrôles faits par le service) qui ont été estimés comme assurant la fiabilité des procédures et des enregistrements ont fonctionné tout au long de l'exercice. Les tests doivent être mis en œuvre pour détecter les déviations qui auraient pu se produire. Comme pour les tests de conformité, les tests de permanence peuvent être mis en œuvre par n'importe quel auditeur membre de la mission mais sous la supervision du chef de mission.

➤ **Evaluation définitive du contrôle interne**

La détermination des points forts appliqués, des points forts théoriques et des faiblesses dans les procédures permet aux auditeurs de faire l'évaluation définitive du contrôle interne. Ainsi, selon que les procédures sont fiables ou non, certains contrôles peuvent être soit allégés ou au contraire renforcés. Les insuffisances décelées feront l'objet de recommandations dans le rapport provisoire. La sécurité recherchée peut être atteinte grâce à l'existence de contrôles et la séparation de tâches au niveau des différentes étapes de la procédure. En effet, en l'absence de séparation des tâches, un même intervenant, à différentes étapes d'une procédure, peut avoir la possibilité de commettre une irrégularité et de la dissimuler. Les contrôles de prévention (a priori) et de détection (a posteriori), peuvent permettre de faire face à ce risque et à celui pouvant naître de la collusion de plusieurs personnes. Les faiblesses du contrôle interne font l'objet d'un contrôle plus approfondi avec notamment l'examen des comptes en ce qui concerne les données relatives aux cycles comptables.

➤ **Les tests de cohérence**

Par ces tests, l'auditeur s'assure du caractère homogène des informations véhiculées par les documents comptables et dans ceux relatifs aux activités opérationnelles. Ils sont mis en œuvre à travers la revue de l'information extra comptable qui doit corroborer les tendances dégagées par les comptes ou à travers des analyses ou recoupements basés sur des calculs

arithmétiques ; l'objectif étant de déceler les erreurs ou incohérences contenues dans les comptes.

➤ **Les tests de validation**

Il s'agit de rapprocher les éléments comptables à la réalité qu'ils traduisent. Pour effectuer les tests de validation, l'auditeur a recours à la documentation interne, à la confirmation externe et à l'inspection physique. La mise en œuvre des tests de cohérence et ceux de validation incombe au membre de l'équipe chargé de contrôler les documents comptables. Le travail est accompli sous la supervision du Responsable de l'audit interne.

6.5.11 La FRAP (Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème)

Durant la phase de terrain, pour chaque dysfonctionnement constaté, l'auditeur rédige une FRAP (cf. le modèle en annexe).

6.5.12 Le Projet de rapport

L'auditeur sur base les FRAP et les papiers de travail pour conclure ma mission d'audit.

➤ **Principe**

Le projet de rapport n'est pas le rapport final pour trois raisons :

- l'absence de validation générale : les observations constatées par les auditeurs n'ont pas été validées officiellement par les audités. Elles ne peuvent être considérées comme définitives ;
- l'absence de réponse des audités aux recommandations : chaque recommandation émise par le Service d'audit doit faire l'objet d'une réponse de l'audité ;
- l'absence de plan d'action : deux pratiques coexistent dans ce domaine : soit la remise du rapport final sans attendre le plan d'action, soit l'association du plan d'action au rapport final.

➤ **Structure**

Le projet de rapport peut se présenter sous deux formes distinctes : soit un simple relevé des FRAP classées de façon logique et par ordre d'importance ne présentant aucun effort de rédaction, d'introduction, de synthèse et de conclusions ; soit selon le format du rapport final.

La deuxième option est celle qui est privilégiée au sein du Service d'audit. La première pouvant être utilisée avec l'accord du Responsable de l'audit en cas d'urgence dans la mission.

6.5.13 La Réunion de validation et de clôture

➤ But

Cette réunion présente plusieurs objectifs :

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

Tous les éléments découverts lors de l'audit doivent être présentés et validés par l'audit. Le rapport final ne doit pas contenir d'éléments qui n'auraient pas été présentés à l'audit. Tout doit être compris et les audités doivent reconnaître les constats comme exacts.

➤ Personnes présentes

Le choix des participants de l'entité auditée : logiquement, on retrouvera lors de la réunion de clôture les personnes ayant participé à la réunion de début de mission. Cependant, il faut veiller à ce que participent les personnes nécessaires à un échange complet et détaillé des points " techniques " décrits dans l'exposé général du rapport.

La représentation du Service d'audit : la présence ou non du responsable de l'Audit, son rôle dans la réunion peuvent jouer lors de la présentation afin de marquer l'entité auditée sur l'importance de l'Audit.

6.5.14 Déroulement de la réunion de clôture et de validation :

L'ordre du jour de cette réunion est l'examen du projet de rapport qui a été remis à chaque participant, au moins **5 jours ouvrables** avant la réunion.

➤ Présentation du projet par les auditeurs

L'auditeur présente les points essentiels qui seront évoqués et illustrera ceux-ci par des constats précis. L'auditeur commencera si nécessaire par une brève explication des processus en place. Ensuite, il abordera les points forts ou satisfaisants qui n'ont pas fait l'objet de FRAP et finira par les dysfonctionnements en fonction de leur importance.

➤ **Observations des audités**

Dans le souci d'une participation des audités au processus d'audit, un droit de réponse de ceux-ci sur le projet de rapport est rendu possible. Celui-ci peut être informel et oral lors de la réunion de clôture. Il peut également être écrit et formel.

Lors de la réunion, deux types de contestations peuvent se présenter à l'auditeur :

- contestations relatives aux constats : deux situations possibles: soit l'auditeur fournit un élément de preuve et la contestation s'éteint, soit il n'est pas en mesure de fournir cet élément et il est préférable d'abandonner le point litigieux ;
- contestations relatives aux recommandations : comme il s'agit d'un Projet, l'audité peut éventuellement suggérer autre chose. L'audité reste le spécialiste du sujet audité. Sa proposition peut englober des aspects oubliés ou non vus par l'auditeur. Dans ce cas, l'auditeur peut modifier voire annuler le contenu de son texte sur un point si l'audité le convainc. Cela ne doit pas l'empêcher de maintenir son texte s'il n'est pas convaincu. N'oublions pas que l'audité a toujours le droit de refuser une recommandation lors de sa réponse écrite. En effet, l'audité pourra encore réagir aux recommandations lors de ses commentaires écrits et/ou lors de l'élaboration de son plan d'action.

➤ **Modalités relatives au plan d'action et au suivi**

Les auditeurs préciseront, lors de cette réunion, la date de remise des commentaires écrits (si nécessaire) sur les constats et les recommandations et les modalités relatives au plan d'action (date de remise, insertion ou non dans le rapport, nom du responsable). Le processus de suivi sera également brièvement présenté. La réunion de validation doit faire l'objet d'un compte rendu intégrant toutes les remarques sur les constats et les recommandations. Ce compte rendu est envoyé pour approbation à l'audité.

6.5.15 Le Rapport d'audit final

Le rapport d'audit final ne peut être rédigé que lorsque les audités ont remis leurs commentaires écrits, si prévus lors de la réunion de validation.

6.5.16 Principes généraux du rapport d'audit :

le rapport doit être complet, constructif, objectif et clair. La signature du rapport par le responsable donne l'exemple de responsabilité:

- le responsable de l'Audit assume personnellement toutes les conséquences des travaux de ses subordonnés. Même en cas de conclusions positives, un rapport doit être rédigé ;
- le rapport ne doit contenir que des éléments qui ont été présentés aux responsables audités. Le Rapport d'audit ne doit pas constituer une surprise pour les audités. C'est à cette fin que la réunion de validation et de clôture est organisée. Elle rend indiscutable les faits, les constats et si possible les conclusions ;
- le rapport doit être structuré pour des lecteurs différents. C'est pourquoi, il comprend un exposé général et une synthèse. L'exposé général doit être complet et technique et apporter toutes les informations utiles aux responsables audités et aux responsables des actions à entreprendre. La synthèse s'adresse à des personnes qui doivent être informées et sensibilisées mais qui n'ont pas à résoudre les dysfonctionnements relevés ;
- le rapport doit être objectif, clair, concis, utile et le plus convaincant possible ;
- le rapport doit être revu par au moins une personne du Service d'audit qui n'a pas participé à sa rédaction.

Le rapport d'audit a deux objectifs distincts :

- il s'agit d'un document d'information pour la hiérarchie. L'audit donne à celle-ci une assurance sur la maîtrise du domaine audité. Le document à fournir ne contient que des indications générales. Il reprend clairement une identification des risques relevés et indique les mesures à prendre ;
- il s'agit d'un outil de travail pour les audités. C'est à partir du Rapport que l'audité prend les mesures correctrices. Pour ce faire, le document doit reprendre l'analyse et le détail des constats et des observations ainsi que des recommandations précises.

6.5.17 Plan d'action

Tableau 5 : Chronogramme de mise en œuvre des recommandations

PLAN D'ACTION						
N°	Action à mener		Responsabilité	Date butoir	Avancement	
	Objectif	Moyens mis en œuvre			Indicateur de suivi	Etat
1	Instituer un texte portant création du service d'audit interne	Décision du directeur ou note de service	La Direction		Existence de la note	
2	Prendre note de service portant missions et attributions de l'audit interne	Note de service	La Direction		Existence de la note	
3	Recruter 2 agents ayant niveau Bac+4ans	Autorisation de recrutement de 2 cadres	Conseil d'administration		Délibération portant autorisation du recrutement de 2 agents	
4	Affecter 2 agents de niveau Bac+2ans au SAI	Mutation de deux agents au SAI	La Direction		Présence de 2 agents supplémentaires	
5	Mettre un budget à la disposition du SAI		La Direction		Présentation du plan annuel d'audit	
6	Elaborer et présenter un plan annuel d'audit	Présentation d'un plan annuel d'audit à la direction	Le service d'audit interne			
7	Finalisation du manuel de procédures administratives et comptables		La Direction		Existence du manuel de procédures administratives et comptables	

Source : nous même

Le plan d'action doit être validé par le service d'audit. Ce dernier doit émettre des observations s'il estime le plan d'action partiellement ou totalement insuffisant. Le responsable du service audité y apporte alors les modifications nécessaires mais malheureusement il n'a pas été validé par manque de temps.

6.6 Limite de l'étude

Notre étude n'a pas tenu compte d'une partie aussi très importante pour l'hôpital à savoir l'audit clinique.

Le Centre Hospitalier National Universitaire étant un hôpital de 3eme niveau de la pyramide sanitaire du Sénégal doit avoir pour l'exécution de son Projet d'Etablissement un service d'audit interne créateur de valeur ajoutée et disposant d'une organisation interne efficace. Cette approche d'organisation de l'audit interne que nous de mettre à votre disposition répond bel et bien aux nouvelles orientations de l'IIA et son succès dépendra des moyens dont disposera le service.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

La gestion d'une grande institution comme le Centre Hospitalier National Universitaire de Fann repose sur le principe d'une délégation des responsabilités. La Direction doit s'assurer de la correcte utilisation par chaque entité de cette autonomie. A partir d'une analyse détaillée du système de contrôle, de pilotage et des organisations, l'audit apprécie l'efficacité du fonctionnement des entités et émet des recommandations pour corriger les problèmes rencontrés : l'audit est donc un vecteur de changement pour l'institution.

La contribution de l'audit à la performance globale du CHNU s'appuie sur la définition d'une méthode et le respect d'une déontologie professionnelle, tels sont les objectifs de cette approche d'organisation de l'audit interne. Le défi à relever dans un monde en perpétuelle mutation (développement de la fraude, réforme par là, réduction de la subvention de l'Etat...); est que l'organisation soit capable à tout moment de disposer d'un outil lui permettant la parfaite maîtrise de ses activités, gage d'une performance soutenue et durable.

Dans ce contexte, il ya lieu que le management soit assisté par une structure qui soit indépendante des activités menées au quotidien pour créer les conditions d'un meilleur pilotage de son organisation. L'objet de notre étude était d'apprécier l'organisation actuelle de l'audit interne de l'hôpital de Fann au lendemain de la réforme hospitalière et de proposer une organisation plus performante et répondant aux exigences du management. En vue de disposer d'une organisation harmonieuse, nous avons proposé en annexes quelques supports nécessaires et utiles pour l'audit interne.

En définitive, nous pouvons conclure ainsi, bien que les limites de notre étude à savoir l'audit clinique ne remettent pas en cause nos résultats, nous espérons qu'elles seront prises en compte et feront l'objet d'autres études futures.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe N° 1: Règles de conduite

Règles de conduite	Contenu
Intégrité	<p>Les auditeurs internes :</p> <ul style="list-style-type: none"> - doivent accomplir leur mission avec honnêteté, diligence et responsabilité. - doivent respecter la loi et faire les révélations requises par les lois et les règles de la profession. <p>1.3. Ne doivent pas sciemment prendre part à des activités illégales ou s'engager dans des actes déshonorants pour la profession d'audit interne ou leur organisation.</p> <p>1.4. Doivent respecter et contribuer aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.</p>
Objectivité	<p>Les auditeurs internes :</p> <p>2.1. Ne doivent pas prendre part à des activités ou établir des relations qui pourraient compromettre ou risquer de compromettre le caractère impartial de leur jugement. Ce principe vaut également pour les activités ou relations d'affaires qui pourraient entrer en conflit avec les intérêts de leur organisation.</p> <p>2.2. Ne doivent rien accepter qui pourrait compromettre ou risquer de compromettre leur jugement professionnel.</p> <p>2.3. Doivent révéler tous les faits matériels dont ils ont connaissance et qui, s'ils n'étaient pas révélés, auraient pour conséquence de fausser le rapport sur les activités examinées</p>
Confidentialité	<p>Les auditeurs internes :</p> <p>3.1. Doivent utiliser avec prudence et protéger les informations recueillies dans le cadre de leurs activités.</p> <p>3.2. Ne doivent pas utiliser ces informations pour en retirer un bénéfice personnel, ou d'une manière qui contreviendrait aux dispositions légales ou porterait préjudice aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.</p>
Compétence	<p>Les auditeurs internes :</p> <p>4.1. Ne doivent s'engager que dans des travaux pour lesquels ils ont les connaissances, le savoir faire et l'expérience nécessaires.</p> <p>4.2. Doivent réaliser leurs travaux d'audit interne dans le respect des Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne.</p> <p>4.3. Doivent toujours s'efforcer d'améliorer leur compétence, l'efficacité et la qualité de leurs travaux.</p>

Source : nous-même

Annexe n°2 : Normes de qualification et de fonctionnement

Groupes	Numéros	Contenu
Les normes de qualification	1000	Mission, pouvoirs et responsabilités : obligation de disposer d'une charte qui définit la nature des missions d'assurance et de conseil du SAI.
	1130	Atteinte à l'indépendance et à l'objectivité : obligation d'informer auparavant le donneur d'ordre pour les missions où l'indépendance et l'objectivité peuvent être altérées ;
	1220	Conscience professionnelle : l'auditeur interne pour une mission de conseil intègre les besoins et attentes des clients, sa complexité et la variable coût/avantages escomptés.
	1230	Compétence : obligation de refuser ou de se faire assister par les spécialistes pour les missions de conseil dans les domaines l'audit interne ne possède pas des compétences.
Les normes de fonctionnement	2010	Planification : la programmation des missions doit se baser sur l'approche par les risques en ayant un outil de mesure de ceux-ci,
	2110	Management des risques : participation à l'évaluation et à l'identification des risques.
	2120	Contrôle : aider et maintenir un dispositif de contrôle (garder la structure sous contrôle),
	2130	Gouvernement d'entreprise : contribuer au processus de gouvernance (disposer d'un code d'éthique pour insuffler une bonne culture d'entreprise),
	2201	Considération relative à la planification : elles concernent les objectifs de l'objet de l'audit, les risques et moyens de lutte, l'efficacité du système de contrôle interne et les possibilités d'amélioration,
	2210	Objectifs de la mission : l'étendue des objectifs
	2220	Champ de la mission : fonctions des objectifs de

		la mission
	2240	Programme de travail de la mission : ce programme doit être élaboré et formalisé
	2230	Documentation des informations : la nécessité disposer d'une documentation avec des informations, dont l'accès est géré par le responsable du SAI.
	2410	Contenu de la communication : les objectifs et le champ d'application (conclusions, recommandations et plan d'action).
	2440	Diffusion des résultats : elle se fait à des personnes appropriées,
	2500	Surveillance des actions de progrès : le responsable doit veiller à cette surveillance.

Source : nous même

Annexe n°3 : Questionnaire

I-ORGANISATION

Quels sont les objectifs assignés à votre SAI ?

A quel poste de Direction est rattaché votre SAI ?

Comité d'Audit	<input type="text"/>	Service d'audit interne	<input type="text"/>
Conseil d'administration	<input type="text"/>	Contrôle de gestion	<input type="text"/>
Direction générale	<input type="text"/>	Autres	

Quelle est la structure de votre SAI ?

Le service existe depuis ?

Moins d'un an ? Plus d'un an Moins de 5 ans Plus de 5 ans

Quelle est sa date de création ?

Avez-vous une charte d'audit ?

Oui Non

Si « Non » allez à 1-8

De quand date-t-elle ?

La société a-t-elle un manuel de protocole ?

Oui Non

Si « Non » allez à 1-13

Quand a-t-il été conçu ?

Est-il appliqué ?

Oui Non

Est-il régulièrement mis à jour ?

Oui Non

Le manuel de procédure couvre le cycle suivant à

	20%	40%	50%	60%	80%	100%
Achat Fournisseur						
Ventes-Clients						
Paie-Personnel						
Abonnement-Recouvrement						
Production						
Crédit						

Autres						

3 Quelles sont les motivations qui ont contribué à la mise en place de votre SAI ?

Crainte de fraude

Efficacité du contrôle interne

Respect de procédure

Imposé par l'extérieur

Autres

Si imposé par l'extérieur, quelles en sont les raisons ?

Avez-vous un manuel d'audit ?

Oui Non

De quand date-t-il ?

Quelles sont les contraintes qui pèsent sur votre service ?

Contraintes budgétaires

Contraintes liées au système d'Information
(Support de communication/feed back...)

Contraintes liées à la culture d'entreprise

Autres

Pouvez-vous nous décrire le flux de l'information au niveau de votre entité ?

Quels sont vos supports de communication ?

Le feed-back est-il spontané dans votre entreprise ?

Oui Non

II/ GESTION

2-1 Avez-vous un plan d'action ?

Oui Non

Si « Non » allez à 2-4

2-2 Respectez-vous réellement ce plan d'action ?

Oui Non

Si non, pourquoi ?

2-3 Votre SAI couvre-t-il toutes les directions et/ou services opérationnels ?

Direction générale

Logistique

Commerciale

Planification

Finances Comptabilité

Informatique

Crédit

2-4 Quelles sont les activités de votre service ?

2-5 Quels sont les moyens matériels que vous avez ?

Ordinateurs

Dossiers de l'auditeur

Papiers de travail

2-6 Quels sont les moyens humains que vous avez ?

Effectifs

Niveaux

.....

.....

.....

.....

2-7 Avez-vous un budget de fonctionnement ?

Oui

Non

2-8 Etes-vous satisfaits de vos moyens de travail ?

Oui

Non

2-9 Quels sont vos audits du travail ?

Manuel de procédure

Organigramme de l'entreprise

Statuts et règlement intérieur

Sondages

Questionnaire de contrôle interne

Rapprochement

Piste d'audit

Autres

2-10 Participez-vous au recrutement d'un auditeur interne en cas de besoin

Oui Non

2-11 Préférez-vous recruter en

Interne Externe

Pourquoi ?

2-12 Comment le responsable de service organise t-il les missions ?

2-13 Lorsque le responsable prépare le plan, a-t-il conscience de recenser tous les risques inhérents aux activités de l'entreprise ?

Oui Non

2-14 Votre SAI est-il évalué ?

Oui Non

Si « non » allez à 2-17

2-15 Si oui, comment se fait l'évaluation ?

2-16 Le responsable du SAI évalue t-il les auditeurs ?

Oui Non

2-17 Quelles sont les charges d'une mission d'audit ?

2-18 Le service dispose-t-il d'un reporting de chacune des missions ?

Oui Non

2-19 Avez-vous un suivi de recommandation ?

Oui Non

2-20 Le service fait-il le recours à la sous-traitance pour les missions d'audits spécifiques ?

Oui Non

Si oui, pour quels types d'audits ?

2-21 Le service arrive-t-il à respecter son planning ?

Oui Non

Si non, pourquoi ?

2-22 Pouvez-vous nous décrire le flux de l'information au niveau de votre service ?

2-23 La contribution de votre service au niveau de l'entreprise a-t-elle une valeur ajoutée :

Sur le chiffre d'affaire

Sur le bénéfice

Sur le respect et l'application des procédures

Sur l'application du contrôle interne

Sur la lutte contre la fraude

Sur la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise

2-25 Quels sont selon vous les aspects sur lesquels un responsable de SAI devra insister pour rendre le service efficace à long et moyen terme ?

Annexe n°4 : FICHE DE PROPOSITION DE MISSION D'AUDIT INTERNE

OBJET DE LA MISSION				
DESCRIPTION DU SUJET ET PREOCCUPATIONS DE L'EMETTEUR				
DESCRIPTION DU SUJET :				
PREOCCUPATIONS :				
CODIFICATION DU THEME				Code
Direction / Service :				
Division :				
Procédure :				
Autres :				
BENEFICES, RECOMMANDAIONS ET RESULTATS ATTENDUS				
CHAMP DE LA MISSION	Fréquence de la mission			
	Mission	Mission récurrente		
	Ponctuelle	Tous les ans	Tous les 2 ans	Tous les 3 ans

Emetteur : ----- Date : . / . / . . Signature

N.B : 1 fiche par mission

Annexe n°5 : Feuille de Révélation et d'Analyse de Problèmes

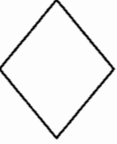
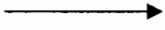

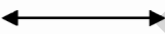

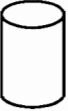


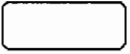

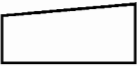
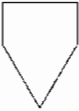
Feuille de Révélation et d'Analyse de Problèmes		
		FRAP n°
Papiers de travail :		
Problème :		
Faits :		
Causes :		
Conséquences :		
Solution proposée :		
Etablie par :	Approuvée par :	Validée par :
Le :	Le :	Le :

Annexe n°6 : Tableau des Forces et Faiblesses Apparentes

Domaine/ Opération	Objectifs de Contrôle	Risques	Indicateurs/ Indices	OPINION			Commen- taires ou Référence
				Force/ faiblesse	Conséquence	Degré de confiance	

Issus du plan d'approche	Produits par l'analyse des risques
<p>Domaine/ Opération : thème, élément de la structure</p>	<p>Force/ faiblesse : par rapport à un objectif de contrôle interne ou à une référence (manuel de procédures,...) ou à une caractéristique assurant le bon fonctionnement ainsi que l'atteinte d'un résultat escompté.</p>
<p>Objectifs de contrôle : situation théorique, caractéristiques du bon fonctionnement (par rapport au référentiel).</p> <p>Un objectif de contrôle définit de manière synthétique la situation théorique que l'auditeur devrait rencontrer pour conclure au bon fonctionnement d'une entité, d'un système ou d'opérations.</p>	<p>Conséquence : degré de gravité, probabilité d'occurrence.</p>
<p>Risques : conséquences ou (événements) redoutées en cas de dysfonctionnement, préoccupations</p>	<p>Degré de confiance de l'auditeur à ce stade (le T. F. f. A sera suivi du programme de vérification préparé par l'auditeur</p>

Annexe n°7 : Principaux symboles utilisés pour la schématisation d'une procédure

	Décision ou test induisant plusieurs chaînes d'opérations dans une procédure
	Flux d'information sur un support physique (papier, magnétique)
	Télé transmission d'information
	Mise à jour d'un fichier
	Document papier
	Fichier sur disque magnétique
	Archivage de document
	Délai de traitement ou de réalisation d'une opération
	Début/ Fin d'une procédure
	Tâche
	Entrée manuelle
	Renvoi vers la page suivante

Annexe n°8 : Fiche de suivi d'une recommandation

Fiche à remplir et à retourner à l'UCA au plus tard pour le ../../..

Recommandation N°

Réponse	Etablie par : Nom(s) Fonction(s) : Date :	Réalisée <input type="checkbox"/> Retenue <input type="checkbox"/> à l'étude <input type="checkbox"/> Refusée <input type="checkbox"/>
Dates Prévues	Plan d'action (détail concernant la recommandation) Raisons pour lesquelles la recommandation est mise à l'étude (date de prise de décision définitive) Raisons pour lesquelles la recommandation a été refusée.	
Réponse du responsable de la recommandation		

Annexe n°9 : Feuille de couverture (FDC)

	Références papier de travail	Références FRAP
OBJECTIFS DES TRAVAUX		
MODALITES D'EXECUTION		
CONCLUSION		

Annexe n°10 : Modèle de l'ordre de mission

Codification du thème :

Service :

Division :

Procédure :

Autres :

• Origine et circonstances de la mission

Cette mission rentre dans le cadre du plan annuel d'audit de l'exercice budgétaire.../... qui découle du plan

pluriannuel.../....

Le choix de votre entité et des domaines à auditer, est le résultat de tout un processus de planification des missions au sein de l'hôpital selon une démarche participative.

• Champs d'investigation

La mission concerne un audit :

- de conformité : Oui / Non

- de régularité : Oui/ Non

- d'efficacité : Oui/ Non

- de stratégie : Oui/ Non

- de management : Oui/ Non

Cet audit portera sur la fonction ou le processus X et couvrira notamment les volets suivants :

- les moyens et outils disponibles et utilisés pour l'accomplissement des tâches,

- les procédures relatives au processus X,

- l'organisation de la fonction ou du service ou de la division.

• **Objectifs de la mission**

Exemples :

- S'assurer de l'existence d'une procédure, décrivant le cadre dans lequel s'exerce la fonction ou le domaine objet de l'audit,
- S'assurer de la conformité des pratiques par rapport aux procédures décrites dans le référentiel des procédures,
- Evaluer les risques correspondant à chaque étape du traitement actuel, et vérifier la présence de contrôles internes, soit dans les systèmes informatiques supportant la fonction soit en dehors,
- S'assurer de l'existence d'un meilleur suivi des dossiers relatifs à la procédure auditée,
- S'assurer de la fiabilité et de l'intégrité des informations, aussi bien financières qu'opérationnelles,
- S'assurer du respect de la réglementation, des formules et des paramètres de calculs.

• **Limites de la mission**

Indiquer clairement les domaines non couverts par la mission.

• **Calendrier de la mission**

Exemple :

Cette mission se déroulera du .. / . / .. Au. . / . / .. , auprès de M. Y et de ses collaborateurs qui auront l'amabilité d'apporter toute l'aide nécessaire et indispensable pour le bon déroulement de la mission.

• **Responsabilité de la mission**

Exemple :

L'audit de XXXXXX sera réalisé parsous la supervision et/ ou la responsabilité de.....

Nous restons, bien entendu, à votre entière disposition pour toute information complémentaire, et vous prions d'apporter votre entière collaboration à cet audit dont le principal objectif est d'améliorer le fonctionnement et le déroulement des tâches relatives au processus ou à la procédure en question.

Le Directeur

Le Chef de service de l'Audit interne

Pour accusé de réception :

Le Chef de service de l'entité audité

Annexe n°11 : Modèle de rapport d'audit interne

1. Synthèse

La synthèse devra permettre au lecteur du rapport de se faire une idée complète de la mission.

2. Type d'audit

- Audit de conformité
- Audit de régularité
- Audit d'efficacité
- Audit de stratégie
- Audit de management

3. Domaine d'audit

- Processus concerné
- Procédure concernée
- Entité concernée
- Période concernée

4. Durée de la mission

Exemple :

La mission s'est déroulée du .././.. au .././.. et a été consacrée :

- à la prise de connaissance du domaine audité du .././.. au .././.. ou en nombre d'heures de travail,
- à l'analyse de la procédure existante et les risques qu'elle présente ainsi qu'à déceler les dysfonctionnements qui en découlent du .././.. au .././.. ou en nombre d'heures de travail,
- à l'élaboration des Feuilles de Révélation et d'Analyse de Problèmes (F.R.A.P) suite aux différents entretiens (constats, causes, conséquences et recommandations) puis à les

Valider, du .././.. au .././.. ou en nombre d'heures de travail,

- à la rédaction du rapport d'audit interne,
- Etc.

5. Objet de l'audit

Exemple :

Les objectifs de cet audit sont :

- de jouer un rôle de conseiller auprès de..... dans les domaines des procédures et qualité des documents utilisés,
- de tenir informée la direction de l'entité auditée des éventuels dysfonctionnements et des améliorations et recommandations possibles et réalisables proposées par les auditeurs en charge de la mission d'audit test,
- de vérifier l'existence d'une procédure en matière :
 - **de gestion des achats et approvisionnements,**
 - **de gestion du parc automobile,**
 - **de gestion et entretien des bâtiments administratifs,**
- de Vérifier en outre, les points de contrôle interne relatifs à chaque procédure.
- de vérifier la bonne tenue des dossiers.

6. Personnes consultées

Liste des personnes ayant été consulté avec indication de leur position hiérarchique ainsi que leur rôle dans le dispositif de contrôle interne.

7. Méthodologie

Bref rappel des différentes phases de la mission.

8. Risques inhérents

- Dans cette partie du rapport, l'auditeur devra démontrer sa connaissance du domaine audité à travers l'identification des risques inhérents et leur impact sur le processus d'audit.

9. Chiffres clés

- Evolution du budget de fonctionnement et d'investissement
- Evolution des recettes
- Evolution des effectifs
- Autres chiffres

10. Analyse des risques

Les risques observés ou qui peuvent résulter des lacunes constatées lors d'une mission d'audit.

11. Principales constatations et recommandations

Récapitulation des constats et recommandations à partir des FRAP.

CONSTAT N°1

RECOMMANDATION N°1

12. Plan d'action

Lors de la présentation du projet de rapport à l'entité auditée, il est recommandé d'obtenir l'adhésion et l'engagement de cette dernière à travers un plan d'action.

Annexe n°12 : Dispositions générales relatives aux marchés publics

GUIDE D'AUDIT INTERNE

FASCICULE : AUDIT DES DÉPENSES	CODE FICHE :	
TITRE : MARCHÉS PUBLICS	VERSION DU	
RUBRIQUE : PASSATION DES MARCHÉS PUBLICS	PAGE : 1/3	
Guide d'exploration	Réponses Oui/non	Justification de réponses négatives :
SOUS RUBRIQUE 1 : QUESTIONS RELATIVES AU DETERMINATION DES BESOINS		
<ul style="list-style-type: none"> • Quelle est la structure en charge de la gestion des marchés ? quel est l'effectif alloué à cette structure ? (Cf. Organigramme) • Quel est le nombre de marchés gérés durant les trois derniers exercices ? énumérer les différents types de marchés engagés par la structure en charge de la gestion des marchés ? (Cf. Programme prévisionnel des marchés et Etat des marchés) 		
<ul style="list-style-type: none"> • Les prestations qui font l'objet des marchés répondent-elles à la nature et à l'étendue des besoins du Ministère, à satisfaire ? 		
<ul style="list-style-type: none"> • Le maître d'ouvrage, avant tout appel à la concurrence ou toute négociation, détermine-t-il les spécifications techniques et la consistance des prestations définies par référence à des normes marocaines ou à des normes internationales ? 		

<ul style="list-style-type: none"> • Si la réponse est positive, vérifier que les spécifications techniques ne donnent aucune indication sur : <ul style="list-style-type: none"> - la marque commerciale ; - l'appellation ; - le brevet et la conception ; - le type ; - l'origine ; - les producteurs particuliers. • Le maître d'ouvrage, avant tout appel à la concurrence ou toute négociation, établit-il une estimation de coûts des prestations à réaliser sur la base de la définition et de la consistance des prestations objet du marché et des prix pratiqués sur le marché en tenant compte de toutes les considérations et sujétions concernant notamment les conditions et le délai d'exécution ? <p>(Cf. Estimation des coûts des prestations à réaliser, Budget prévisionnel)</p>		
SOUS RUBRIQUE 2 : QUESTIONS RELATIVES AUX MARCHÉS – CADRE		
<ul style="list-style-type: none"> • Est-il passé des marchés – cadre lorsque la quantification et le rythme d'exécution d'une prestation présentant un caractère prévisible et permanent, ne peuvent être déterminés à l'avance ? 		
<ul style="list-style-type: none"> • Les marchés – cadre fixent-ils le minimum et le maximum des prestations, arrêtées en valeur ou en quantité, susceptibles d'être commandées au cours d'une période déterminée n'excédant pas une année budgétaire en cours et dans la limite des crédits de paiement disponibles ? (Cf. Dossiers physiques des marchés cadres) • Ces minimum et maximum sont-ils fixés par le maître d'ouvrage avant tout appel à la concurrence ou toute négociation ? • Pour les marchés cadres qui ne sont pas passés par 		

l'Administration de la Défense nationale - est-ce que le maximum des prestations est inférieur ou égal à deux fois le minimum ?		
---	--	--

CESAG - BIBLIOTHEQUE

GUIDE D'AUDIT INTERNE

FASCICULE : AUDIT DES DÉPENSES		CODE FICHE
TITRE : MARCHÉS PUBLICS		VERSION DU
RUBRIQUE : PASSATION DES MARCHÉS PUBLICS		PAGE
Guide d'exploration	Réponses Oui/non	Justification de réponses négatives :
SOUS RUBRIQUE 2 (SUITE) : QUESTIONS RELATIVES AUX MARCHÉS – CADRE		
<ul style="list-style-type: none"> • Les quantités des prestations sont-elles précisées pour chaque commande par le maître d'ouvrage en fonction des besoins à satisfaire ? • Les marchés – cadre indiquent-ils la durée pour laquelle ils sont conclus ? • Si la réponse est positive, ces marchés cadre comportent-ils également une clause de tacite reconduction, sans toutefois que la durée totale de chaque marché n'excède trois années ? • Est-ce que la non reconduction du marché-cadre, si applicable, a été prise à l'initiative de l'une des deux parties au marché moyennant un préavis dont les conditions sont fixées par le marché ? • Est-ce que le maître d'ouvrage solde ces marchés, à la fin de chaque année budgétaire, à hauteur du montant des prestations réalisées ? • Est-ce que les prestations du marché cadre sont en conformité avec la liste des prestations qui peuvent faire l'objet de marchés cadre fixée par décision du Premier Ministre ? 		
SOUS RUBRIQUE 3 : QUESTIONS RELATIVES AUX MARCHÉS RECONDUCTIBLES		
<ul style="list-style-type: none"> • Est-il passé des marchés lorsque les quantités peuvent être déterminées à l'avance par le maître d'ouvrage et présentent un caractère prévisible, répétitif et permanent ? (Cf. Planning des marchés 		

<p>et Etat des marchés)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Si la réponse est positive : - Ces marchés déterminent t-ils les spécifications, la consistance, les modalités d'exécution et le prix des prestations susceptibles d'être réalisées au cours d'une période n'excédant pas une année budgétaire en cours et dans la limite des crédits de paiement disponibles ? - Est-ce que la durée pour laquelle ces marchés sont conclus est indiquée et inférieure à trois ans ? - Est-ce le maître d'ouvrage solde ces marchés, à la fin de chaque année budgétaire, à hauteur du montant des prestations réalisées ? • Est-ce que les prestations des marchés reconductibles sont en conformité avec la liste des prestations qui peuvent faire l'objet de marchés cadre fixée par décision du Premier Ministre ? 		
<p>SOUS RUBRIQUE 4 : QUESTIONS RELATIVES AUX MARCHÉS À TRANCHES CONDITIONNELLES</p>		
<ul style="list-style-type: none"> • Est-il passé des marchés à tranches conditionnelles lorsque la prestation à réaliser peut être divisée en deux ou plusieurs tranches constituant chacune un ensemble cohérent, autonome et fonctionnel ? • Si la réponse est positive, ces marchés portent-ils sur la totalité de la prestation ? (Cf. Dossiers marchés) 		

CODE	Centre Hospitalier National Universitaire de FANN	Manuel d'audit
	Service d'audit interne	Page :
TRESORERIE		
Service de :	Fait par :	contrôlé par :
Objectifs de contrôles		
<p>s'assurer que tous les décaissements sont autorisés et qu'il n'ya pas de soustractions frauduleuses de fonds et de chèques,</p> <p>contrôle de maîtrise de tous les suspens bancaires,</p> <p>s'assurer que les comptes reflètent la situation de trésorerie exacte de l'entité,</p> <p>s'assurer que les produits et les charges sur les opérations de trésorerie sont inscrits dans les comptes appropriés et sont bien suivies,</p> <p>s'assurer de la régularité de la désignation du comptable denier manipulant les fonds publics,</p> <p>s'assurer du respect des procédures de règlement des dépenses par le comptable denier,</p> <p>s'assurer que tous ceux qui détiennent ou manipulent les fonds y sont habilités.</p>		
Documents à consulter		
<p>liste des comptes bancaires et des personnes habilitées à signer les chèques,</p> <p>rapprochements bancaires,</p> <p>inventaires de caisse,</p> <p>rapports d'inventaire de la caisse,</p> <p>brouillard de caisse,</p> <p>tableau d'emprunt,</p> <p>rapprochements reçus service/ reçus ACP/ facturation.</p>		
Comptes concernés : 50 à 59		
Travaux à effectuer		
<p>vérifier que l'accès aux fonds et chèques est strictement réglementé,</p> <p>s'assurer qu'ils sont conservés dans des conditions de sécurité satisfaisantes,</p> <p>analyser les suspens bancaires, notamment, leur nature et ancienneté,</p>		

s'assurer de l'existence de contrôles réguliers sur les encaisses, contrôle des procédures d'encaissement et de décaissement, revue des brouillards de caisse et contrôle des pièces justificatives, contrôle inopiné sur les encaisses détenues, contrôle des signatures autorisées, vérification des souches des chéquiers en cours à la clôture, s'assurer de la bonne tenue des comptes caisse et banque, rapprocher les montants détenus dans la caisse avec les soldes comptables,
Procédures analytiques
Comparaison de la variation des comptes importants entre l'exercice n et n-1, Comparaison des montants réels aux prévisions budgétaires, Analyse de certains ratios, Suivi des éléments importants ou inhabituels en rapprochements etc.
Conclusions et recommandations

CODE	Centre Hospitalier National Universitaire de FANN	Manuel d'audit
	Service d'audit interne	Page :
ACHATS FOURNITURES		
Service de :	Fait par :	contrôlé par :
Objectifs de contrôles		
<p>s'assurer du respect du code des marchés publics,</p> <p>s'assurer de la bonne exécution du règlement des contrats,</p> <p>contrôle de la séparation des tâches incompatibles,</p> <p>contrôle du respect des procédures d'achats, notamment la mise en concurrence des fournisseurs et les appels d'offres,</p> <p>revue des enregistrements comptables,</p> <p>revue des subventions, dons et frais généraux (carburant, mission),</p> <p>exploitation des retours de circularisation.</p>		
Documents à consulter		
<p>rapports d'activités et de gestion,</p> <p>liste des marchés conclus sur la période et documents de dépouillement des offres,</p> <p>manuel des procédures,</p> <p>les liasses (bon de commande, bon de réception, facture, chèque de règlement),</p> <p>balance des comptes fournisseurs,</p> <p>loi n°2002-550 du 30 mai 2002 portant code des marchés publics,</p> <p>documents relatifs aux consultations de fournisseurs : appels d'offres, soumissions, dépouillement, adjudication, marchés,</p> <p>balance et grands livres des tiers,</p>		
Comptes concernés 401 402 408 60 à 63		
Travaux à effectuer		

recoupement par sondage pour certains marchés avec les pièces justificatives,
circularisation des fournisseurs, de la direction des impôts et domaines etc.
contrôle des soldes des comptes fournisseurs,
rapprochement balance générale/balance auxiliaire des fournisseurs, fournisseurs et grand-livre fournisseurs,
rapprochement des dettes avec les opérations de trésorerie et les factures de l'exercice suivant,
vérifier que les soldes débiteurs et les soldes créditeurs des fournisseurs ne sont pas compensés,
vérification de la distinction de fournisseurs en fournisseurs d'exploitation et fournisseurs d'investissement,
vérifier de calcul arithmétique des soldes,
vérifier la comptabilisation des avances et acomptes aux fournisseurs.

Procédures analytiques

évolution des comptes suivant les exercices n et n-1,
comparaison des dépenses par rapport aux budgets,
suivi des dépassements budgétaires, calcul de certains ratios

Conclusions et recommandations

CODE	Centre Hospitalier National Universitaire de FANN	Manuel d'audit
	Service d'audit interne	Page :
REVENUS PRODITS		
Service de :	Fait par :	contrôlé par :
Objectifs de contrôles		
<p>-s'assurer de l'inexistence de créances fictives, -comptabilisation de l'ensemble des ventes, -s'assurer du recouvrement total des créances</p>		
Documents à consulter		
<p>balances et grands livres des tiers, répartition individuelle des créances sur la clientèle par ancienneté</p>		
Comptes concernés : 70 à 77 411 418 419		
Travaux à effectuer		
<p>circulariser les clients dont les comptes ne sont pas encore soldés, rapprocher les réponses obtenues de la comptabilité, en fonction de l'ancienneté, apprécier les chances de recouvrement des créances, constater les dépréciations éventuelles en comptabilité, vérifier que les abandons de créances sont dûment autorisés et font suite à l'épuisement des procédures de recouvrement, S'assurer que les factures sont enregistrées selon une séquence numérique ininterrompue, analyse de la séparation des tâches incompatibles, revue des produits hors exploitation.</p>		
Procédures analytiques		
<p>comparaison des ventes réelles aux prévisions budgétaires, appréciation de l'évolution des ventes et des produits de l'année par rapport à l'année n-1, calcul de ratios du cycle vente</p>		
Conclusions et recommandations		

--

CODE	Centre Hospitalier National Universitaire de FANN	Manuel d'audit
	Service d'audit interne	Page :
STOCKS		
Service de :	Fait par :	contrôlé par :
Objectifs de contrôles		
<p>-s'assurer de la protection adéquate des stocks contre le vol, l'incendie et les soustractions frauduleuses,</p> <p>-tenue des stocks et des matières conformément aux textes régissant la comptabilité des matières, appartenant à l'Etat, aux collectivités locales et aux établissements publics,</p> <p>-vérifier que les stocks sont correctement évalués, comptabilisés à la clôture de l'exercice,</p> <p>-code régularité de la nomination du comptable des matières.</p>		
Documents à consulter		
<p>-décret n°81-844 du 20 AOUT 1981 relatif à la comptabilité des matières appartenant à l'Etat, aux collectivités locales et aux établissements publics,</p> <p>-instruction ministérielle n°4MEF du 8 mars 1998 sur la comptabilité des matières,</p> <p>-balance des comptes concernés n/ n-1</p> <p>-état d'inventaire des stocks</p> <p>-grand livre</p>		
Comptes concernés : 31 à 39		
Travaux à effectuer		
<p>-vérifier que les stocks existent et appartiennent à l'unité contrôlée,</p> <p>-vérifier que les stocks sont correctement évalués, comptabilisés de façon exhaustive,</p> <p>-analyse de séparation des tâches incompatibles,</p> <p>-vérifier la tenue effective d'inventaire des stocks,</p> <p>-contrôler si les sessions des stocks et matières sont faites selon les dispositions</p>		

réglementaires,

-apprécier la constitution de provisions pour dépréciation des stocks.

Procédures analytiques

-rapprocher les montants comptabilisés aux montants figurant sur les fiches de suivi des stocks,

-expliquer l'évolution ou toute variation anormale concernant les montants de l'exercice en cours,

-comparaison des montants prévus pour l'achat des matières et les montants effectivement dépensés,

-calcul de ratios sur les stocks.

Conclusions et recommandations

CODE	Centre Hospitalier National Universitaire de FANN	Manuel d'audit
	Service d'audit interne	Page :
IMMOBILISATIONS		
Service de :	Fait par :	contrôlé par :
Objectifs de contrôles		
<p>-s'assurer du respect du code des marchés publics dans l'attribution et l'exécution des marchés relatifs aux immobilisations,</p> <p>-contrôle de l'existence et de l'exhaustivité des immobilisations et de leur non affectation à des usages en dehors de l'exploitation,</p> <p>-contrôle de la protection des immobilisations contre les vols, les intempéries, les incendies et autres dégradations,</p> <p>-évaluation : risques de surfacturation et mauvaise évaluation des valeurs en comptabilité(valeurs brutes , amortissements),</p> <p>-s'assurer que la distinction entre charges et immobilisations est correctement effectuée,</p> <p>-s'assurer de la propriété : seuls les biens appartenant à la société sont incorporés dans son actif immobilisé. Cependant, en vertu du principe de prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, le SYSCOA autorise l'incorporation à l'actif des biens acquis dans le cadre d'un contrat de crédit de bail ou affectés d'une clause de réserve de propriété.</p>		
Documents à consulter		
<p>- loi n°2002-550 du 30 mai 2002 portant code des marchés publics,</p> <p>- circulaire n°19/PR du 17 juin 1989 fixant les modalités de la vente, de biens mobiliers appartenant aux établissements et aux sociétés du secteur para public,</p> <p>- tableau des immobilisations,</p> <p>- dernier inventaire physique,</p> <p>- plan et budget d'investissement,</p> <p>- manuel de procédures de gestion des immobilisations.</p>		
Comptes concernés : 20 à 27 28 29		
Travaux à effectuer		

a-Immobilisations corporelles

Acquisitions

- En l'absence d'un inventaire contradictoire récent, organiser une prise d'inventaire,
- Rapprocher l'inventaire physique de la comptabilité,
- Rapprocher le tableau des immobilisations de la comptabilité,
- Vérifier que la procédure des achats respecte le code des marchés publics,
- Procéder à des demandes de prix pour s'assurer de la correcte facturation des achats,
- Corroborer toutes les acquisitions par des pièces justificatives,
- Vérifier la conformité des réceptions avec les commandes.

Exploitation

- S'assurer que toutes les immobilisations sont utilisées dans le cadre de l'exploitation

Cession

- Vérifier que les cessions sont dûment autorisées,
- S'assurer que du respect de la procédure réglementaire en matière de cession,
- S'assurer que les prix de cession sont corrects eu égard à la valeur comptable nette des biens cédés.

Comptabilisation

- S'assurer de la correcte détermination des valeurs brutes,
- Vérifier la régularité des taux d'amortissements pratiqués,
- S'assurer que les dépréciations constatées en comptabilité se rapportent à des immobilisations en services,
- Vérifier que les immobilisations en cours ne comprennent pas des biens mis en exploitation,
- S'assurer de la bonne comptabilisation des sorties.

b-Immobilisations incorporelles

Frais immobilisés

- S'assurer de la nature des frais immobilisés,
- Vérifier que la résorption est faite en mode direct (non tenue d'un compte de dotation aux amortissements, la dotation est constatée par diminution de la valeur brute),
- S'assurer que les frais amortis depuis un an au moins sont annulés du bilan,
- Vérifier qu'aucun dividende n'a été distribué avant la résorption intégrale des frais immobilisés.

Immobilisations financières

- Pour les avances et acomptes sur immobilisations, s'enquérir de la réalité de la commande et de son dénouement ultérieur,
- Pour les titres de participation, procéder à l'évaluation de la valeur économique des titres détenus, par référence à des états financiers récents ou à la cotation en bourse. Le cas échéant, et en l'absence de distribution de dividende, recommander une dépréciation comptable par la constitution d'une provision,
- Pour les prêts et autres créances à long terme, s'assurer de leur réalité, de l'identité des bénéficiaires et évaluer les chances de recouvrement,
- Pour les prêts à long terme au personnel, s'assurer de l'appartenance de bénéficiaires au personnel et la régularité des remboursements,

Procédures analytiques

- analyse et justification des mouvements sur les immobilisations
- comparaison des acquisitions aux prévisions budgétaires,
- explication de l'évolution de toutes variation inattendue ou inhabituelle entre les montants de l'exercice en cours et de l'exercice précédent et ceux budgétés, par catégories d'immobilisations,
- vérifier que le rapport d'inventaire est approuvé par le responsable habilité,
- calcul de certains ratios sur les immobilisations.

Conclusions et recommandations

CODE	Centre Hospitalier National Universitaire de FANN	Manuel d'audit
	Service d'audit interne	Page :
PERSONNEL		
Service de :	Fait par :	contrôlé par :
Objectifs de contrôles		
<ul style="list-style-type: none"> -s'assurer de l'inexistence d'emploi fictifs ou pléthoriques, -s'assurer du paiement régulier des cotisations sociales (IPRES caisse de sécurité sociale) -s'assurer que les politiques de rémunération et d'avancement sont conformes aux textes en vigueur, -s'assurer que les charges de personnel sont correctement calculées, enregistrées et concernent bien l'exercice, -vérifier que les provisions pour congés payés sont correctement évaluées, -s'assurer que les procédures de recrutement transparentes sont mis en œuvre, -s'assurer que les avantages et rémunérations du personnel sont autorisés par le conseil d'administration ou les textes en vigueur -Etc. 		
Documents à consulter		
<ul style="list-style-type: none"> - code du travail, -état nominatif du personnel, - description des attributions, -manuel de procédure de gestion des ressources humaines 		
Comptes concernés : 101 102 11 12 13		
Travaux à effectuer		
<ul style="list-style-type: none"> -s'assurer de l'existence d'une politique claire en matière de recrutement et d'avancement, -s'assurer de l'adéquation des postes occupés avec les profils des titulaires, -vérifier par tout moyen, la réalité des emplois déclarés, -s'assurer que la taille de l'effectif est en adéquation avec le niveau de l'activité, 		

- s'enquérir de la conformité des rémunérations et avantages servis avec les textes en vigueur,
- circulariser les organismes sociaux (IPRES et CSS) en vue de connaître la situation réelle des cotisations versées,
- vérifier que les avances et acomptes au personnel sont apurés au moment opportun,
- vérifier que toutes les charges salariales sont correctement calculées et comptabilisées sur l'exercice qui sied,
- vérifier la conformité des taux appliqués pour le calcul des différentes retenues à la source (Prestations sociales, IR etc.).

Procédures analytiques

- calcul des variations significatives par rapport à l'exercice précédent,
- demander des explications par rapport aux variations,
- comparer les réalisations aux prévisions budgétaires,
- calcul de certains ratios liés aux charges de personnel

Conclusions et recommandations

Annexe n°13 : Code de déontologie des auditeurs du CHNU de FANN

Outre les obligations inhérentes aux statuts de la fonction publique et au code de travail applicables aux agents du Centre Hospitalier et Universitaire de Fann, le service de l'audit interne se conforme aux normes internationales de sa profession en matière de déontologie :

- l'auditeur veille à conduire ses enquêtes sans préjugé. Dans ces conditions, il doit manifester un haut niveau d'objectivité, d'impartialité et d'honnêteté ;
- il doit se comporter de manière telle que son intégrité et sa bonne foi ne puissent pas être mises en doute ;
- l'auditeur ne pouvait, sur la qualité de ses travaux de recherche, transiger avec le niveau du service approprié, la réunion des conditions nécessaires à l'exercice effectif de ses missions ;
- dans sa contribution à la performance de l'organisation, il doit allier une grande rigueur de méthode et une capacité d'écoute lui permettant d'appréhender les réalités opérationnelles ;
- en cas de découverte d'irrégularités ou de fraudes graves, l'auditeur informe immédiatement sa hiérarchie et examine avec elle la meilleure conduite à tenir pour la recherche des preuves avec le tact et la discrétion nécessaire ;
- l'audit interne est soumis à un strict secret professionnel dont seuls ses mandats peuvent l'affranchir ;
- les dossiers d'audit, ne sont pas accessibles à l'exception des parties utilisées par d'autres professionnels, eux-mêmes astreints au devoir de réserve et au secret professionnel ;
- l'audit interne a le devoir de refuser une mission qui lui serait proposé s'il est estimé, en conscience et de façon étayée, et après discussion avec la Direction, qu'une insuffisance ou une absence de compétence ou de moyens adaptés à la mission risque de nuire à la crédibilité des conclusions ;
- la méthodologie, les outils et les moyens doivent répondre aux standards professionnels reconnus et viser le meilleur coût et la meilleure efficacité pour l'audit ;
- l'audit interne rend compte par écrit aux instances qui l'on mandaté, des faits mis en évidence. Ceux-ci sont toujours portés à la connaissance préalable des responsables des secteurs audités dont les observations et l'adhésion sont sollicitées.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

1. **AHOUANGANSI, Evariste (2008)**, *Audit et Révision des comptes*, édition Mondexperts, Abidjan, 729 Pages;
2. **BARBIER Etienne (1999)**, *Mieux piloter et mieux utiliser l'Audit –l'apport de l'audit aux entreprises et aux organisations*, MAXIMA, Paris, 124 Pages.
3. **BARBIER Etienne (1996)**, *permanence et actualité*, Editions d'organisation, Paris, 211 Pages.
4. **BECOUR Jean Charles et BOUQUIN Henri (1996)**, *audit opérationnel : efficacité, efficience ou sécurité* ; Economica, France, 418 Pages.
5. **BECOUR Jean Charles et BOUQUIN Henri (2008)**, *audit opérationnel : Entrepreneuriat, gouvernance et performance* ; Economica, 3^e éditions, France, 444 Pages.
6. **BERTIN Elisabeth (2007)**, *audit interne : enjeux et pratiques à l'international*, 320 Pages.
7. **BURNIER Jean (1991)**, *audit financier : guide pour l'audit de l'information financière des entreprises*, 341 Pages.
8. **COLLINS Lionel et VALIN Gérard (1992)**, *audit et contrôle interne : aspects financiers, opérationnels et stratégiques*, Editions, DALLOZ, Paris, 373 Pages.
9. **COOPERS & LYBRAND (2000)**, *La nouvelle Pratique du contrôle Interne* ; 5^e édition, éditions d'Organisation ; Paris, 378 Pages.
10. **COOPERS & IFACI (2005)**, *le management des risques de l'entreprise (COSO II Report*, Editions d'organisation, 338 Pages).
11. **DAYAN et al (2008)**, *manuel de gestion*, 2e édition ; AUF, volume 1 ; 1088 Pages.
12. **GERBIER Alain (1996)**, *La charte d'audit support d'une légitimité*, IFACI, 177 pages.
13. **GRAND Bernard et VERDALLE Bernard (1999)**, *audit comptable et financier* ; Editions : Economica, Paris, 112 Pages.
14. **HENRY Alain et MONKAM-DAVERAT Ignace (2001)**, *rédiger les procédures de l'entreprise : guide pratique*, 3^e édition, 184 Pages.
15. **IFACI (2000)**, *les mots de l'audit* ; Editions liaisons, Paris, 110 Pages.
16. **IFACI (2001)**, *Evaluation de la compétence dans la pratique de l'audit interne : un cadre de référence* ; institut de l'audit interne, Paris, 45 Pages.
17. **JORAS Michel (1996)**, *les fondamentaux de l'audit interne* ; Editions preventiques, 99 Pages.

18. **LEMANT Olivier et un Groupe de réflexion de l'Institut de l'Audit Interne (1999)**, *Créer Organiser et développer l'Audit Interne Que faire pour réussir* ; MAXIMA, Paris, 126 Pages.
19. **LEMANT Olivier et SCHICK Pierre (1995)**, *Guide de self-audit* ; les éditions d'organisation, 217 Pages.
20. **LEMANT Olivier (1995)**. La conduite d'une mission d'audit interne, 2^e édition, DUNOD.
21. **LEMANT Olivier (2002)**, *L'audit interne*, Bibliothèque numérique E-thèque, www.numilog.com, 76 Pages.
22. **LEMANT Olivier et groupe de recherche (1995)**, *la direction d'un service d'audit interne*, IFACI, 248 Pages.
23. **LETEURTRE Hervé et BERA Bénédicte (1992)**, *audit de la communication interne des établissements hospitaliers*, 244 Pages.
24. **MIKOL Alain (1999)**, *les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal*, les éditions d'organisation, 198 Pages.
25. **MIKOL Alain (2002)**, *gestion comptable et financière*, 5^e édition, 184 Pages.
26. **MORDELET Patrice (2006)**, *gouvernance de l'hôpital et crise des systèmes de santé*, Rennes, 367 Pages.
27. **MOREAU Franck (2002)**, *comprendre et gérer les risques* ; Editions d'organisation, Paris, 222 Pages.
28. **SAMBA Oumar & DIALLO Mamadou Ibra (2008)**, *le praticien : système comptable OHADA*, Editions comptables et juridiques, Paris, 993 Pages.
29. **SCHICK Pierre (2008)** ; *mémento d'audit interne : méthode de conduite d'une mission*, Editions : DUNOD, 217 Pages.
30. **PERETTI Jean Marie & al (1995)**, *des mots pour l'audit*, ifaci, Paris, 83 Pages.
31. **PIGE Benoit (2001)**, *audit et contrôle interne* ; Editions ENIS, France, 207 Pages.
32. **RENARD Jacques (2002)**, *théorie et pratique de l'audit interne* ; 4^e édition, Editions d'organisation ;
33. **RENARD Jacques (2003)**, *l'audit interne : ce qui fait débat*, MAXIMA, Paris, 267 Pages.
34. **RENARD Jacques (2004)**, *théorie et pratique de l'audit interne* ; 5^e édition, Editions d'organisation, 422 Pages.
35. **RENARD Jacques (2006)**, *théorie et pratique de l'audit interne* ; 6^e édition, Editions d'organisation, 479 Pages.
36. **RENARD Jacques (2009)**, *théorie et pratique de l'audit interne* ; 7^e édition, Editions d'organisation, 469 Pages.

37. **VILLALONGA (2007)**, *l'audit qualité interne : manager avec efficacité son processus d'audit*, 2^e éditions, 197 Pages.
38. **WEILL Michel (1999)**, *l'audit stratégique : qualité et efficacité des organisations*, Association Française de Normalisation, Paris 248 pages.

REVUES

39. **BRESSAC Annie (2000)**, Audit interne et risk management : deux activités spécifiquement complémentaires, *Revue Française de l'Audit Interne*, n°148 : 10-11.
40. **CHRISTELLE Philippe (2002)**, L'audit interne : réforme ou révolution, *Revue Française de l'audit interne*, n°162 ; 4-6.
41. **FAUTRAT Michel (2000)**, De l'audit interne au management de la maîtrise des risques, *Revue Française de l'audit interne*, n°148 : 24-27.
42. **JOUFFROY Marc (2001)**, Audit interne : une profession prête à faire face aux défis de l'avenir, *Revue Française de l'audit interne*, n°153 : 4.
43. **JOUFFROY M arc (2002)**, Les auditeurs parlent aux auditeurs : le devenir de l'audit interne, n°159.
44. **SERIEYX Hervé (2000)**, L'audit interne : ouverture pour demain-un métier de plus en plus complexe et difficile, *Revue Française de l'audit interne*, n°147 : 25.
45. **ROUFF Jean-Loup (2001)**, l'audit interne : vers de nouvelles ambitions, *Revue Française d'audit interne*, n°154 : 14.
46. **VAURS Louis (2000)**, La nouvelle définition tire l'audit interne vers le haut, *Revue Française de l'audit interne*, n°150 : 4.

Source Internet

47. Anaes (2003), l'évaluation des pratiques professionnelles
<http://www.anmsr.asso.fr/CRC/colloque%20anaes%201203.htm>
48. Garrot, Peter (1995), Coalition Solidarité Santé. www.solidaritésanté.qc.ca.
49. MASSE Arthur (1994), nouvelle réforme sanitaire pour la performance,
www.camagazine.com/index.cfmevaluation/risk.hos
50. Mc Arthur, Jim (2008), 2^{ème} journée nationale de la SoFGRES,
<http://stratégies4innovation.wordpress.com/2008/08/02/benchmarking-entre-bonnes-pratiques-alignement-stratégique/>;
51. Scribd (2008), les cycles d'audit de l'entreprise, www.scribd.com;