

**CENTRE AFRICAIN
D'ETUDES SUPERIEURES
EN GESTION**

C E S A G

INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE

**DIPLOME D'ETUDES SUPERIEURES SPECIALISEES
EN AUDIT ET CONTROLE DE GESTION**

DESS

16^{ème} PROMOTION

THEME :

**La Pratique de l'Audit Interne au Ministère
de l'Agriculture, de l'Elevage et de la Pêche
(MAEP) du TOGO**

Présenté par :

Dziédzom Kossi ASARE-KOKOU

Sous la direction de :

M. Nadédjo BIGOU-LARE

Professeur Agrégé en Gestion – Université de Lomé

Professeur associé au CESAG

Avril 2006



LISTE DES ABREVIATIONS ET SIGLES

AC : Attaché de Cabinet

ACP : Afrique, Caraïbes et Pacifique

BCEAO: Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest

BVG: Bureau du Vérificateur Général

CAB: Cabinet

CAG: Consultative Advisory Group

COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

CR : Compte Rendu

CT : Conseiller Technique

DA : Direction de l'Agriculture

DAER : Direction de l'Aménagement et de l'Equipeement Rural

Daf : Directeur Administratif et Financier

DAF : Direction de l'Administration et des Finances

DAI : Direction de l'Audit Interne

dAI : Division de l'Audit Interne

DBCAI : Division du Budget, de la Comptabilité et de l'Audit Interne

DEP : Direction de l'Elevage et de la Pêche

DESS : Diplôme d'Etudes Supérieures Spécialisées

DG : Direction Générale

DGTCP : Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique

DirCab : Directeur du Cabinet

DPAEP : Direction Préfectorale de l'Agriculture, de l'Elevage et de la Pêche

DPRH : Direction de la planification et des Ressources Humaines

DRAEP : Direction Régionale de l'Agriculture, de l'Elevage et de la Pêche

DSID : Direction des Statistiques agricoles, de l'Informatique et de la Documentation

FCFA : Franc de la Communauté Financière Africaine

FED : Fonds Européen de Développement

FRAP : Feuille de Révélation et d'Analyse du Problème

GAO: General Accounting Office

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board

IAS : Institut de l'Audit Social

ICAT : Institut de Conseil et d'Appui Technique

IFAC: International Federation of Accountants

IFACI : Institut Français des Auditeurs Consultants Internes

IGE : Inspection Générale d'Etat

IIA : Institute of Internal Auditors

INCOSAI: Congrès International de l'Organisation des Instituts Supérieurs de Contrôle des finances publiques

INTOSAI : Organisation Internationale des Instituts Supérieurs de Contrôle des finances publiques

IRDQ : Institut de Recherche et de Développement de la Qualité

ISA: International Standards on Auditing

ISACI : Institut Sénégalais des Auditeurs Consultants Internes

ISC : Institut Supérieur de Contrôle

ITRA : Institut Togolais de Recherche Agronomique

MAEP : Ministère de l'Agriculture, de l'Élevage et de la Pêche

MDR : Ministère du Développement Rural

MEFP: Ministère de l'Économie, des Finances et des Privatisations

PAC : Plan d'actions correctives

PME : Petites et Moyennes Entreprises

PNASA : Projet National d'appui aux Services Agricoles

QCI : Questionnaire de Contrôle Interne

RCI : Référentiel de Contrôle Interne

SAI: Service d'Audit Interne

SG : Secrétariat Général

TFFA : Tableau des Forces et faiblesses Apparentes

UE : Union Européenne

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

Liste des tableaux

| | |
|--|----|
| Tableau 1 : Normes d'audits externe et interne du secteur public | 41 |
| Tableau 2 : Indicateurs de mesure des variables indépendante | 48 |
| Tableau 3 : Indicateurs de mesure des composantes de l'audit interne | 50 |
| Tableau 4 : Caractéristiques et répartition de l'échantillon | 51 |
| Tableau 5 : Synthèse des forces de l'audit interne | 79 |
| Tableau 6 : Synthèse des faiblesses de l'audit interne | 87 |
| Tableau 7 : Plan de mise en œuvre des recommandations | 95 |

Liste des figures

| | |
|---|----|
| Figure 1 : Structure centralisée grande organisation | 12 |
| Figure 2 : Structure décentralisée grande organisation | 13 |
| Figure 3 : Déroulement d'une mission d'audit interne | 21 |
| Figure 4 : Collaboration publique et privée | 42 |
| Figure 5 : Modèle d'analyse | 47 |
| Figure 6 : Position hiérarchique de l'audit interne | 66 |
| Figure 7 : Position hiérarchique de la division de l'audit interne | 89 |
| Figure 8 : Position hiérarchique de la direction de l'audit interne | 90 |

TABLE DE MATIERES

| | |
|--|-----------|
| REMERCIEMENTS | i |
| LISTE DES ABREVIATIONS ET SIGLES | ii |
| LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES | iv |
| TABLE DE MATIERES | v |
| INTRODUCTION GENERALE | 1 |
| PROBLEMATIQUE | 3 |
| QUESTION DE RECHERCHE | 5 |
| OBJECTIF DU MEMOIRE | 6 |
| INTERET DU MEMOIRE | 6 |
| METHODOLOGIE | 7 |
| PLAN DU MEMOIRE | 7 |
| Première partie : LES FONDEMENTS DE L'AUDIT INTERNE | 8 |
| Introduction | 9 |
| CHAPITRE 1- LES CONCEPTS DE BASE DE L'AUDIT INTERNE | 10 |
| 1.1. Le champ d'application | 10 |
| 1.1.1. La définition | 10 |
| 1.1.2. Les objectifs de l'audit interne | 11 |
| 1.1.3. L'organisation de l'audit interne | 11 |
| 1.1.3.1. L'organisation du service | 11 |
| 1.1.3.1.1. Le niveau de rattachement | 11 |
| 1.1.3.1.2. L'organisation interne du service | 11 |
| 1.1.3.2. L'organisation du Travail | 13 |
| 1.1.3.2.1. La Charte d'audit | 14 |
| 1.1.3.2.2. Le Plan d'audit | 14 |
| 1.1.3.2.3. Le Planning | 14 |
| 1.1.3.2.4. Le Manuel d'audit interne | 15 |
| 1.1.3.2.5. Les dossiers d'audit | 15 |
| 1.1.3.3. Les moyens | 16 |
| 1.1.3.3.1. La documentation | 16 |
| 1.1.3.3.2. Les moyens informatiques | 16 |
| 1.1.3.3.3. Les moyens financiers | 17 |
| 1.1.3.3.4. Les moyens humains | 17 |
| 1.1.3.4. Le profil des auditeurs internes | 17 |
| 1.2. La Méthodologie de l'audit interne | 18 |
| 1.2.1. La mission de l'audit interne | 18 |
| 1.2.1.1. La phase d'étude ou de préparation | 18 |
| 1.2.1.2. La phase de vérification ou de réalisation | 19 |
| 1.2.1.3. La phase de conclusion | 20 |
| 1.2.2. Les outils et les techniques | 21 |
| 1.2.2.1. Les outils d'interrogations et de collectes de l'information | 22 |
| 1.2.2.1.1. Le Sondage statistique | 22 |
| 1.2.2.1.2. L'interview | 22 |
| 1.2.2.1.3. Le questionnaire | 22 |
| 1.2.2.2. Les outils de description | 23 |
| 1.2.2.2.1. L'observation physique | 23 |
| 1.2.2.2.2. La narration | 23 |

| | |
|--|-----------|
| 1.2.2.2.3. L'organigramme fonctionnel..... | 24 |
| 1.2.2.2.4. La grille d'analyse des tâches..... | 24 |
| 1.2.2.2.5. Le diagramme de circulation ou Flow chart..... | 24 |
| 1.2.2.2.6. La piste d'audit..... | 24 |
| 1.2.2.2.7. Le tableau des forces et faiblesses apparentes..... | 25 |
| 1.2.2.3. Les outils de formalisation des travaux..... | 25 |
| 1.2.2.3.1. Le papier de travail..... | 25 |
| 1.2.2.3.2. La feuille de révélation et d'analyse du problème (FRAP)..... | 25 |
| 1.2.2.4. La mise en œuvre..... | 25 |
| 1.3. Les aspects pratiques de l'audit interne..... | 26 |
| 1.3.1. Les catégories d'audit interne..... | 26 |
| 1.3.1.1. L'audit financier et comptable..... | 26 |
| 1.3.1.2. L'audit opérationnel..... | 27 |
| 1.3.2. Les types d'audit interne..... | 27 |
| 1.3.2.1. L'audit de régularité..... | 27 |
| 1.3.2.2. L'audit d'efficacité..... | 27 |
| 1.3.2.3. L'audit de management..... | 28 |
| 1.3.2.4. L'audit de stratégie..... | 28 |
| 1.4. Les référentiels de l'audit interne..... | 28 |
| 1.4.1. Les normes d'audit..... | 28 |
| 1.4.1.1. Le code de déontologie..... | 29 |
| 1.4.1.2. Les normes de qualification et norme de mise en œuvre associées..... | 29 |
| 1.4.1.3. Les normes de fonctionnement et de mise en œuvre associées..... | 30 |
| 1.4.1.4. Les modalités pratiques d'application..... | 30 |
| 1.4.2. Le comité d'audit..... | 30 |
| 1.4.3. Le gouvernement d'entreprise..... | 31 |
| CHAPITRE 2- L'AUDIT INTERNE AU SERVICE DU SECTEUR PUBLIC..... | 32 |
| 2.1. L'émergence de la fonction d'audit interne..... | 32 |
| 2.2. La finalité de l'audit interne..... | 33 |
| 2.2.1. Les informations soumises à l'audit interne..... | 34 |
| 2.2.2. Le contrôle interne..... | 34 |
| 2.2.2.1. La définition du contrôle interne..... | 35 |
| 2.2.2.1.1. Un processus intégré..... | 35 |
| 2.2.2.1.2. Les personnes..... | 36 |
| 2.2.2.1.3. Une assurance raisonnable..... | 36 |
| 2.2.2.1.4. La réalisation des objectifs..... | 37 |
| 2.2.2.2. Les limites du contrôle interne..... | 37 |
| 2.2.2.3. Le lien entre les objectifs et les composantes du contrôle interne..... | 37 |
| 2.2.2.4. Les rôles et les responsabilités..... | 38 |
| 2.2.2.4.1. Le management..... | 38 |
| 2.2.2.4.2. Les auditeurs internes..... | 38 |
| 2.2.2.4.3. Les membres du personnel..... | 38 |
| 2.2.2.4.4. Les institutions supérieures de contrôle (ISC)..... | 39 |
| 2.2.2.4.5. Les autres tiers..... | 39 |
| 2.2.3. La maîtrise des risques..... | 39 |
| 2.2.4. Les normes du secteur public..... | 40 |
| 2.2.5. Le lien entre le public et le privé..... | 42 |
| 2.2.6. La déontologie..... | 43 |
| 2.3. Les organes de contrôle du secteur public..... | 43 |
| 2.3.1. La Cour des Comptes..... | 43 |
| 2.3.2. L'Inspection Générale d'Etat (IGE)..... | 44 |
| 2.3.3. L'Inspection Générale des Finances..... | 44 |
| CHAPITRE 3- L'APPROCHE METHODOLOGIQUE..... | 46 |
| 3.1. Le modèle d'analyse..... | 46 |
| 3.1.1. Le modèle d'analyse..... | 47 |

| | |
|---|-----------|
| 3.1.2. La détermination des indicateurs de mesure des variables indépendantes | 48 |
| 3.1.3. La détermination des indicateurs de mesure des composantes..... | 50 |
| 3.2. L'échantillonnage..... | 51 |
| 3.3. La collecte des données | 51 |
| 3.3.1. La recherche documentaire | 52 |
| 3.3.2. L'entretien..... | 52 |
| 3.4. La méthode d'analyse des résultats | 53 |
| Conclusion | 54 |
| Deuxième partie : LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE AU MINISTERE DE L'AGRICULTURE, DE L'ELEVAGE ET DE LA PECHE..... | 55 |
| Introduction | 56 |
| CHAPITRE 4 - LE CADRE INSTITUTIONNEL DU MAEP..... | 57 |
| 4.1. Le MAEP..... | 57 |
| 4.1.1. Le Cadre historique | 57 |
| 4.1.2. Les Attributions du MAEP | 59 |
| 4.1.3. L'organisation du MAEP..... | 59 |
| 4.1.3.1. Le Cabinet du Ministre | 59 |
| 4.1.3.1.1. Le Directeur du Cabinet (DirCab)..... | 59 |
| 4.1.3.1.2. L'Attaché de Cabinet (AC) | 60 |
| 4.1.3.1.3. Les Conseillers Techniques (CT)..... | 60 |
| 4.1.3.2. Le Secrétariat Général (SG)..... | 61 |
| 4.1.3.3. Les directions centrales..... | 61 |
| 4.1.3.3.1. La direction de l'agriculture (DA)..... | 62 |
| 4.1.3.3.2. La direction de l'élevage et de la pêche (DEP) | 62 |
| 4.1.3.3.3. La direction de l'administration et des finances (DAF) | 63 |
| 4.1.3.3.4. La direction de la planification et des ressources humaines (DPRH)..... | 63 |
| 4.1.3.3.5. La direction de l'aménagement et de l'équipement rural (DAER)..... | 63 |
| 4.1.3.3.6. La direction des statistiques, de l'informatique et de la documentation (DSID)..... | 64 |
| 4.1.3.4. Les directions régionales de l'agriculture, de l'élevage et de la pêche (DRAEP)..... | 64 |
| 4.1.3.5. Les directions préfectorales de l'agriculture, de l'élevage et de la pêche (DPAEP)..... | 65 |
| 4.1.4. L'organigramme du MAEP..... | 65 |
| 4.2. L'organisation et la mission de l'audit interne..... | 65 |
| 4.2.1. L'organisation de l'audit interne..... | 65 |
| 4.2.2. La mission de l'audit interne | 67 |
| 4.3. La pratique de l'audit interne au MAEP | 67 |
| 4.3.1. Le fonctionnement de l'audit interne..... | 67 |
| 4.3.2. La conduite de missions..... | 68 |
| 4.3.2.1. La préparation des missions | 68 |
| 4.3.2.2. La composition des équipes | 69 |
| 4.3.2.3. Les termes de références | 69 |
| 4.3.2.4. La durée de la mission | 69 |
| 4.3.2.5. La réunion d'ouverture | 70 |
| 4.3.2.6. Le planning du travail | 70 |
| 4.3.2.7. Le travail sur le terrain | 70 |
| 4.3.2.8. Le suivi du travail | 71 |
| 4.3.2.9. Le projet de rapport..... | 71 |
| 4.3.2.10. La réunion de clôture | 71 |
| 4.3.2.11. Le rapport d'audit interne | 72 |
| 4.3.2.12. Le suivi des recommandations..... | 72 |
| 4.3.3. Les outils et les techniques | 72 |
| 4.3.4. Les moyens | 73 |
| CHAPITRE 5 – L'ANALYSE DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE AU MAEP.... | 74 |

| | |
|---|-----------|
| 5.1. Les résultats | 74 |
| 5.1.1. La structure organisationnelle..... | 74 |
| 5.1.2. La position hiérarchique..... | 75 |
| 5.1.3. Les missions assignées..... | 75 |
| 5.1.4. Les moyens mis à disposition..... | 76 |
| 5.1.5. La compétence des auditeurs internes..... | 76 |
| 5.1.6. Le contrôle interne..... | 76 |
| 5.2. Les forces de la pratique de l'audit interne | 77 |
| 5.2.1. Les forces au plan organisationnel..... | 77 |
| 5.2.2. Les forces au plan fonctionnel..... | 78 |
| 5.2.2.1. La conduite des missions..... | 78 |
| 5.2.2.2. Le comportement des auditeurs..... | 78 |
| 5.2.3. Les autres atouts..... | 78 |
| 5.2.3.1. La compétence des auditeurs internes..... | 79 |
| 5.2.3.2. La connaissance du milieu professionnel..... | 79 |
| 5.3. Les faiblesses de la pratique de l'audit interne | 80 |
| 5.3.1. Les faiblesses sur le plan organisationnel..... | 80 |
| 5.3.1.1. Le champ d'action..... | 80 |
| 5.3.1.2. La position hiérarchique..... | 81 |
| 5.3.1.3. La charte de l'audit interne..... | 81 |
| 5.3.1.4. Le manuel d'audit interne..... | 81 |
| 5.3.2. Les faiblesses sur le plan fonctionnel..... | 82 |
| 5.3.2.1. La méconnaissance des principes fondamentaux de la méthodologie..... | 82 |
| 5.3.2.2. Les insuffisances dans la conduite des missions..... | 83 |
| 5.3.2.3. La méconnaissance des outils et techniques..... | 83 |
| 5.3.2.4. L'insuffisance de moyens..... | 84 |
| 5.3.2.4.1. Les moyens humains..... | 84 |
| 5.3.2.4.2. Les moyens matériels..... | 84 |
| 5.3.2.4.3. La documentation..... | 84 |
| 5.3.2.4.4. Les moyens informatiques..... | 84 |
| 5.3.2.4.5. Les moyens financiers..... | 85 |
| 5.3.3. Les autres obstacles..... | 85 |
| 5.3.3.1. L'environnement de l'audit interne..... | 85 |
| 5.3.3.2. L'état du contrôle interne..... | 85 |
| 5.3.3.3. La formation des auditeurs internes..... | 86 |
| CHAPITRE 6 – LES RECOMMANDATIONS ET LEUR MISE EN OEUVRE | 88 |
| 6.1. La nouvelle conception et organisation de l'audit interne | 88 |
| 6.1.1. La redéfinition des attributions du service d'audit interne..... | 88 |
| 6.1.2. La réorganisation du service d'audit interne..... | 89 |
| 6.1.2.1. La division de l'audit interne (dAI)..... | 89 |
| 6.1.2.2. La direction de l'audit interne (DAI)..... | 90 |
| 6.1.3. La redynamisation du service d'audit interne..... | 90 |
| 6.1.3.1. Le renforcement du personnel..... | 90 |
| 6.1.3.2. La formation continue..... | 91 |
| 6.1.3.3. L'application des normes professionnelles de l'audit interne..... | 91 |
| 6.1.3.3.1. L'élaboration de la charte de l'audit interne..... | 91 |
| 6.1.3.3.2. L'élaboration du manuel d'audit..... | 91 |
| 6.1.3.3.3. La constitution des dossiers d'audit..... | 92 |
| 6.1.3.3.4. La mise en place d'un contrôle interne efficace..... | 92 |
| 6.1.3.4. La mise en place des moyens..... | 92 |
| 6.2. L'appropriation des outils et techniques de la méthodologie | 92 |
| 6.2.1. Les outils et techniques à utiliser dans la phase d'étude..... | 93 |
| 6.2.2. Les outils et techniques à utiliser dans la phase de réalisation..... | 93 |
| 6.2.3. Les outils et techniques à utiliser dans la phase de conclusion..... | 93 |
| 6.3. Le plan de mise en œuvre des recommandations | 94 |
| Conclusion | 96 |

| | |
|---------------------------------|------------|
| CONCLUSION GENERALE..... | 97 |
| ANNEXES | 99 |
| LISTE DES ANNEXES | 100 |
| BIBLIOGRAPHIE | 117 |

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

Ces dix dernières années, la question de la gouvernance a occupé une place majeure dans la gestion des biens publics. Elle est devenue un principe essentiel des relations entre les bailleurs de fonds et les pays en développement. L'article 9.3. de l'Accord de Cotonou clarifie l'approche conjointement adoptée par les Etats ACP signataires et l'UE : « *Dans le cadre d'un environnement politique et institutionnel respectueux des droits de l'homme, des principes démocratiques et l'Etat de droit, la bonne gestion des affaires publiques se définit comme la gestion transparente et responsable des ressources humaines, naturelles, économiques et financières en vue du développement équitable et durable. Elle implique des procédures de prises de décisions claires au niveau des pouvoirs publics, des institutions transparentes et soumises à l'obligation de rendre compte, la primauté du droit dans la gestion et la répartition des ressources, et le renforcement des capacités pour l'élaboration et la mise en œuvre des mesures visant en particulier la prévention et la lutte contre la corruption* ». ¹

La bonne gouvernance naît d'un processus qui vient de l'intérieur et des mesures doivent être prises afin d'identifier et de soutenir les initiatives qui permettent réellement d'atteindre ce but. L'une des mesures qui vise à déterminer les manières pratiques de consolider les capacités en matière de gouvernance, d'assurer la cohérence des politiques et des instruments de gestion et de renforcer les contrôles est l'audit interne défini comme le « *contrôle des systèmes de contrôle* » (CHARPENTIER, 2000 :323).

L'audit interne est un dispositif interne à l'entreprise qui vise à : apprécier l'exactitude et la sincérité des informations notamment comptables ; assurer la sécurité physique et comptable des opérations ; garantir l'intégrité du patrimoine et juger de l'efficacité des systèmes d'informations (RENARD, 2004 :62).

La fonction d'audit interne donne l'assurance raisonnable que les opérations menées, les décisions prises sont sous contrôle et qu'elles contribuent donc aux objectifs de l'organisation. Et si tel n'était pas le cas, elle apporterait des recommandations pour y remédier. C'est donc une fonction éminemment utile aux dirigeants, quel que soit leur niveau de responsabilités. Elle est universelle car elle s'applique non seulement à toutes les organisations mais aussi à toutes les

¹ Revue Le courrier –le magazine de la coopération au développement ACP-UE n° 201 nov-déc 2003 :1

fonctions sans exclusive. Toutes les administrations adoptent progressivement l'audit interne qui leur permet de faire un saut significatif vers l'efficacité, la sécurité et la qualité. Qu'il s'agisse des hôpitaux, de l'éducation nationale, des inspections générales des ministères, tous ont déjà perçu à quel point cette fonction nouvelle pouvait leur permettre de mieux maîtriser leurs activités et d'atteindre plus sûrement les objectifs assignés (RENARD, 2004 :34).

L'apport de l'audit interne à la gestion du secteur public est particulièrement important et utile dans la mesure où l'obligation de rendre compte en matière de gestion financière publique constitue l'un des droits publics fondamentaux et que le désir des gouvernants et des gouvernés de mieux connaître « *la valeur obtenue par l'argent dépensé* » devient de plus en plus pressant (BETHOUX « & al. », 1986 :9).

L'audit interne trouve donc toute sa place au sein des instances de contrôle et de régulation des organisations. C'est un atout maître dans la détection et le contrôle des principaux risques.² Il n'existe aucune garantie qu'un système de contrôle ou qu'un groupe de professionnels éliminera tout risque de fraude. Cependant, la meilleure chance de décourager le fraudeur le plus déterminé consiste à « donner le ton » en terme d'éthique, depuis le haut de la hiérarchie, à mettre en place des codes de pratiques rigoureux et à revoir l'efficacité des procédures de contrôle existants (IFACI, 2000 : 9).

Au TOGO, bien qu'il existe une Inspection Générale d'Etat, les pouvoirs publics ont mis en place par décret n° 2001-160/PR modifiant et complétant le décret n° 2001-95/PR du 09 mars 2001³, une commission nationale de lutte contre la corruption et le sabotage économique. Cette dernière a pour mission de contribuer par son action à la prévention et à l'éradication des malversations et des irrégularités sous toutes leurs formes. Ladite commission de contrôle voire d'audit de l'Etat a semble t-il redonné une nouvelle impulsion à l'audit interne dans les départements ministériels. Ainsi au Ministère de l'Agriculture, de l'Elevage et de la Pêche (MAEP), l'accent devait-il être mis sur la section audit interne qui est chargée de contrôler la gestion des crédits de toutes les structures au niveau central et régional et de veiller à l'application des procédures de gestion.

² JANICHON Françoise, 2002, l'audit interne, vecteur de la transparence au sein des instances de régulation de l'entreprise, Revue Audit n° 162 : 5

³ Journal Officiel de la République du Togo du 14/09/2001 : 2

Malheureusement, la pratique de l'audit interne dans la réalité est à l'état embryonnaire. Son fonctionnement est souvent peu opérationnel. Certes, la faiblesse de ses moyens humains et matériels est évidente mais la volonté manifeste des décideurs en est aussi imputable. Néanmoins, il convient de reconnaître que malgré l'insuffisance des moyens mis à sa disposition, l'audit interne arrive tant bien que mal à effectuer la mission qui lui est assignée. Il est aujourd'hui évident que sa pratique doit être améliorée et renforcée au sein du MAEP car elle constitue une source importante de valeur ajoutée. La double exigence de transparence et de bonne gestion reste et restera fondamentale. Et dans ce domaine, l'audit interne apparaît, nous semble-t-il, comme un outil particulièrement performant au service des utilisateurs et des gestionnaires du département.

PROBLEMATIQUE

Le MAEP à l'instar des autres ministères du Togo gère des ressources financières, matérielles et humaines considérables. Les objectifs qui lui sont assignés, dont la protection du patrimoine, visent l'amélioration et la pérennisation des moyens mis en place. Ces objectifs sont devenus plus contraignants du fait des recommandations et des prises de position de l'environnement international (partenaires au développement, bailleurs de fonds, organismes communautaires) caractérisé par la promotion de la bonne gouvernance. Le phénomène a conforté la mise en place d'une structure d'audit interne garante de la sauvegarde des éléments du patrimoine contre les risques de pertes, de fraudes et de contre-performances.

La mise en place de l'audit interne au sein du MAEP ne l'a pas épargné des problèmes de malversations, d'irrégularités et de mauvaise gestion. Le département a un budget général (fonctionnement et investissement) annuel dont le contrôle de l'exécution (contrôle à priori) est assuré par les services du Ministère de l'Economie, des Finances et des Privatisations (MEFP). Ce budget est affecté à toutes les structures du département. Certaines d'entre elles, en vertu de leur caractère technique et de leur domaine d'intervention spécifique possèdent d'autres sources de revenus non négligeables dont une partie (un pourcentage défini par arrêté interministériel) est versée au Trésor Public. La gestion et le contrôle du reliquat échappent aux services du MEFP qui n'ont pas toute la latitude pour apprécier le caractère exagéré ou non des dépenses effectuées d'où la nécessité pour le MAEP de contrôler l'usage qui en est fait. Il est donc d'une extrême importance pour le département de disposer d'un système de contrôle interne qui permet

d'assurer non seulement la régularité des informations, la conduite efficace des opérations mais aussi la prévention des erreurs, des fraudes, des abus.

En 1998, une politique de réformes a été entreprise dans le département et a débouché sur la restructuration du secteur agricole. Un projet national d'appui aux services agricoles (PNASA) a été élaboré et mis en exécution. Suite à cette restructuration, le MAEP a été réorganisé et redynamisé suivant l'arrêté d'application n° 18/MAEP/CAB/SG du 03 août 1998 du décret n° 97-108/PR du 23 juillet 1997, portant attributions et organisation du MAEP. Mais dans sa vision globale, ladite restructuration n'a pas donné au service de l'audit interne la place qui lui revenait. Du rang de division qu'il occupait avant la réforme, il est ramené à une section de la division Budget et Comptabilité. Son fonctionnement dans cette hiérarchie le rend peu opérationnel. Aussi son personnel et ses moyens d'actions sont-ils devenus insuffisants. Ce qui ne lui permet pas de jouer le rôle qui devait véritablement être le sien.

Au MAEP, les missions d'audit interne peuvent être exécutées du jour au lendemain, quand les autorités les décident (lorsqu'il y a des rapports anonymes ou survenance d'une malversation), sans aucune préparation. Parfois c'est en pleine mission qu'il est demandé à l'équipe de mettre l'accent sur tel ou tel point. Il arrive souvent qu'on adjoigne d'autres personnes qui ne sont pas du service de l'audit interne à l'équipe pour respecter la durée de la mission. Dans ces cas de figure, c'est difficile d'harmoniser les méthodes et techniques de contrôle, d'avoir une homogénéité dans les comportements sur une période relativement courte, mais aussi de respecter les normes d'audit interne, notamment en ce qui concerne l'indépendance, l'objectivité et la conduite des missions.

La pratique de l'audit interne qui, au MAEP, est soutenue par un système organisationnel défini par arrêté ministériel est déphasée.

Les conséquences qui en découlent sont :

- ✓ Recrudescence des malversations et des irrégularités au sein du MAEP ;
- ✓ Manque de planning d'audit avec une fréquence d'audits appropriée ;
- ✓ Défiance de certaines directions opérationnelles à l'égard du service d'audit interne;
- ✓ Non respect des recommandations antérieures.

Les causes de cette situation sont diverses et les principales sont les suivantes :

- ✓ La méconnaissance de l'importance de l'audit interne en matière d'efficacité du contrôle interne en général, et de façon plus particulière, de prévention des fraudes et des irrégularités des autorités en charge de la gestion du département ;
- ✓ L'insuffisance des moyens mis à la disposition de l'audit interne ;
- ✓ L'exercice d'un audit interne ponctuel, sporadique, basé strictement sur le contrôle à posteriori ;
- ✓ Le manuel de procédures n'est qu'un assemblage de décrets et d'arrêtés ministériels existants rédigés en des termes généraux. Les tâches et les documents de supports ne sont pas décrits de manière détaillée.

Pour résoudre ces problèmes, il y a deux alternatives possibles :

- Redynamiser l'audit interne en y apportant des remèdes appropriés en touchant légèrement à l'actuel organigramme. Il faut le ramener à sa position de division pour qu'il puisse avoir un peu plus d'indépendance;
- Elaborer une nouvelle approche de l'audit interne en mettant l'accent sur sa place dans l'organigramme. C'est-à-dire qu'il faut le dissocier de la direction administrative et financière qui est aussi une fonction auditable et créer une direction de l'audit interne

La première solution paraît plus probable car elle sera plus facile à mettre en place dans l'immédiat, compte tenu de la lenteur administrative qui prévaut à tous les niveaux dans le secteur public. Elle permettra de toucher du doigt la pratique de l'audit interne en vue de l'analyser, de l'améliorer, de l'actualiser et de la formaliser en des termes clairs et non ambigus. La deuxième apporterait une orientation actualisée et universelle de la pratique de l'audit interne mais elle dépendra de la volonté des plus hautes instances publiques.

QUESTION DE RECHERCHE

La question fondamentale de recherche que nous nous posons est la suivante :

« Comment redynamiser la pratique de l'audit interne au MAEP ? ».

Plus précisément :

- Comment améliorer le service de l'audit interne ?
- Quels objectifs (attributions) pourrait-on fixer ?
- Quels sont les outils et moyens à mettre en place ?
- Quelle doit -être la démarche générale de l'auditeur ?

Pour mieux répondre à ces préoccupations et amener la section audit interne à améliorer ses prestations à travers le perfectionnement de son approche actuelle d'audit, nous avons choisi de travailler sur le thème :

« LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE AU MINISTERE DE L'AGRICULTURE, DE L'ELEVAGE ET DE LA PÊCHE DU TOGO »

OBJECTIF DU MEMOIRE

L'objectif principal de notre étude est de trouver des solutions appropriées aux différents problèmes qui se posent en vue de développer des performances dans la pratique de l'audit interne.

Les objectifs spécifiques qui en résultent sont :

- Mettre en exergue les forces et les faiblesses de l'organisation et du fonctionnement actuel de l'audit interne ;
- Evaluer l'efficacité et l'efficience de l'audit interne ;
- Elaborer des propositions et des recommandations allant dans le sens d'une redynamisation de la fonction (activité).

INTERET DU MEMOIRE

L'intérêt de ce thème est d'attirer l'attention des autorités en charge des décisions sur l'importance, le rôle et la place de l'audit interne dans le département d'une part et d'autre part de baliser, de déblayer le terrain pour la section audit interne dont nous sommes le responsable en vue de permettre son bon fonctionnement par l'adoption de nouvelles pratiques d'audit interne.

METHODOLOGIE

La redynamisation de la pratique de l'audit interne dans le MAEP nécessite une prise de connaissance profonde de l'existant en vue de faire une analyse devant mettre en exergue les forces et faiblesses de l'organisation et du fonctionnement actuel du service de l'audit interne. Cette étape de constat une fois franchie, il restera à faire des recommandations et des propositions qui iront dans le sens des remèdes à apporter aux faiblesses et des moyens à mettre en œuvre pour sauvegarder et améliorer les forces.

Ainsi nous entendons mener notre recherche suivant la méthodologie ci-après :

- L'élaboration d'un référentiel de bonnes pratiques en matière d'audit, à travers une revue de la littérature, et devant servir de base de comparaison avec ce qui se passe au MAEP ;
- L'évaluation approfondie de l'organisation et du fonctionnement actuel du service de l'audit interne ;
- L'élaboration des propositions et des recommandations pour redynamiser le service de l'audit interne ;
- L'élaboration d'un plan de mise en œuvre des recommandations.

PLAN DU MEMOIRE

A la lumière de tout ce qui précède, se dégage le centre d'intérêt réel de notre analyse. Dans le développement qui suit, nous consacrerons une première partie au cadre théorique de notre étude qui sera intitulée « Les fondements de l'audit interne ». Cette partie comportera trois chapitres : Les concepts de base de l'audit interne ; l'audit interne au service du secteur public et la méthodologie. Ensuite nous présenterons, « La pratique de l'audit interne au MAEP » dans une seconde partie. Cette dernière sera composée de trois chapitres également : Le cadre institutionnel du MAEP et la description de l'existant ; l'analyse de la pratique de l'audit interne et les recommandations.

**Première partie : LES FONDEMENTS
DE L'AUDIT INTERNE**

Introduction

Les entreprises, les organisations, les administrations ont un atout maître dans la prévention, la détection et le contrôle des principaux risques : c'est l'audit interne.

L'audit interne est applicable à toutes les fonctions sans restriction aucune et son objectif primordial est le contrôle interne sur lequel l'auditeur travaille et qui imprègne toutes les fonctions de l'organisation ou de l'entité.

Le rôle du contrôle interne c'est de permettre au management d'identifier et de maîtriser les risques afin de maximiser la probabilité de réalisation des travaux. C'est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs (IFACI & PRICEWATERHOUSE COOPERS, 2004 :24).

En 2001, le Congrès International de l'Organisation des Instituts Supérieurs de Contrôles des Finances Publiques (INCOSAI) a décidé d'actualiser les lignes directrices de l'organisation de juin 1992 sur les normes de contrôle interne afin d'y intégrer l'ensemble des dernières évolutions pertinentes intervenues dans l'intervalle et d'y apporter les conceptions développées par le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (VANSTAPEL, 2004 :2).

La décision de l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôles des Finances Publiques (INTOSAI) – qui sont des services d'audit interne au niveau supérieur des Etats - d'intégrer les pratiques récentes en matière de contrôle interne démontre l'importance de l'audit interne dans le secteur public.

Cette première partie, consacrée au cadre théorique de notre étude, sera composée de trois chapitres : les concepts de base de l'audit interne ; l'audit interne au service du secteur public et l'approche méthodologique.

CHAPITRE 1- LES CONCEPTS DE BASE DE L'AUDIT INTERNE

Les entreprises, les organisations, les administrations sont en permanence confrontées à l'amélioration de leurs performances dans un environnement qu'elles souhaitent sécuriser. Cette amélioration est de plus en plus recherchée au travers de la création d'un service d'audit interne dont le rôle sera de contrôler le respect des règles et leur pertinence en vue d'élaborer des recommandations pour éviter la réapparition des problèmes.

Dans ce chapitre, nous allons essayer de le découvrir en abordant successivement le champ d'application, la méthodologie, les aspects pratiques et les référentiels.

1.1. Le champ d'application

Le champ d'application de l'audit interne s'est élargi au fil des temps depuis son apparition qui remonte à la crise économique de 1929 aux Etats-Unis (RENARD, 2004 : 27).

Le mot pouvait avoir plusieurs sens et il est difficile de cerner tout le contour du terme dans la mesure où il y est affublé d'autant de qualificatifs que de domaines. Dans cet excès de vocable magique et instable, qu'est-ce que l'audit interne ?

1.1.1. La définition

Il y a plusieurs définitions de l'audit interne mais nous n'allons retenir que la plus complète, celle adoptée par le conseil d'administration du 29 juin 1999 de l'IIA selon laquelle :

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrises 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, de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité » (IIA, 1999).

De cette définition, il ressort que l'audit interne, qui est applicable à toutes les fonctions sans restriction aucune, a plusieurs objectifs.

1.1.2. Les objectifs de l'audit interne

Les objectifs de l'audit interne sont importants et universels. Les principaux sont : déterminer et évaluer la conformité des politiques, directives et procédures à des exigences spécifiées ; confirmer l'efficacité des dispositions mises en œuvre à atteindre les objectifs spécifiés ; améliorer l'efficacité et l'efficience des fonctions et des activités ; maîtriser les risques et améliorer le système de management; accroître la confiance en interne (IRDQ, 2005).

Au vu de la pertinence de ces objectifs, quel type d'organisation pourrait revêtir l'audit interne ?

1.1.3. L'organisation de l'audit interne

L'audit interne est une fonction permanente assurée par un service. Dans un contexte de plus en plus international, comment la fonction s'organise-t-elle ?

1.1.3.1. L'organisation du service

C'est sans doute l'un des problèmes les plus cruciaux qui se sont posés aux organisations dans la pratique de l'audit interne. Elle a deux dimensions quant au niveau de rattachement et à l'organisation interne du service.

1.1.3.1.1. Le niveau de rattachement

Le rattachement à la Direction Générale est le cas de figure vers lequel tendent tous les services de l'audit interne. En France, en 2002, cette situation concerne 70% des services d'audit interne (RENARD, 2004 :374). Dans les pays anglo-saxons, la tendance du rattachement est au Comité d'Audit. C'est le n°2 de l'entreprise, et son rôle est non seulement comptable et financier mais de contrôle, de critique et d'impulsion vis-à-vis des directions opérationnelles (LEMANT, 1999 :24).

1.1.3.1.2. L'organisation interne du service

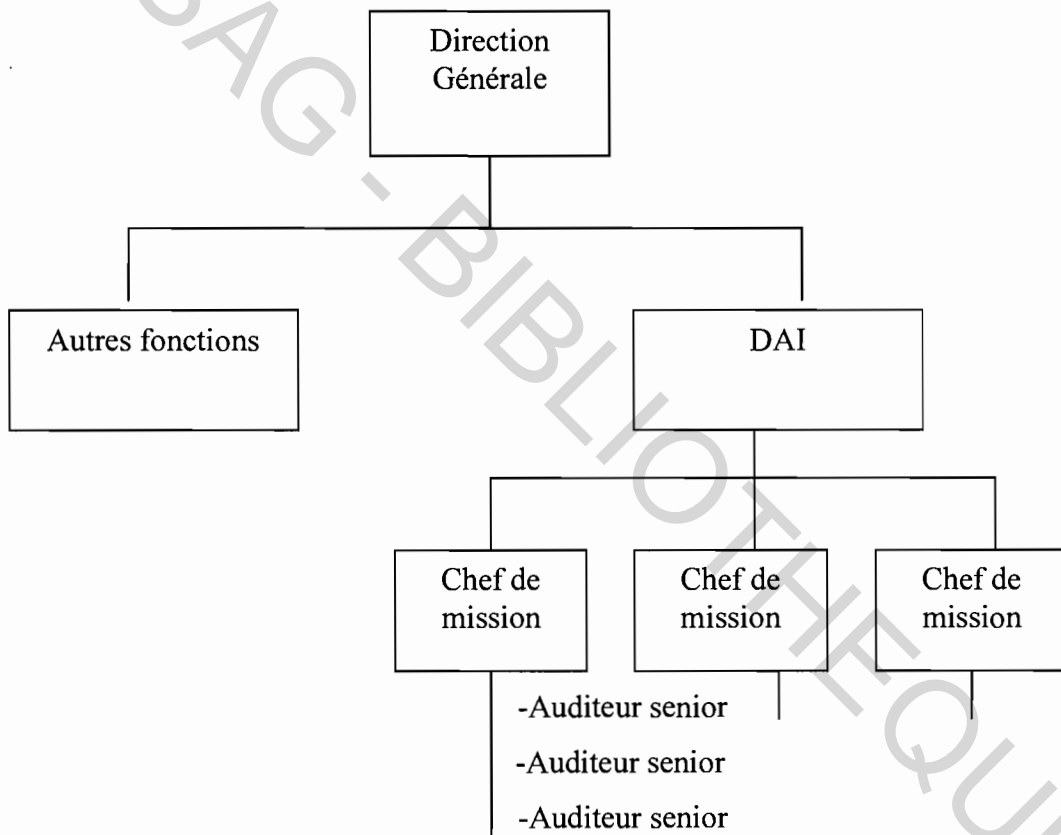
Il est évident que l'audit interne d'une PME n'est pas organisé de la même façon que celui d'un grand groupe international et pour la simple raison qu'ils n'ont pas la même dimension. Les

structures vont également être affectées par un second critère dans le cas particulier des grandes entreprises ou des grands groupes.

a- L'audit centralisé

Dans ce type d'organisation, on regroupe tous les auditeurs internes au sein d'une même équipe au siège social. L'audit centralisé permet la cohérence dans l'action et dans les objectifs, des équipes mieux formées, plus soudées donc plus efficaces

Figure 1- Structure centralisée grande organisation



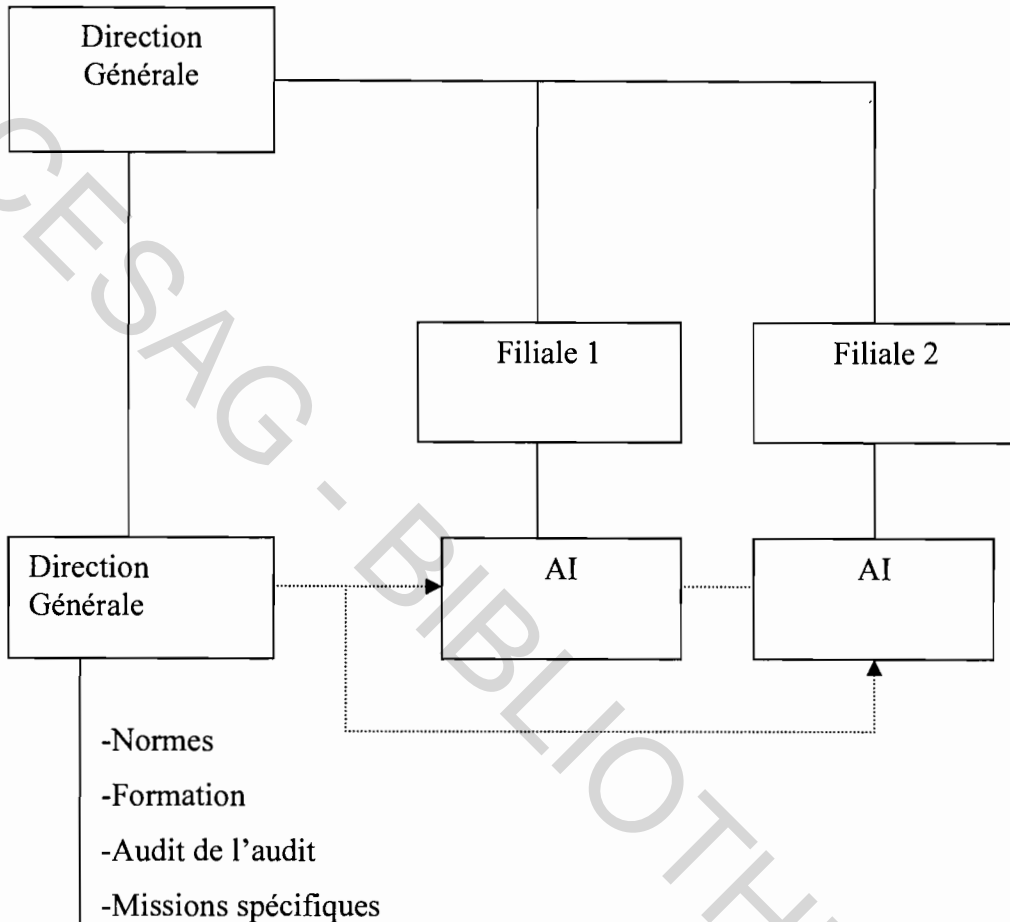
Source : RENARD (2004 : 377)

b- L'audit décentralisé

Dans ce second type d'organisation, on constitue autant d'équipes d'audit interne que d'unités autonomes d'une certaine importance. Il a pour avantage d'être plus près du terrain, d'être mieux

à même d'en analyser les forces et les faiblesses, de pouvoir assister plus concrètement les responsables parce que mieux intégré et plus près de leurs préoccupations.

Figure 2- Structure décentralisée grande organisation



Source : RENAED (2004 : 379)

Il faut noter aussi qu'il y a d'autres structures organisationnelles possibles notamment dans le cadre des petites et moyennes organisations où le nombre d'auditeurs peut se limiter à une seule personne. Les choix assumés jouent un rôle essentiel dans l'organisation du travail.

1.1.3.2. L'organisation du Travail

L'audit interne de par sa nature est plus que toute autre fonction imprégnée par la culture de l'organisme auquel il appartient. On pourrait penser qu'il n'y a guère de raisons valables qui

induisent à se passionner pour des textes de caractère universel (RENARD, 2003 : 141).

Mais avec l'adoption des normes professionnelles, l'organisation du Travail se présente comme un emboîtement logique d'éléments fondamentaux que sont : la charte de l'audit, le plan d'audit, le manuel d'audit, les dossiers d'audit, ... (RENARD, 2004 : 395).

1.1.3.2.1. La Charte d'audit

Un service d'audit interne n'est pas tout à fait un service comme les autres, il se fixe des règles de conduite qu'il respectera. Pour Alain GERBIER (1996 : 10) « *La charte d'audit interne est 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* ».

Recommandées par l'IIA et L'IFACI, les chartes font au quotidien la preuve de leur utilité dans les services d'audit interne. La charte exprime la philosophie d'audit de la direction générale puis explicite sa mise en œuvre, en ce qui concerne d'une part les interactions de l'audit interne avec les audités potentiels, et d'autre part l'organisation de la fonction (LEMANT, 1999 : 56).

1.1.3.2.2. Le Plan d'audit

Selon la Norme 2010 : « Le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation ». Ces risques donc sont localisés dans l'organisation opérationnelle et fonctionnelle que l'on découpe alors en unités auditables. Le croisement des risques et des unités auditables détermine des missions d'audit qui sont programmées avec une fréquence appropriée dépendant du nombre d'auditeurs disponibles. Le plan, élaboré une première fois en concertation avec l'équipe d'audit et après consultation des principaux responsables doit être ajusté. (Voir exemple annexe 1)

1.1.3.2.3. Le Planning

Le planning n'est pas le plan mais il est élaboré à partir de la première année du plan dont il retient les éléments. Il traduit le plan d'audit en emploi de temps pour chaque auditeur. Pour ce faire, 4 étapes sont à respecter : connaître les périodes d'indisponibilité de chacun ; à partir de ces données, construire des équipes d'audit en affectant les auditeurs aux missions retenues pour eux et en prenant en compte l'enchaînement des missions ; obtenir l'accord des audités sur les

périodes retenues pour les missions d'audit et élaborer l'emploi du temps de chacun.

L'élaboration du planning des missions est sans doute la responsabilité la plus importante du directeur de l'audit vis-à-vis de l'entreprise. Il lui appartient en effet d'utiliser au mieux les moyens dont il dispose en proposant des missions là où les risques relatifs au patrimoine, à la qualité de l'information, à l'efficacité sont les plus lourds de conséquences et ont le plus de chances de se réaliser (BARBIER, 1996 : 56). (Voir exemple Annexe 2)

1.1.3.2.4. Le Manuel d'audit interne

A la différence de la charte d'audit, le manuel est à usage interne, tout comme la documentation à disposition des auditeurs et qui est à enrichir constamment à l'occasion de chaque mission d'audit. Il constitue donc lui aussi un élément important de l'audit interne dont il va refléter l'organisation et les habitudes de travail. C'est une bible du service qui doit remplir 3 objectifs à savoir : définir de façon précise le cadre du travail ; aider à la formation de l'auditeur débutant et servir de référentiel (RENARD, 2004 : 416).

1.1.3.2.5. Les dossiers d'audit

Les dossiers d'audit ont pour but de recenser, rassembler et retrouver les informations récoltées ou produites au cours des missions. Ils permettent à l'auditeur de justifier les conclusions de son rapport par des données convenablement classées, structurées et archivées, et de pouvoir répondre ainsi à toute question ou contestation (LEMANT, 1995 : 153).

Les dossiers d'audit constituent la mémoire de l'entreprise. Ils sont composés essentiellement de deux catégories de documents : les documents descriptifs (analyses de postes, organigrammes, tableau de risques, diagrammes de circulation...) et les documents explicatifs (feuilles d'interviews, questionnaires, feuille de révélation et d'analyse du problème, tableaux de rapprochement significatifs, résultat des tests).

1.1.3.3. Les moyens

Nous parlerons ici essentiellement de la documentation, des moyens matériels, financiers et humains.

1.1.3.3.1. La documentation

Il y a deux types de documentation :

- la documentation externe qui comprend essentiellement des ouvrages et revues traitant de l'audit interne et qui permet d'être à la veille stratégique. Elle comprend aussi les documents et revues usuels en matière fiscale, juridique et comptable ainsi que les rapports des commissaires aux comptes. Mais le point central est constitué par les « Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne » qui doivent être le livre de chevet de chaque auditeur ;
- La documentation interne élaborée ou rassemblée par le service d'audit interne. Les guides d'audit sont sa composante principale. Ces derniers sont établis à partir du questionnaire de contrôle interne et du programme d'audit, ils représentent une aide appréciable pour les auditeurs et constituent un moyen de formation et d'information pour les auditeurs juniors.

1.1.3.3.2. Les moyens informatiques

Pour que l'auditeur puisse traiter les données nécessaires à la réalisation de sa mission, et en fasse l'analyse, il a besoin de technologie et d'outils adaptés pour la gestion des équipes et des missions, le suivi des missions et des recommandations et l'établissement des rapports.

Quatre catégories d'outils peuvent être définies selon RENARD, (2004 : 426) :

- les outils de travail de l'auditeur (les logiciels de traitement de texte, de dessin, de tableurs et de représentations graphiques) ;
- les outils de réalisation des missions (outils méthodologiques, outils d'interrogation) ;
- les outils de gestion du service qui sont conçus par le service lui-même. Ils sont fonction de son organisation et de ses modalités de gestion ;
- le courrier électronique.

1.1.3.3.3. Les moyens financiers

L'enveloppe financière (Budget) nécessaire au service d'audit interne se détermine à partir du Plan d'audit approuvé par la Direction Générale (DG). Ce qui implique une parfaite corrélation entre le Plan et le Budget, faute de quoi l'audit interne risquerait de ne pas avoir les moyens de sa politique (RENARD, 2004 : 426).

1.1.3.3.4. Les moyens humains

Les membres du personnel ont besoin d'être formés pour qu'ils deviennent des professionnels de l'audit interne. La pratique reste la meilleure formation pour l'auditeur mais cela n'exclut pas pour autant la formation théorique. Les besoins en formation sont assez faciles à identifier. Les sources ne posent pas non plus de problème. Le plus difficile est la question du moment opportun. Il faut ensuite les promouvoir dans le service car l'audit interne a la réputation d'être un « accélérateur de carrière », voire une « pépinière pour futurs responsables ». On entrerait à l'audit pour mieux en sortir (LEMANT, 1995 :135).

Après cela, l'accent doit être mis sur tout ce qui concerne la communication et le comportement car l'auditeur doit aussi être capable de comprendre pourquoi les audités fonctionnent comme ils le font, pourquoi ils ne suivent pas les instructions et d'anticiper les résistances aux changements qu'il va recommander (LEMANT, 1995 :143).

1.1.3.4. Le profil des auditeurs internes

Selon LEMANT, (1999 : 24), les auditeurs internes doivent avoir une formation supérieure, large et diversifiée et ne pas s'être habitué à un métier, ne pas être devenu spécialiste. Il faut avoir d'un côté l'indépendance, la solidité, la rigueur, l'intransigeance sur la déontologie, et en même temps, la souplesse pour s'adapter, la flexibilité pour changer d'avis quand on s'est fourvoyé, la capacité à se remettre soi-même en cause.

Au-delà des compétences financières et comptables, les qualités recherchées sont : l'adaptabilité pour réussir une mission ; la compréhension des processus et des cycles ; la capacité de reformulation, d'explication, de vulgarisation d'un jargon souvent technique, notamment dans le métier ; l'ouverture d'esprit et l'initiative . Il faut enfin bien connaître l'environnement culturel,

administratif et comprendre ce que l'on audite. Ce qui permet de faire des recommandations pertinentes car la mission de l'audit interne, c'est de proposer des solutions qui marchent, qui tiennent compte de l'environnement (FRANDIN, 2005 : 20).

Les structures d'organisation de l'audit interne étant définies, il est à présent utile d'indiquer sa méthodologie.

1.2. La Méthodologie de l'audit interne

Une mission d'audit interne ne se déroule pas au gré de l'inspiration de l'auditeur. Quel que soit l'objet de la mission, la méthode est toujours la même. La technique de l'audit interne obéit donc à des règles précises, qui doivent être respectées si on veut fournir un travail clair, complet et efficace.

1.2.1. La mission de l'audit interne

La singularité d'une mission d'audit interne est qu'elle se découpe en périodes précises et identifiables et qui sont toujours les mêmes. Le déroulement d'une mission d'audit interne suit une progression cohérente et logique de trois grandes phases fondamentales : ETUDE, VERIFICATION et CONCLUSION. Chaque phase de la conduite d'une mission d'audit interne comprend plusieurs étapes

1.2.1.1. La phase d'étude ou de préparation

Elle ouvre la mission d'audit et exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention, d'apprentissage et de bonne connaissance de l'entreprise. Elle peut se définir comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action. Le premier élément de cette première phase est l'ordre de mission. « L'ordre de mission est le mandat donné par la Direction Générale à l'audit interne, qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs » (LEMANT, 1995 : 35).

Après la signature de l'ordre de mission, la phase d'étude est lancée par le plan d'approche qui l'organise. 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 (LEMANT, 1995 : 39).

La phase d'étude conduit à l'utilisation du tableau des forces et faiblesses apparentes permettant ainsi de faire l'état des lieux et de hiérarchiser les risques afin de préparer le Rapport d'orientation.

1.2.1.2. La phase de vérification ou de réalisation

Selon RENARD, (2004 : 237), la phase de réalisation commence par une réunion relativement solennelle et qui est nommée « réunion d'ouverture » ou « réunion d'orientation ». c'est au cours de cette séance que les travaux à faire sont formalisés par la présentation et l'examen du Rapport d'orientation. Elle se tient nécessairement et symboliquement chez l'audité, sur les lieux mêmes où la mission d'audit interne doit se dérouler.

La phase de réalisation comprend ensuite un programme de vérification dont la mise en œuvre requiert un budget, une allocation, un planning et un suivi. Le programme de vérification est la gamme de fabrication à mettre en œuvre pour atteindre les objectifs du rapport d'orientation. C'est un document interne au service d'audit destiné à définir, répartir dans l'équipe, planifier et suivre les travaux des auditeurs (LEMANT, 1995 : 77).

Elle comprend aussi le travail sur le terrain (vérification proprement dite) au cours duquel les outils suivants sont utilisés : interviews, observation physique, questionnaire de contrôle interne, calculs économiques et financiers, rapprochements, reconstitutions, tests, consultations de fichiers informatiques....

Elle comprend enfin le projet de Rapport d'audit dont l'ossature, élaboré à partir des « problèmes » figurant sur les feuilles de révélation et d'analyse du problème, est l'enchaînement des messages que l'audit veut livrer lors des présentations et dans le Rapport concluant la mission (LEMANT, 1995 : 111).

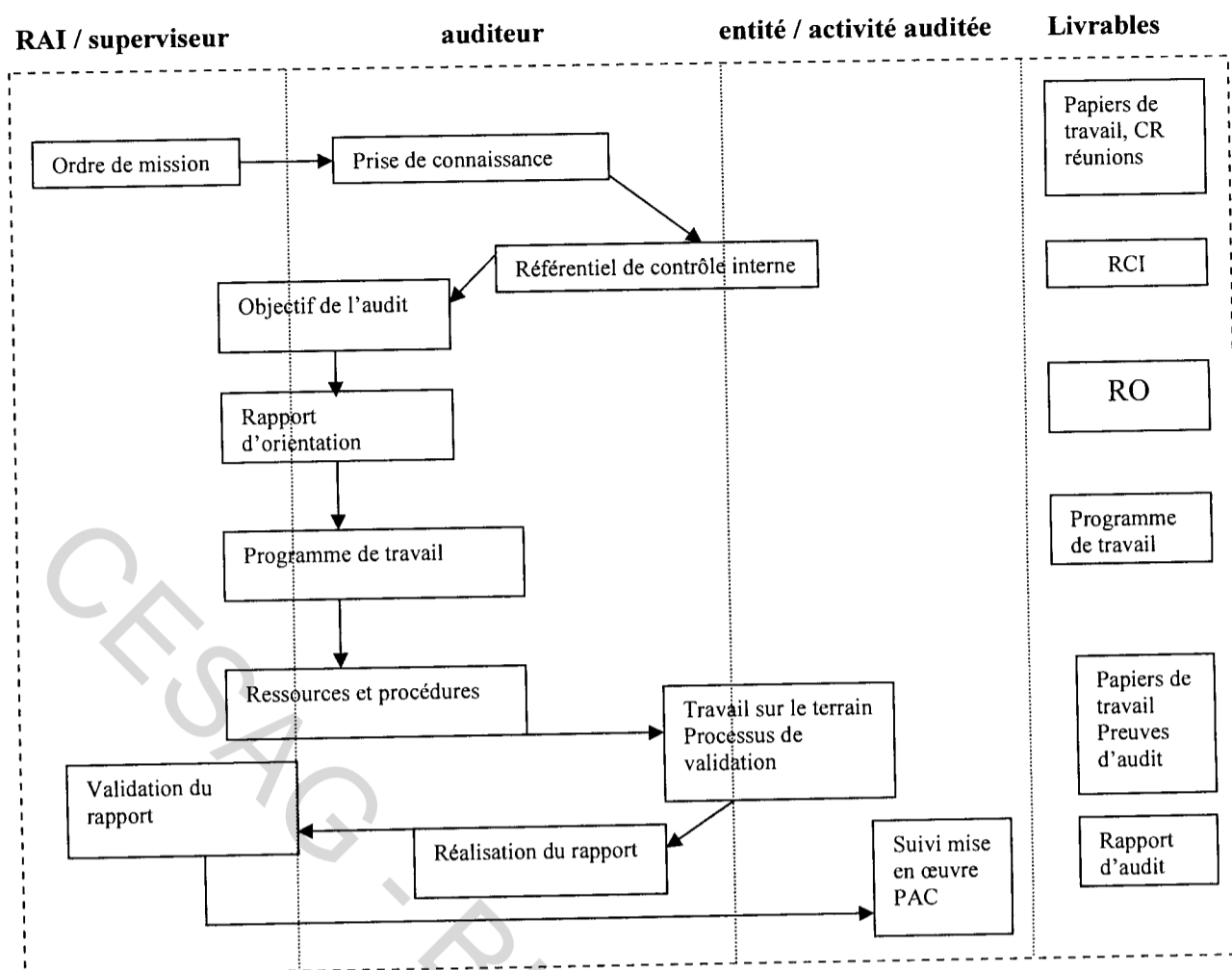
1.2.1.3. La phase de conclusion

Après avoir rédigé le projet de rapport d'audit interne, qui exige avant tout une grande faculté de synthèse et une aptitude certaine à la rédaction, l'auditeur va provoquer la réunion de clôture et de validation ou le compte rendu final sur le site pour susciter l'adhésion de l'audité. Cette séance réunit exactement les mêmes participants que la réunion d'ouverture, lesquels après s'être entendu dire ce que l'auditeur interne avait l'intention de faire, vont s'entendre commenter ce qu'il a fait (RENARD, 2004 : 283).

Au terme de cette réunion, après les remerciements, il est précisé à l'audité les délais qui lui sont laissés pour envoyer à l'audit interne, une réponse écrite aux recommandations. A la suite, l'auditeur va cette fois-ci élaborer et présenter son produit après avoir rassemblé les éléments de sa récolte : c'est le rapport d'audit en son état final et auquel il faut assurer un suivi. Il est rappelé également la procédure de suivi d'audit en usage dans l'organisation afin que chacun connaisse parfaitement le rôle qui lui reste à jouer.

En fin d'intervention, le Rapport d'audit interne communique, aux principaux responsables concernés pour action et) 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 en faire développer des actions de progrès (LEMANT, 1995 : 119).

Figure 3- Déroulement d'une mission d'audit interne



Source : IFACI- BCEAO (2004 :30)

1.2.2. Les outils et les techniques

L'objectif de l'audit interne est d'aider les membres de la direction dans l'exercice de leurs responsabilités en leur fournissant des analyses, des appréciations, des recommandations et des commentaires pertinents concernant les activités examinées. Mais pour optimiser son travail, l'auditeur, comme dans chaque discipline utilise des outils et techniques. Ceux-ci se sont perfectionnés au fil du temps. Aujourd'hui, l'auditeur dispose d'une panoplie répondant à ses besoins tout au long d'une mission.

1.2.2.1. Les outils d'interrogations et de collectes de l'information

Il s'agit des outils qui aident l'auditeur interne à formuler des questions ou à répondre à des questions qu'il se pose. Ils ne sont pas spécifiques à l'audit interne ; ils sont utilisés à de nombreuses fins par d'autres professionnels : auditeur externe, consultant...(RENARD, 2004 : 325).

1.2.2.1.1. Le Sondage statistique

« C'est une technique qui permet, à partir d'un échantillon prélevé aléatoirement dans une population de référence, d'extrapoler à la population totale les observations effectuées sur l'échantillon, avec une certitude spécifiée et une précision désirée » (LEMANT, 1995 :215). Le sondage statistique pour qu'il soit fiable et réponde aux attentes doit remplir trois conditions essentielles : homogénéité de la population, accessibilité de la population, prélèvement aléatoire de l'échantillon.

1.2.2.1.2. L'interview

C'est un outil fréquemment utilisé par l'auditeur interne pour ses missions. C'est une technique de recueil d'informations qui permet l'explication et le commentaire. Elle apporte une plus-value importante à la collecte des informations factuelles et des éléments d'analyse et de jugement. Il est à noter que l'interview d'audit interne n'est pas un entretien, il est organisé et centré sur les objectifs à atteindre qui sont l'obtention d'un certain nombre d'informations. Il n'est pas non plus un interrogatoire. Tout au contraire il doit y régner une atmosphère de collaboration dans le respect de certaines règles fondamentales (LEMANT, 1995 : 181).

1.2.2.1.3. Le questionnaire

Selon LEMANT, (1995 : 195), on distingue plusieurs sortes de questionnaires :

- Questionnaire de prise de connaissance : Il consiste à reprendre les questions que se pose l'auditeur sur l'entreprise à auditer afin de se familiariser avec cette unité, de permettre une présentation ou une orientation de la mission, de prévoir les moyens à mettre en œuvre, de présélectionner les cibles ;
- Questionnaire volume et type de transaction : Il permet d'établir des comparaisons, de

mettre en évidence des écarts, de rapprocher des informations, de déceler de probables anomalies ;

- Questionnaire de contrôle interne : Il a pour objectif de guider l'auditeur dans son travail d'analyse afin de lui permettre, en toute objectivité, de déceler les dysfonctionnements et d'en discerner les causes réelles.

Outre ces outils, on en distingue d'autres comme : la vérification, les rapprochements divers, la reconstitution et la circularisation.

1.2.2.2. Les outils de description

Selon RENARD, (2004 : 347), les outils de description mettent en relief les spécificités des situations rencontrées. Il s'agit de l'observation physique, de la narration, de l'organigramme fonctionnel, de la grille d'analyse des tâches, du diagramme de circulation, de la piste d'audit et du tableau des forces et des faiblesses apparentes.

1.2.2.2.1. L'observation physique

L'observation physique par l'auditeur est un outil d'application universelle, car tout est observable. C'est un outil de collecte de données. Elle consiste à observer ce qui se passe sur le terrain. Elle peut être directe (celle qui permet le constat immédiat du phénomène par l'auditeur même) ou indirecte (faisant appel à un tiers qui va observer pour le compte de l'auditeur et va lui communiquer les résultats de sa recherche).

1.2.2.2.2. La narration

Il existe deux types de narrations, toutes les deux utilisés en audit interne : la narration par l'audité et la narration par l'auditeur. La première est orale, la seconde est écrite. Elles ont en commun de ne nécessiter aucune préparation et n'exiger la connaissance d'aucune technique. La narration par l'audité est la plus riche, c'est elle qui apporte le plus d'enseignements ; la narration par l'auditeur n'est qu'un reportage de données obtenues d'une observation physique, d'un constat, de conclusion d'un test, bref de tout autre outil de collecte de données de l'audit interne.

1.2.2.2.3. L'organigramme fonctionnel

C'est un outil utilisé en principe en début de mission ou en début de phase de réalisation d'une mission. Il est réalisé indépendamment de l'organigramme hiérarchique et permet à l'auditeur d'avoir une vue d'ensemble des fonctions et niveau de fonctions exercés dans l'entreprise. De façon pratique, il est dessiné par l'auditeur à partir des informations collectées à l'aide des outils de collecte des données. Le dessin d'un organigramme fonctionnel permet d'enrichir les connaissances obtenues à partir de l'addition organigramme hiérarchique et de l'analyse des postes.

1.2.2.2.4. La grille d'analyse des tâches

Elle est une photographie à un instant T de la répartition des tâches dans une entreprise. Sa lecture permet de déceler sans erreur possible les manquements à la séparation de tâches et donc d'y porter remède. Elle permet également une première analyse des charges de travail de chacun. On peut concevoir une grille pour chaque grande fonction ou chaque processus élémentaire. Chaque grille va comporter le découpage unitaire de toutes les opérations relatives à la fonction ou au processus concerné.

1.2.2.2.5. Le diagramme de circulation ou Flow chart

Ce sont des schémas de circulation de l'information qui permettent à l'auditeur d'améliorer sa perception de l'entreprise vis-à-vis des flux, des documents et/ou des biens et de la localisation des principaux points de contrôle. Le diagramme de circulation facilite la compréhension des processus complexes et met en évidence les faiblesses des procédures.

1.2.2.2.6. La piste d'audit

C'est un outil qui permet de tracer un document, une action, en partant du point d'arrivée pour remonter à la source. La piste d'audit est à la fois un dispositif de contrôle interne et un outil d'aide à la décision de l'auditeur qui lui permet de s'assurer que les dispositifs de contrôle interne ont bien été appliqués tout au long du processus et ont atteint leurs objectifs. Ainsi, en recherchant l'origine des dysfonctionnements constatés, il sera possible d'agir sur les causes et non sur les effets.

1.2.2.2.7. Le tableau des forces et faiblesses apparentes

Appelé aussi tableau d'identification des risques, il est établi au cours de la phase préparatoire de la mission. Il donne une vue d'ensemble des forces et faiblesses présumées ou réelles par rapport aux procédures et règles existantes (régularité) et aux résultats attendus et à leurs conditions d'obtention (efficacité)

1.2.2.3. Les outils de formalisation des travaux

Ce sont des outils de mise en forme sur lesquels les auditeurs internes relèvent les constats et les observations en vue de fonder leurs conclusions et résultats de leur mission.

1.2.2.3.1. Le papier de travail

C'est le support obligatoire de tout constat, de toute observation. Ces papiers doivent être référencés et normalisés. Ces numéros et références doivent être croisés avec les documents correspondants du dossier d'audit c'est le « Cross référencement » (RENARD, 2004 : 422).

Les papiers de travail doivent aussi être « sous contrôle ». Des tiers peuvent être amenés à les réclamer (compagnie d'assurance par exemple). La question de leur archivage est indissociable de leur mise sous contrôle. Le management et les autres membres de l'organisation peuvent demander l'accès à ces documents (CHAPLAIN, 2005 :20).

1.2.2.3.2. La feuille de révélation et d'analyse du problème (FRAP)

La FRAP est un document de travail synthétique qui signale un dysfonctionnement indiquant la nature du problème, les faits, les causes, les conséquences et les recommandations pour y remédier. C'est un outil d'analyse simple et clair mais très efficace. (Voir exemple Annexe 5)

1.2.2.4. La mise en œuvre

La mise en œuvre d'un outil exige toujours le contact entre l'auditeur et l'audité. Si le contact n'est pas bon, toutes les techniques du monde n'y feraient rien et l'outil ne remplirait pas son rôle. La communication est donc indispensable entre les deux parties et tous les efforts de l'auditeur doivent tendre à l'instaurer. Mais il faut noter qu'une bonne communication n'est rien

si l'auditeur ne cherche pas à savoir. La curiosité est un élément tout aussi fondamental que la communication pour une bonne utilisation des outils d'audit. La curiosité d'esprit enrichit le dialogue. Tout autant que la bonne communication, elle va permettre de tout voir, de tout déceler en explorant dans le détail les différentes opérations (RENARD, 2004 :368).

1.3. Les aspects pratiques de l'audit interne

A l'origine, l'audit interne se consacrait exclusivement à l'audit comptable et financier. On a même pu dire que les auditeurs internes participaient aux travaux courants des auditeurs externes dont-ils étaient en quelque sorte les sous-traitants, les petites mains à l'exclusion des conclusions qui revenaient aux auditeurs légaux (IFACI & IAS, 2000 : 19).

L'audit interne a progressivement évolué vers des activités polyvalentes touchant à toutes les opérations d'une entreprise d'où la naissance de diverses catégories d'audit.

1.3.1. Les catégories d'audit interne

L'audit interne peut s'appliquer à toutes sortes d'informations et toutes sortes d'entités. On distingue essentiellement l'audit financier et comptable, et l'audit opérationnel.

1.3.1.1. L'audit financier et comptable

Selon GRAND & VERDALLE, (1999 :13), les missions d'audit comptable et financier sont des missions particulières de l'audit qui ont pour objectif général de s'assurer que les documents financiers traduisent correctement la situation économique et l'activité de la firme étudiées. Les documents doivent donner une image fidèle de l'entreprise.

C'est une mission qui est confiée à l'audit externe. L'auditeur externe légal ou contractuel est le garant de la fidélité de l'information comptable et financière publiée par l'entreprise. En revanche, il ne saurait garantir que les dirigeants ont choisi la meilleure stratégie de développement. C'est ce qui a amené l'auditeur interne à s'y intéresser du point de vue régularité, efficacité ou management.

1.3.1.2. L'audit opérationnel

L'audit opérationnel n'est pas l'audit des activités opérationnelles, au sens où les activités opérationnelles s'opposent aux activités fonctionnelles de l'entreprise (comptabilité, personnel...). Il peut en effet porter sur tout ou partie des activités fonctionnelles d'une entreprise (LAURENT & TCHERKAWSKY, 1991 : 27).

L'audit opérationnel est l'examen systématique des activités d'une entité en vue d'améliorer ses performances. Il vise à apprécier la manière dont une activité ou une fonction est maîtrisée. Le champ couvert par l'audit opérationnel peut être plus ou moins large. Les méthodes et techniques utilisées présentent de nombreux points communs avec celles de l'audit financier et comptable.

Après avoir évoqué les catégories d'audit interne il serait judicieux de parler des différents types d'audit interne.

1.3.2. Les types d'audit interne

L'évolution historique de la fonction d'audit interne conduit à la définition de quatre types d'audit, admis et reconnus par tous. Il s'agit d'audits de régularité, d'efficacité, de management et de stratégie.

1.3.2.1. L'audit de régularité

Il consiste à vérifier la bonne application des règles, procédures, descriptions de poste, organigrammes, systèmes d'information... l'auditeur compare la règle et la réalité, travaille par rapport à un référentiel et signale au responsable les distorsions, les non applications, les mauvaises interprétations des dispositions établies. L'audit de régularité peut aussi s'appeler « audit de conformité » (RENARD, 2004 : 40).

1.3.2.2. L'audit d'efficacité

C'est l'audit dont l'objet, au-delà d'une comparaison de la réalité à un référentiel préexistant, est d'examiner le bien-fondé de méthodes et de procédures, l'adéquation des moyens aux objectifs

et d'évaluer la performance d'une entité (IFACI & IAS, 2000 : 34).

Lorsqu'on parle d'audit d'efficacité, on englobe à la fois les notions d'efficacité et d'efficience.

1.3.2.3. L'audit de management

C'est l'audit dont l'objet est de vérifier si les moyens de management retenus par la Direction sont convenablement mis en œuvre et adéquats par rapport aux objectifs déclarés (IFACI & IAS, 2000 : 34).

Cet audit se manifeste sous la forme d'une mission spécifique et exercé par des responsables d'audit interne ou des chefs de mission (RENARD, 2004 : 44).

1.3.2.4. L'audit de stratégie

La stratégie est la détermination des buts et objectifs à long terme de l'entreprise, l'adoption de politiques déterminées et l'allocation de ressources pour les atteindre (WEILL, 1999 : 54).

On commence à parler d'audit de stratégie, conçu comme une confrontation de l'ensemble des politiques et stratégies de l'entreprise avec le milieu dans lequel elles se situent pour en vérifier la cohérence globale. Il s'agit là d'audits de haut niveau, exigeant des compétences sérieuses et qui ne sont encore pratiqués que par quelques-uns. Les avancées pressenties sur l'audit du développement durable prennent place dans ce contexte (RENARD, 2004 : 46).

En France, dans une organisation sur cinq (21%), l'audit interne a été associé à cette démarche et dans seulement 18% des cas, l'audit interne évalue la politique du développement durable mis en place (IFACI, 2005 : 37).

1.4. Les référentiels de l'audit interne

La fonction d'audit interne s'exerce dans la limite des normes définies par la profession.

1.4.1. Les normes d'audit

La définition des normes par la communauté internationale de l'audit interne ne s'est pas faite en un jour. Il y eut d'abord dès 1947 «la déclaration des responsabilités» qui définit objectifs et champ d'action de l'audit interne. L'évolution de la fonction a exigé des révisions qui ont eu lieu

en 1981, en 1991 et en 1995. Une refonte totale a été réalisée au 1er janvier 2002. Elles ont été mises à jour en 2004. Ces normes se proposent en effet : de définir les principes de bases ; de fournir un cadre de référence ; d'établir des critères d'appréciation et d'être un facteur d'amélioration.

Pour atteindre ces objectifs, il a été élaboré un document en cinq parties comprenant le code de déontologie, les normes de qualification, les normes de fonctionnement, les normes de mises en œuvre et les modalités pratiques d'application (RENARD, 2004 : 104).

1.4.1.1. Le code de déontologie

Ce code énonce les principes dont l'auditeur ne saurait écarter sans trahir sa mission. Il s'agit, des principes suivants : l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité, la compétence, impliquant la mise à jour des connaissances. Ces principes sont complétés de façon claire et pratique par des règles de conduite à savoir :

- accomplir honnêtement les missions ;
- respecter la loi ;
- ne pas prendre part à des activités illégales ;
- être impartial ;
- ne rien accepter qui peut compromettre le jugement ;
- révéler les faits significatifs ;
- protéger les informations et ne pas en tirer un bénéfice personnel ;
- ne faire que ce qu'on peut faire et améliorer ses compétences ;
- respecter les normes (IIA, 2000).

1.4.1.2. Les normes de qualification et norme de mise en œuvre associées

Elles se composent de quatre articles principaux à savoir :

- la norme 1000 qui indique l'exigence de la définition de la mission, des pouvoirs et responsabilités dans une charte ;
- la norme 1100 qui affirme le principe d'indépendance ;
- la norme 1200 qui traite de la compétence et de la conscience professionnelle ;
- la norme 1300 qui recommande un programme d'assurance et d'amélioration qualité.

1.4.1.3. Les normes de fonctionnement et de mise en œuvre associées

Elles concernent la nature des activités du service audit interne et ses critères de qualité. Ici nous avons sept articles principaux :

- la norme 2000 qui précise que l'audit interne doit apporter une valeur ajoutée à l'organisation. Les directives contenues dans cette norme sont des fondements d'une bonne gestion ;
- la norme 2100 qui aborde la nature du travail ;
- la norme 2200 qui définit la planification de la mission et rappelle le fait qu'on ne part pas à l'aventure sans objectifs ni programme ;
- la norme 2300 qui recommande de définir ce qu'il faut faire en insistant sur la nécessité de fonder ses conclusions ;
- la norme 2400 qui insiste sur l'existence des éléments probants et la protection du secret professionnel ;
- la norme 2500 qui suggère la mise en place par le responsable de l'audit interne d'un système permettant la surveillance des actions de progrès ;
- la norme 2600 qui recommande d'examiner avec la Direction Générale lorsque le risque résiduel est inacceptable et qu'en cas de désaccord de le soumettre au conseil.

1.4.1.4. Les modalités pratiques d'application

Ces modalités ne constituent pas des normes du fait de leur caractère facultatif mais elles font autorité. Elles sont des conseils pratiques pour l'application des normes.

1.4.2. Le comité d'audit

C'est un organe mandaté par le Conseil d'administration, composé d'administrateurs non impliqués dans les fonctions de direction, chargé de vérifier toute information financière divulguée à l'extérieur de la société et de s'assurer de la mise en place des moyens nécessaires à l'existence d'un bon environnement de contrôle (IFACI & IAS, 2000 : 40).

Il intervient de plus en plus fréquemment dans le processus de renouvellement des commissaires aux comptes. Il est de l'intérêt des actionnaires que le comité d'audit émette également un avis sur la qualité du travail des commissaires aux comptes, de façon que le conseil d'administration puisse en toute indépendance (vis à vis de la direction exécutive) exercer un choix éclairé et se

prononcer sur leur renouvellement. La composition du comité doit être équilibrée afin de permettre à ses membres d'effectuer toutes les diligences nécessaires avec indépendance et objectivité. Il a aussi pour rôle d'examiner le dispositif du contrôle interne et de se prononcer sur sa fiabilité et sa pertinence.

1.4.3. Le gouvernement d'entreprise

Le gouvernement d'entreprise nommé également gouvernance d'entreprise ou corporate governance, est un mode de fonctionnement des structures et des organes d'administration et de direction des sociétés, en vue d'assurer au mieux la maîtrise des risques, la transparence et la satisfaction des différentes parties en présence (IFACI & IAS, 2000 : 53).

Bien que le concept de gouvernement d'entreprise soit né au siècle dernier, la mise en œuvre de ce " système d'administration et de contrôle " a été longue et difficile, et sa codification n'est que très récente : 1993 aux Etats-Unis ; 1992 en Grande Bretagne ; 1995 en France avec la publication du rapport du comité Vienot qui est devenu la référence française incontournable pour qui veut évoquer le gouvernement d'entreprise (ROUFF, 2000 : 16).

Le gouvernement d'entreprise ne se substitue pas à la législation mais son rôle consistera à mettre en pratique la législation en vigueur en rappelant les droits et devoirs aux divers acteurs de la vie des sociétés et aussi en proposant des solutions leur permettant de s'engager efficacement en faveur de la société. Toutefois, la notion de gouvernement d'entreprise ne doit pas être confondue avec d'autres concepts telle que la bonne gouvernance qui est l'ensemble des mesures prises au niveau d'un Etat pour favoriser un meilleur fonctionnement de ses institutions allant dans le sens de l'efficacité de l'administration et de la lutte contre la corruption. (ROUFF, 2000 : 17).

Au terme de ce chapitre consacré aux concepts et principes fondamentaux de l'audit interne, nous pouvons retenir que la fonction permet, avec les informations qu'elle apporte par ses missions d'assistance, à l'organisation d'être plus efficace et performante.

A travers les différents aspects de l'audit interne développés plus haut, son objectif reste universel. La fonction continue, en effet de s'étendre dans les secteurs où elle n'avait pas encore pénétré. C'est le cas du secteur public qui fera l'objet du prochain chapitre.

CHAPITRE 2- L'AUDIT INTERNE AU SERVICE DU SECTEUR PUBLIC

L'audit interne dans le secteur public n'est pas un thème circonstanciel ou conjoncturel lié simplement à des changements politiques. En effet, le secteur public dans ses différentes composantes (l'Etat, les collectivités locales, les organismes de sécurité sociale, les entreprises publiques) occupe une place importante dans les économies des pays. Cette place demeurera considérable car les sommes gérées par le secteur public représentent la plus grande partie du revenu national surtout dans les pays en voie de développement.

Les administrations ne sont pas soumises à l'objectif majeur que sont pour les entreprises, la rentabilité et la compétitivité ; les services publics doivent néanmoins répondre à des critères de continuité, d'égalité, de justice, de souveraineté nationale. Mais la zone d'intervention des pouvoirs publics dans la vie économique et sociale est devenue si large que les critères du marché peuvent y être aménagés. Quant aux services régaliens, ils n'en doivent pas moins être soumis à la contrainte du moindre coût pour un objectif donné (BETHOUX « & al. », 1986 : 9).

Dans une première section de ce chapitre, nous présenterons l'émergence de l'audit interne dans le secteur, ensuite nous aborderons successivement la finalité, les organes qui sous-tendent l'audit interne et enfin les personnes qui en sont les acteurs.

2.1. L'émergence de la fonction d'audit interne

Dans les années 30, aux Etats-Unis, est apparue une nouvelle variété d'auditeurs dotés de pouvoirs d'investigations plus ou moins larges, opérant au sein des grandes entreprises en raison de l'augmentation de leur taille et de la complexité de leurs opérations : ce sont les auditeurs internes. (BETHOUX « & al. », 1986 :19).

Le secteur public a suivi ce mouvement quelques années plus tard par l'adoption des méthodes identiques. Ainsi le General Accounting Office (GAO) qui a été créé en 1921 afin de permettre un contrôle du Congrès américain sur les finances publiques a vu ses compétences considérablement élargies bien que les fonctions majeures soient restées stables : assister le Congrès dans ses responsabilités législatives et de contrôle ; auditer et évaluer les programmes, les activités de départements fédéraux et des agences.

Le GAO est l'instrument de contrôle financier et de la comptabilité publique dont le dirigeant est le Comptable Général des Etats-Unis. Son rôle est prééminent dans la définition des règles de jeu en matière de contrôle de l'efficacité de l'Etat. Ses normes d'audit sont généralement admises comme étant exemplaires dans le domaine. On constate que ces normes d'audit s'appliquent à toute personne qui intervient dans le secteur public, qu'il s'agisse d'un fonctionnaire, d'un comptable privé ou d'un auditeur interne (COLLINS & VALIN, 1992 :62).

Au Canada, le Bureau du Vérificateur Général (BVG) qui est l'instance supérieure de contrôle a été profondément remaniée par une loi du 1er août 1977 et le domaine de vérification a été élargi à tous les ministères et à toutes les sociétés de la couronne (BETHOUX « & al. », 1986 :59).

En France, la fonction a été introduite dans les années 70 auprès des administrations. Les grandes entreprises publiques sont dotées de service d'audit interne. La plupart des ministères disposent des services d'inspection (inspection générale des armées, inspection générale des affaires sociales, inspection générale de l'agriculture...) (BETHOUX « & al. », 1986 :66).

Les pays en voie de développement ont été eux aussi confrontés au contrôle de leur économie caractérisée par des ressources rares, des responsabilités importantes et prépondérantes des Etats, des recours à des financements extérieurs massifs, l'existence de pratiques illégales.... Aujourd'hui, chaque Etat dispose d'une institution supérieure de contrôle des finances publiques et pour la plupart, les services d'audit interne sont en train d'être mis en place.

Sur le plan international, l'INTOSAI créée en 1953, a contribué à cette émergence. La déclaration de Lima en octobre 1977 sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques (XIème congrès de l'INTOSAI) a permis l'adoption des principes de contrôle. Elle a donné de grands espoirs et des attentes les plus ambitieuses qui se sont couronnés par la suite de succès dans l'évolution de l'audit interne dans le secteur (FIEDLER, 1998 :1).

2.2. La finalité de l'audit interne

La pratique de l'audit interne passe nécessairement par une bonne connaissance des objectifs des entités du secteur public, de leurs critères de mesure de performance et de leurs systèmes d'information de gestion. Le secteur public a généralement pour objet de fournir un service et un résultat bénéfique pour l'intérêt général ; ce qui n'est pas le cas du secteur privé. Mais quel que

soit le secteur, privé ou public, la finalité de l'audit interne est l'amélioration constante du contrôle interne et par extension l'assurance autant que faire se peut de la maîtrise des risques.

2.2.1. Les informations soumises à l'audit interne

L'audit interne porte, en général, sur des informations relatives à des faits. Ces informations peuvent être extrêmement variées : informations financières, de gestion, sociales, techniques, médicales.... Le jugement porté sur les informations et les opérations se fait principalement dans le but de déterminer leur régularité ou leur efficacité par rapport à un référentiel.

Traditionnellement, les services d'audit interne ont pour tâche de contrôler la conformité aux lois et la régularité de la gestion financière et de la comptabilité. En plus de ce genre de contrôle, dont la signification demeure intacte, il existe un autre genre de contrôle d'égale importance visant à mesurer la performance, le souci d'économie, l'efficience et l'efficacité de l'administration publique. Le contrôle du rendement porte non seulement sur des opérations financières spécifiques mais également sur l'ensemble des activités du secteur public, y compris les systèmes d'organisation et d'administration (FIEDLER, 1998 : 4).

2.2.2. Le contrôle interne

Le contrôle interne dans les organisations du secteur public doit se comprendre dans le cadre de leurs caractéristiques spécifiques, c'est-à-dire en prenant en compte le caractère social ou politique de certains de leurs objectifs, le fait qu'ils aient recours aux fonds publics, l'incidence du cycle budgétaire, la complexité et l'évaluation de leur performance et la traduction de l'éventail de ces contraintes en termes de responsabilité publique (INCOSAI, 2004 : 5).

En transposant le modèle COSO dans ses lignes directrices, l'INCOSAI avait pour but non seulement d'actualiser le concept de contrôle interne, mais aussi d'essayer de contribuer à une compréhension uniforme du contrôle interne. Il apparaît comme le socle sur lequel s'appuie la maîtrise des opérations d'une entité. Le contrôle interne ne concerne pas seulement le monde des entreprises mais celui de toutes les organisations (RENARD, 2004 : 127).

2.2.2.1. La définition du contrôle interne

Selon l' INCOSAI, (2004 :7), le contrôle interne est un processus intégré mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs généraux suivants : l'exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficaces et efficaces ; le respect des obligations de rendre compte ; la conformité aux lois et réglementations en vigueur et la protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages.

Cette définition n'est pas différente de celle du COSO à savoir le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants : la réalisation et l'optimisation des opérations ; la fiabilité des informations financières et la conformité aux lois et réglementations en vigueur (IFACI & PRICEWATERHOUSE COOPERS, 2004 : 24).

De ces deux définitions, il ressort que le contrôle interne est un processus intégré et dynamique qui s'adapte constamment aux changements auxquels une organisation est confrontée. Le management et le personnel, à tous les niveaux, doivent être impliqués dans ce processus afin de traiter les risques et fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des missions de l'organisation et des objectifs généraux.

2.2.2.1.1. Un processus intégré

Le contrôle interne n'est pas un événement isolé ou une circonstance unique, mais un ensemble d'actions qui touchent à toutes les activités d'une organisation. Ces actions sont présentes de manière continue dans toutes les opérations d'une organisation. Elles sont perceptibles à tous les niveaux et inhérentes à la façon dont l'organisation est gérée. Le système de contrôle interne fait partie intégrante des activités d'une organisation et est particulièrement efficace lorsqu'il est intégré dans l'infrastructure et la culture de l'organisation. Il devient une partie intégrante des processus de gestion de base en matière de planification, d'exécution et de vérification (IFACI & PRICEWATERHOUSE COOPERS, 2004 : 25).

2.2.2.1.2. Les personnes

Le contrôle interne n'existe pas sans les personnes qui le font fonctionner. Il naît des personnes qui composent l'organisation, au travers de ce qu'elles font et de ce qu'elles disent. En conséquence, le fait que le contrôle interne soit suivi d'effets est tributaire des personnes. Elles doivent connaître leur rôle et leurs responsabilités ainsi que les limites de leur autorité. Il appartient à la direction de mettre en place les activités de contrôle interne, d'assurer leur suivi et de les évaluer.

La mise en œuvre du contrôle interne exige que les responsables donnent une impulsion décisive et qu'ils accomplissent un effort de communication intensif en direction des autres membres du personnel. En ce sens, le contrôle interne constitue un outil de management, directement orienté vers la réalisation des objectifs de l'organisation. A ce titre, la direction en est un maillon important (INCOSAI, 2004 : 8).

2.2.2.1.3. Une assurance raisonnable

Le contrôle interne, aussi bien conçu et appliqué soit-il, ne peut offrir à la direction une assurance absolue quant à la réalisation des objectifs généraux ; seul un niveau raisonnable d'assurance est atteignable.

La notion d'assurance raisonnable correspond à un degré de confiance satisfaisant pour un niveau de coûts, de bénéfices et de risques donné. La détermination de ce degré d'assurance raisonnable est une affaire de jugement. Cet exercice suppose que les responsables identifient les risques inhérents à leurs opérations, définissant les niveaux de risques acceptables en fonction de divers scénarios et évaluent le risque tant en termes qualitatifs que quantitatifs.

L'assurance reflète l'idée que l'incertitude et le risque sont liés au futur, que nul ne peut prédire avec certitude. Outre ces facteurs d'incertitude, l'idée d'assurance raisonnable renvoie au fait que le coût du contrôle interne ne doit pas dépasser le bénéfice qui en découle. Les décisions prises pour gérer les risques et mettre en place des contrôles doivent tenir compte des coûts et bénéfices qui en découlent. Ainsi, on pourra dire que le contrôle interne produit un bénéfice si la probabilité de détecter les fraudes, le gaspillage, les abus ou erreurs, de faire obstacle à une activité inappropriée s'en trouve accrue, ou si l'exigence de respect de la réglementation est

assurée (INCOSAI, 2004 : 10).

2.2.2.1.4. La réalisation des objectifs

Le contrôle interne est conçu en vue de la réalisation d'une série d'objectifs généraux distincts mais interdépendants. La réalisation de ces objectifs, qui sont principalement fondés sur des normes imposées par des tiers, dépend de la façon dont sont conduites les activités opérationnelles (IFACI & PRICEWATERHOUSE COOPERS, 2004 : 27).

2.2.2.2. Les limites du contrôle interne

Le contrôle interne peut fournir des informations au management pour son évaluation du degré de réalisation des objectifs qui lui sont fixés mais non transformer un mauvais manager en un bon manager. Au demeurant, le management n'a aucun contrôle sur les changements qui pourraient intervenir dans la politique ou les programmes du gouvernement, ou dans le contexte démographique ou économique de son action. De tels changements peuvent imposer aux managers de revoir les contrôles et d'ajuster le niveau de risque acceptable.

Le propre d'un système de contrôle interne efficace réduit la probabilité de ne pas atteindre les objectifs. Il n'en élimine pas pour autant le risque toujours présent que le contrôle interne soit mal conçu ou ne fonctionne pas. En effet, dans la mesure où le contrôle interne repose sur le facteur humain, il est susceptible de pâtir, d'erreurs de conception, de jugement ou d'interprétation, de malentendus, de négligence, de la fatigue ou de la distraction, voire de manœuvres telles que collusion, abus ou transgression (INCOSAI, 2004 : 14).

2.2.2.3. Le lien entre les objectifs et les composantes du contrôle interne

Il existe un lien direct entre les objectifs généraux, qui représentent ce qu'une organisation s'efforce de réaliser, et les composantes du contrôle interne, qui représentent les instruments nécessaires à leur réalisation. Ce lien peut être représenté schématiquement par une matrice à trois dimensions. (Voir annexes 6 & 7)

Le contrôle interne s'applique aussi bien à l'organisation tout entière qu'à ses départements pris isolément. Si le système de contrôle interne ainsi défini est pertinent et applicable à toutes les

organisations, la manière dont la direction le met en œuvre varie largement en fonction de la nature de l'organisation et dépend d'un certain nombre de facteurs qui lui sont spécifiques. Ces facteurs comprennent, notamment, la structure de l'organisation, le profil de risque, l'environnement opérationnel, la taille, la complexité, les activités et le degré de réglementation. Au vu de la situation spécifique de l'organisation, les responsables opéreront une série de choix en ce qui concerne la complexité des processus et des méthodologies mises en œuvre pour appliquer les composantes du système de contrôle interne.

2.2.2.4. Les rôles et les responsabilités

Selon VANSTAPEL, (2004 : 52), chacun, au sein d'une organisation, a une part de responsabilité dans le contrôle.

2.2.2.4.1. Le management

Il est directement responsable de l'ensemble des activités de l'organisation, ce qui inclut la conception, la mise en œuvre, le fonctionnement adéquat, le maintien et la documentation du système de contrôle interne. Les responsabilités de chacun au sein du management varient selon la fonction qu'il occupe dans l'organisation et les caractéristiques de l'organisation elle-même.

2.2.2.4.2. Les auditeurs internes

Ils examinent et contribuent à l'efficacité continue du système de contrôle interne via leurs évaluations et recommandations et de ce fait jouent un rôle important dans l'efficacité du contrôle interne. Ils n'assument toutefois pas la responsabilité de base, qui revient à la direction, de la conception, la mise en œuvre, le maintien et la documentation du contrôle interne.

2.2.2.4.3. Les membres du personnel

Ils contribuent eux aussi au contrôle interne qui relève, explicitement ou implicitement, de la responsabilité de chacun. Tous les membres du personnel jouent un rôle dans la réalisation du contrôle interne et sont tenus de communiquer tout problème qu'ils viendraient à constater dans la conduite des opérations, de même que toute violation du code de conduite ou à la politique interne de l'organisation (VANSTAPEL, 2004 : 54).

Certaines parties externes jouent aussi un rôle important dans le processus de contrôle interne. Ils peuvent contribuer à la réalisation des objectifs de l'organisation ou fournir des informations utiles au contrôle interne. Ils ne sont toutefois pas responsables de la conception, la mise en œuvre, le fonctionnement adéquat, la maintenance ou la documentation du système de contrôle interne de l'organisation.

2.2.2.4.4. Les institutions supérieures de contrôle (ISC)

Elles encouragent et favorisent la mise en place d'un système de contrôle interne dans l'administration. L'évaluation du contrôle interne est essentielle pour les audits de conformités, financiers et de performance réalisés par les ISC. Elles communiquent leurs conclusions et recommandations aux parties intéressées.

2.2.2.4.5. Les autres tiers

Ils sont en interaction avec l'organisation (usagers, fournisseurs, etc.) et fournissent des informations quant à la réalisation de ses objectifs.

2.2.3. La maîtrise des risques

La maîtrise des risques est reconnue comme l'élément central d'une fonction améliorée du contrôle. Elle s'inscrit dans la tendance vers une responsabilité accrue pour les gestionnaires publics qui oeuvrent dans un monde incertain et de plus en plus complexe. La nouvelle orientation en matière de contrôle implique un allègement des processus administratifs et un déplacement des contrôles centraux vers les ministères et les organismes publics en fonction des risques particuliers avec lesquels ils doivent se confronter. Les dirigeants doivent donc démontrer qu'ils ont implanté un processus de gestion du risque qui leur offre une assurance raisonnable de réaliser leur mission (ROUFF, 2002 : 25).

La maîtrise des risques est véritablement une démarche de management. Elle doit être vue comme un processus permettant au gestionnaire de faire face à l'incertitude de l'environnement et de choisir la meilleure ligne de conduite dans l'exercice des services publics. L'idée, c'est d'accroître les avantages et de réduire les coûts d'activités incertaines. La maîtrise des risques présente donc une perspective beaucoup plus large que celle qu'on évoque habituellement en

matière de contrôle interne. Elle permet le recours à un risque contrôlé qui favorise la responsabilité, l'expérimentation et l'innovation chez les gestionnaires publics.

L'attribution des responsabilités est très importante dans un processus de maîtrise de risques. Il est clair qu'on ne peut laisser la responsabilité de la maîtrise du risque à une seule personne ou à un seul groupe. Chaque individu qui a le pouvoir de prendre des décisions doit être tenu responsable et si nécessaire, doit être puni non pas d'avoir couru des risques raisonnables et d'avoir fait certaines erreurs en conséquence, mais plutôt d'avoir établi de mauvais processus de gestion qui ne tiennent pas compte de l'importance de maîtriser les risques.

Le rôle de l'auditeur, dans sa fonction de conseiller, c'est d'encourager le changement et l'amélioration dans les administrations publiques. C'est dans cet esprit que l'auditeur est appelé à contribuer à la mise en place d'un programme de maîtrise globale des risques. Selon le cadre de gestion des risques adopté par le Gouvernement, l'auditeur pourra avoir pour rôle de développer des guides, conformes aux politiques des organismes centraux, dont se serviront par la suite les organismes publics pour mettre en place un processus d'analyse du risque. Il pourra aider les gestionnaires publics à identifier et à évaluer les risques spécifiques à leur organisation, puis à concevoir les outils propres à assurer une meilleure gestion du risque (ROUFF, 2002 : 26).

2.2.4. Les normes du secteur public

L'évaluation du contrôle interne constituant une norme admise en matière d'audit public, les lignes directrices relatives aux normes de contrôle interne constituent un outil mis à la disposition des auditeurs. Elles ont donc vocation à être utilisées non seulement par les responsables publics, qui peuvent s'en servir comme d'un exemple de cadre solide pour le contrôle interne de leur organisation, mais aussi par les auditeurs qui peuvent les utiliser comme outil d'évaluation du contrôle interne.

Les Normes de contrôle de l'INTOSAI sont un ensemble de règles applicables aux procédures et pratiques suivies pour le contrôle des finances publiques, qui traduisent les pratiques considérées comme optimales par l'ensemble des auditeurs. Elles sont résumées dans le tableau ci-après :

Tableau 1 : Normes d'audit externe et interne

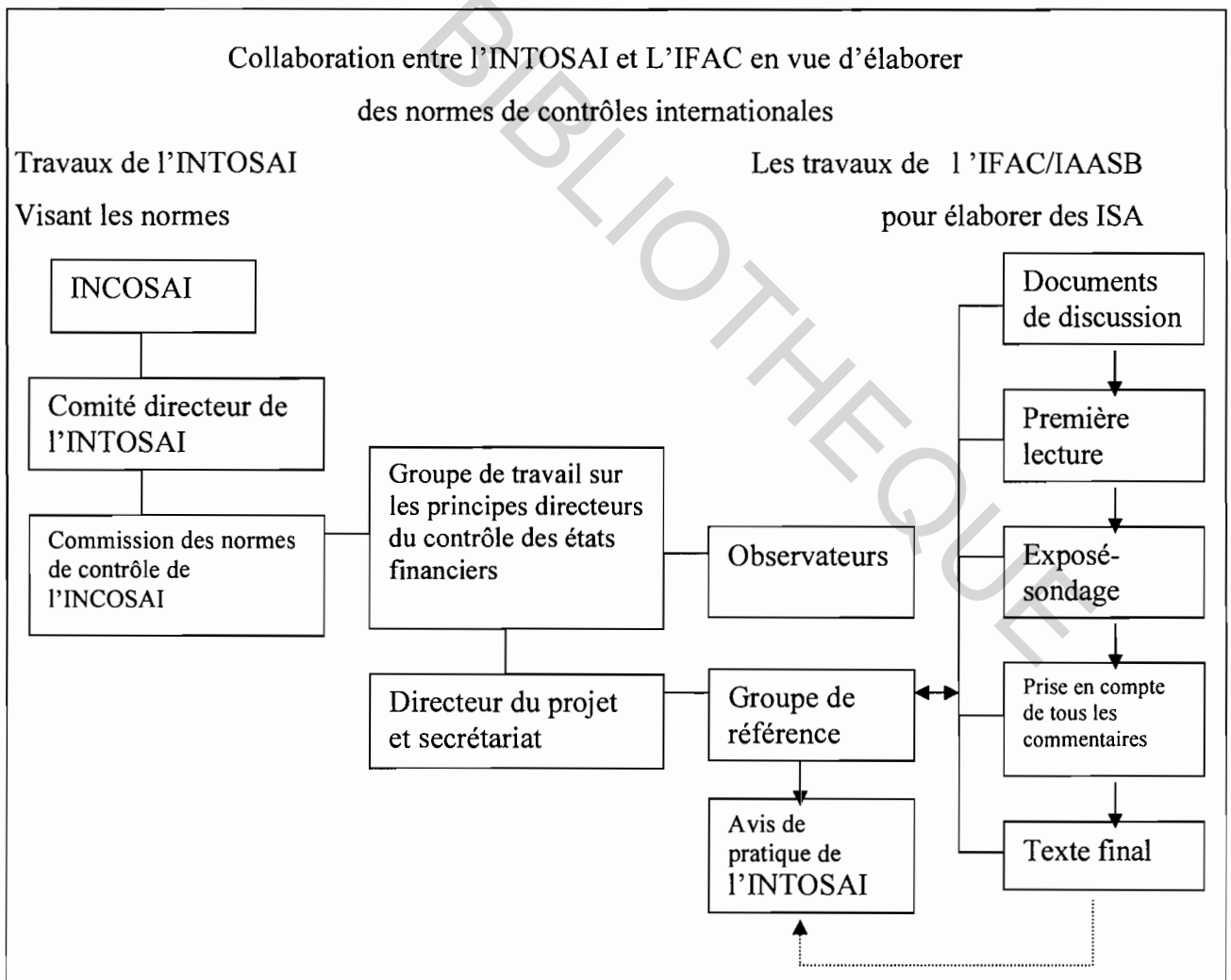
| Normes de contrôle de l'INTOSAI | |
|----------------------------------|---|
| Catégories | Description |
| Postulats de base | <p>Il s'agit des principes essentiels destinés à rendre les pouvoirs publics davantage comptables de leurs actes, à savoir :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ l'utilisation de systèmes appropriés d'information, de contrôle, d'évaluation et d'établissements de rapports ; ▪ l'utilisation de principes comptables admissibles en matière d'informations comptables et financières de publication de celles-ci ; ▪ l'application de normes de contrôle par les ISC qui doivent, ce faisant, exercer leur propre jugement ; ▪ la nécessité pour les ISC d'avoir mandat de contrôler toutes les activités et bénéficier de la coopération des organismes contrôlés. |
| Principes généraux | <p><u>Principes généraux de contrôle des finances publiques</u> Ces principes précisent que chaque ISC doit adopter une politique et suivre des procédures visant à recruter et superviser un personnel ayant la qualification appropriée et lui permettre de se perfectionner, affecter le personnel nécessaire aux fonctions d'audit et examiner les normes et procédures internes.</p> <p><u>Normes déontologiques</u> Ces normes spécifient que l'auditeur et l'ISC doivent être indépendants, éviter les conflits d'intérêt, posséder les compétences requises et exercer leurs diligences dans l'application des normes de contrôle.</p> |
| Normes d'application du contrôle | <p>Ce sont les normes détaillées applicables à l'exercice des activités d'audit ainsi qu'à la communication relative à ces activités et à la présentation de leurs résultats.</p> <p>Les normes d'application du contrôle se répartissent en six catégories : la programmation, la supervision et les examens, l'évaluation du contrôle interne, l'obtention d'informations probantes, et la conformité des états financiers à des normes comptables admises.</p> |
| Normes des rapports | <p>Deux catégories de normes de rapports existent pour aider l'auditeur à formuler une appréciation dans son opinion ou son rapport. Elles concernent :</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ la nécessité de présenter des opinions et des rapports par écrit, ainsi que leur nature et leur contenu ; ▪ la nécessité d'indiquer la suite à donner aux pratiques frauduleuses relevées par les auditeurs et les informations à communiquer en rapport avec ces dernières. |

Source : PEFA, (2003 :7)

2.2.5. Le lien entre le public et le privé

Le secteur public participe déjà, de diverses façons, à l'élaboration des normes d'audits internationales suite au protocole d'entente signé récemment entre l'INTOSAI et l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). L' IAASB est l'organe d'élaboration de normes de l'IFAC. Ainsi, l'INTOSAI est représentée au sein de l'IAASB et du Consultative Advisory Group (CAG). Plusieurs ISC possèdent d'ores et déjà des normes de contrôle bien établies pour le secteur public, c'est souvent le cas dans les pays comme les Etats-Unis et le Royaume –Uni, où certaines missions de contrôle sont confiées à des firmes privées puis sont révisées par l'ISC. Les ISC dans ces pays, sont en contact avec les groupes chargés de l'élaboration des normes à l'échelle nationale, qui les consultent souvent au cours de leurs travaux, notamment dans le cadre de tables rondes.

Figure 4 - collaboration publique et privée



Source: ANERUD, (2004 : 24)

2.2.6. La déontologie

Le code de déontologie de l'INTOSAI énonce qu'il incombe à chaque ISC d'élaborer son propre code de déontologie prenant pour modèle les valeurs et principes suivants contenus dans le sien.

Il s'agit de :

- la confiance ;
- l'assurance et la crédibilité ;
- l'intégrité et l'indépendance ;
- l'objectivité et l'impartialité ;
- le secret professionnel ;
- la compétence et le développement professionnel.

2.3. Les organes de contrôle du secteur public

L'Etat, les collectivités territoriales, les organismes de sécurité sociale, les établissements nationaux, les entreprises publiques sont soumis à des contrôles multiples. Les plus importants sont ceux des grands corps comme la cour des comptes ou l'inspection générale d'Etat et l'inspection générale des finances.

2.3.1. La Cour des Comptes

Elle est la principale institution de contrôle externe du secteur public. Elle est indépendante tant du pouvoir législatif que du pouvoir exécutif. Cette indépendance étant garantie par son statut de juridiction, par l'inamovibilité de ses membres qui ont la qualité de magistrat, ainsi que par le libre établissement de son programme de contrôle. Elle dispose de larges compétences qui s'étendent aux administrations de l'Etat, aux établissements nationaux, aux entreprises publiques, à la sécurité sociale, aux associations recevant des subventions et aux organismes faisant appel à la générosité des particuliers (ROUFF, 2002 :8).

La cour des comptes assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances. Elle effectue un contrôle de régularité mais aussi et de plus en plus une appréciation sur l'efficacité de la dépense. Dans le cadre de ses attributions juridictionnelles exercées sur les comptes des comptables, elle peut mettre en jeu la responsabilité pécuniaire des comptables ; dans le cadre de ses attributions de contrôle de la gestion, elle ne fait que formuler

des observations. La cour n'a pas de pouvoir de réforme : elle est faite pour informer, pour éclairer. Elle établit tous les ans un rapport public qui a un très large retentissement.

Dans les pays où elle n'existe pas encore, on parle d'Inspection Générale d'Etat qui joue le même rôle qu'elle mais avec peut être moins de pouvoirs. C'est le cas surtout des pays africains. Dans les pays anglo-saxons, son équivalent est le GAO aux Etats-Unis et le BVG au Canada.

2.3.2. L'Inspection Générale d'Etat (IGE)

Elle a pour mission d'exercer, pour le compte du Président de la République, le contrôle destiné à sauvegarder les intérêts de l'Etat et les droits des particuliers et à suivre l'exécution des lois et règlements qui régissent les secteurs administratif, économique et financier sur tous les services publics de l'Etat, civils ou militaires, en régie ou concédés, ainsi que sur toutes ses collectivités secondaires et d'une façon générale sur tous les organismes relevant de l'Etat ou auxquels il apporte son concours.

Ce contrôle a lieu au cours de gestion qu'à posteriori, sur chiffres et sur pièces, lors des missions d'inspection, de vérification ou d'enquête. Il s'applique aux opérations des budgets de l'Etat et des collectivités secondaires, à leurs budgets annexes, à ceux des entreprises, offices et établissements publics ainsi qu'aux opérations sur fonds et compte spéciaux, comptes hors budgets et de trésorerie, fonds d'emprunts et d'aide extérieure.

Toutefois, le contrôle exercé par l'IGE ne fait pas obstacle à l'organisation et au fonctionnement des inspections ou contrôles techniques propres à certains ministères.⁴

2.3.3. L'Inspection Générale des Finances

Placée sous l'autorité du Ministre de l'Economie et des Finances, l'inspection générale des finances, a une vocation interministérielle puisqu'elle doit contribuer, par ses missions, à une gestion saine et efficace des deniers publics. Elle réalise des missions de vérification, d'enquête ou d'audit, qui donnent lieu à l'établissement de rapports adressés aux ministres et à leurs services, afin qu'ils puissent tirer les conclusions des investigations réalisées au cours de ces

⁴ Décret n° 72/192/PR du 15/09/72 instituant une inspection générale d'Etat, définissant ses structures et fixant les règles de son fonctionnement.

enquêtes.

L'inspection générale des finances est d'abord l'auditeur interne du ministère de l'économie et des finances. Elle procède également à des enquêtes sur les ordonnateurs du budget de l'Etat, surtout les organismes soumis au contrôle économique et financier, et sur tous les organismes bénéficiant de fonds publics. Elle réalise des audits sur des sujets d'actualité pour contribuer à évaluer les politiques publiques et formuler des propositions de réformes (ROUFF, 2002 : 9).

Nous venons de définir les contours de l'audit interne dans le secteur public. Il ressort de ce cheminement que sa finalité (amélioration constante du contrôle interne) n'est pas différente de celle du secteur privé.

Avec l'adoption du COSO par l'INTOSAI, les organes traditionnels de contrôle du secteur public ont besoin de l'audit interne, révélateur qui fait apparaître clairement les insuffisances ou les défauts d'organisation ; à ce titre il peut être un puissant conseiller pour le secteur public.

Dans le chapitre suivant, nous présenterons l'approche méthodologique utilisée dans le cadre de notre mémoire.

CHAPITRE 3- L'APPROCHE METHODOLOGIQUE

Dans toute tâche bien construite ou bien élaborée, il y a toujours une ligne directrice qu'il faut suivre, une voie qu'il faut arpenter : c'est la méthodologie.

La méthodologie se définit comme étant la démarche rationnelle pour arriver à la démonstration ou encore un ensemble de méthodes appliquées à un domaine de recherche. C'est un facteur essentiel de l'atteinte de façon efficiente des objectifs fixés (KABORE, 2003 :36).

La méthode quant à elle, est constituée de l'ensemble des opérations intellectuelles par lesquelles une discipline cherche à atteindre les vérités qu'elle poursuit, les démontre, les vérifie (YAZI, 2004 : 15).

Ainsi, sur la base de notre revue de littérature qui nous permet de comprendre le concept d'audit interne, notamment à travers ses différents aspects théoriques, nous avons tracé un fil conducteur de bonnes pratiques en matière d'audit interne. Nous avons fait ressortir et défini certaines variables qui vont servir de base de comparaison avec ce qui se passe au MAEP.

Dans ce chapitre qui est le résumé des deux précédents, il sera question du modèle d'analyse, de la procédure d'échantillonnage, de la collecte des données et de la méthode de leur analyse.

3.1. Le modèle d'analyse

Il sera le reflet de la synthèse de la revue de la littérature et fera ressortir les variables. Notre modèle d'analyse comprend deux variables :

- la variable dépendante - avec ses composantes - qui subit l'influence des variables indépendantes ;
- les variables indépendantes qui influent sur la pratique de l'audit interne au sein du département.

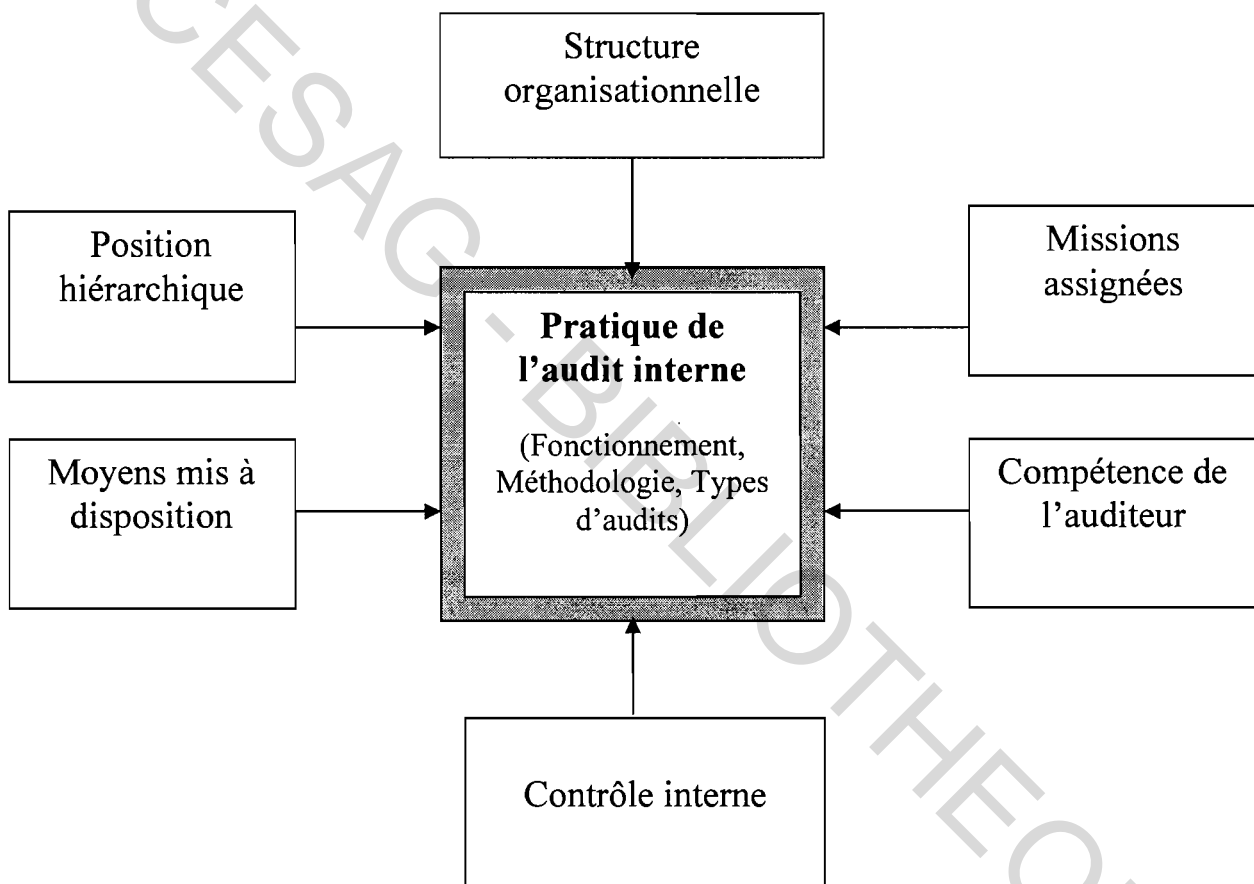
Compte tenu du caractère embryonnaire de l'audit interne dans le secteur public en général, dans sa nouvelle orientation – surtout dans la fonction de conseil – et dans le MAEP en particulier, les influences que les variables indépendantes exercent les unes sur les autres ainsi que l'influence de la variable dépendante sur les variables indépendantes sont écartées du champ de notre étude.

Aussi les autres variables d'influence importante telle que l'action des autres structures de contrôle internes et externes en sont de même.

Nous allons donc présenter sous forme schématique le modèle d'analyse qui fera ressortir les variables indépendantes définies

3.1.1. Le modèle d'analyse

Figure 5- Modèle d'analyse



Source : nous même

Pour mieux appréhender les différentes variables indépendantes et les composantes de la pratique de l'audit interne, nous allons déterminer les indicateurs de mesure

3.1.2. La détermination des indicateurs de mesure des variables indépendantes

Le choix de ces indicateurs permet de mieux cerner les contours de la fonction d'auditeur interne. Ils sont déterminants pour effectuer le diagnostic et l'évaluation de la pratique de l'audit interne qui est une fonction d'appui au management. Les indicateurs sont consignés dans le tableau ci-après :

Tableau 2- Indicateurs de mesure des variables indépendantes

| Variables | Dimensions | Indicateurs | Mesures |
|-----------------------------|--------------|----------------------------|---|
| Structure organisationnelle | Organigramme | Formalisation | Type d'organisation (service et travail) Composition des équipes d'audits |
| | Attribution | Répartition des tâches | Existence de fiches de postes Adéquation profil / poste |
| Position hiérarchique | Indépendance | Rattachement | Niveau de rattachement |
| | | Responsabilité | Degré de liberté pour exprimer les opinions |
| | Autorité | Participation à la gestion | Implication dans la gestion courante sans incompatibilité Participation aux projets et réunions importants |
| | | Degré d'autorité | Acceptation des missions proposées Taux de mise en œuvre des recommandations |
| Missions assignées | Qualité | Définition des missions | Pertinence des missions Clarté des missions |

| | | | |
|------------------|--|--|---|
| Moyens | Humains | Adéquation par rapport aux missions | Nombre d'auditeurs Qualité des auditeurs |
| | Matériels | Existence des moyens matériels | Nature des matériels Quantité des matériels |
| | Financiers | Budget | Existence de budget Contenu du budget Suffisance du budget |
| Compétence | Formation | Adéquation formation et fonction | Formation initiale Contenu du plan de formation continue |
| | | Maîtrise des activités de l'organisation | Capacité à mener les missions sans spécialiste |
| | Expérience professionnelle | Demande d'assistance et de conseil des autres fonctions | Degré de maîtrise des différentes fonctions Capacité communicationnelle |
| Contrôle interne | Manuels de procédures | Formalisation des procédures | Existence de manuels de procédures Conception efficace de manuels Mise à jour périodique des manuels |
| | Systèmes comptables, financiers et opérationnels | Formalisation des procédures | Existence des systèmes comptables et opérationnels Observation des normes spécifiques Respect des lois et règlements en vigueur |
| | Système d'autorisation | Formalisation des procédures d'approbation et d'autorisation | Supervision et suivi des travaux Evaluation du système de contrôle interne |

Sources : nous -même

3.1.3. La détermination des indicateurs de mesure des composantes

Ils sont notés dans le tableau ci-dessous :

Tableau 3- Indicateurs de mesure des composantes

| Variables | Dimensions | Indicateurs | Mesures |
|----------------|---------------------------------|-----------------------------|---|
| Fonctionnement | Organisation interne du Service | Management du SAI | Gestion des carrières des auditeurs Suivi des missions Relations avec les services externes de contrôle |
| | Travail | Missions | Nombre des missions Pertinence du contenu Planification des missions |
| Méthodologie | Conduite des missions | Respect de la méthodologie | Observation des étapes |
| | | Maîtrise de la méthodologie | Couverture des missions assignées Pertinence des plans d'actions correctives |
| | Outils et techniques | Connaissance des outils | Utilisation des outils Maîtrise des outils utilisés |
| Types d'audit | Financier et comptable | Objectif de l'audit | Réalisations du service d'audit interne Nature des missions déjà réalisées |
| | Opérationnel | | Activités auditées |

Source : nous-même

3.2. L'échantillonnage

Pour mener à bon port notre étude dans tous ses aspects et pour avoir une vue d'ensemble assez large des opinions et avis de tous les acteurs de la pratique de l'audit interne au MAEP, il nous a semblé important de déterminer un échantillon représentatif des intervenants, à savoir les premiers responsables, les audités et les auditeurs.

Ainsi pour collecter le maximum d'informations bien que nous soyons nous même un des principaux acteurs⁵ de la pratique d'audit interne au MAEP, nous avons retenu comme échantillon :

- le Secrétaire général et le Directeur de l'administration et des finances ;
- le Directeur du Programme KRI1 et KRI2 et le Directeur Régional de l'agriculture, de l'élevage et de la pêche de la région maritime ;
- le chef Division Budget, Comptabilité et Audit interne et les auditeurs (permanents et occasionnels).

Tableau 4- Caractéristique et répartition de l'échantillon pour l'entretien

| Désignation | Echantillon départ | Echantillon final | Taux |
|------------------------|--------------------|-------------------|-------------|
| Secrétaire Général | 1 | 1 | 100% |
| Directeurs de service | 3 | 3 | 100% |
| Chef Division | 1 | 1 | 100% |
| Total cadre | 5 | 5 | 100% |
| Auditeur permanent | 1 | 1 | 100% |
| Auditeurs occasionnels | 4 | 4 | 100% |
| TOTAL | 10 | 10 | 100% |

3.3. La collecte des données

La collecte des données nécessite le choix d'outils adaptés pour mieux analyser les variables retenues et cerner la pratique de l'audit interne. Nous avons donc utilisé la recherche documentaire et l'entretien. Etant donné que nous faisons partie nous même du domaine, nous

⁵ Chef section Audit Interne

n'avons pas retenu le questionnaire - qui est un outil essentiel – parce qu'il est inadapté dans notre cas.

3.3.1. La recherche documentaire

Elle a consisté à l'exploitation des documents suivants :

- des décrets présidentiels relatifs au MAEP et aux organes de contrôle ;
- des arrêtés ministériels ;
- des notes d'instructions de l'Inspection Générale d'Etat (IGE) et de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP)⁶ ;
- des décisions et notes de services ;
- des notes circulaires internes
- des rapports d'audits internes et externes et des procès-verbaux de contrôle.

Le but recherché ici, c'est de nous permettre de décrire l'existant et le fonctionnement du service d'audit interne.

3.3.2. L'entretien

Pour réaliser l'entretien, nous avons élaboré un petit guide de questions (annexe 15) pour l'échantillon choisi compte tenu de notre statut de personne ressource et de notre connaissance du service. Il faut noter qu'il ne s'est pas déroulé de la même façon pour tout le monde. Seuls les responsables de l'audit interne ont été entretenus sur tous les points.

L'entretien a porté essentiellement sur :

- les missions de l'audit interne ;
- la place de l'audit interne dans le MAEP ;
- la perception de l'audit interne;
- l'organisation et le fonctionnement du service d'audit interne ;
- la conduite des missions ;
- les outils et les techniques utilisés ;
- les moyens mis à disposition ;
- les difficultés et les contraintes ;

⁶ Décret n° 2001-155/PR du 20 août 2001, portant organisation et attributions de la DGTCP

- les rapports entre l'auditeur et l'audité ;
- le respect des normes et du code de déontologie.

3.4. La méthode d'analyse des résultats

Pour analyser les données recueillies, nous avons procédé à la comparaison entre celles-ci et les indicateurs de mesure de variables retenus. Le dépouillement des données s'est fait selon les questions que nous avons posées lors des entrevues. L'analyse des données sera faite manuellement. Le critère choisi pour la validation des questions est la majorité simple.

La partie théorique développée dans les deux premiers chapitres a servi de référentiel pour l'analyse de la pratique de l'audit interne au sein du département. Notre méthodologie d'approche nous a permis d'énoncer le cadre idéal.

Le modèle d'analyse qui nous a permis de tracer le périmètre de l'étude constitue donc la synthèse du cadre théorique de référence qui a orienté l'évaluation approfondie de l'audit interne au MAEP. La recherche documentaire et l'entretien ont permis de déterminer et d'analyser les causes du problème. Les réponses sont regroupées par points pouvant être retenus parmi les causes de la mauvaise pratique de l'audit interne au MAEP.

Conclusion

L'audit interne joue un rôle essentiel dans les organisations au vu des objectifs de sa mission. Technique récente, l'audit interne est en train de faire ses preuves dans les secteurs qui l'ont adopté. L'utilisation des mêmes méthodes et moyens ainsi que la concordance des finalités (amélioration du contrôle interne) démontrent son universalité.

Le secteur public participe au côté du secteur privé à l'élaboration des normes d'audits internationales suite au protocole d'entente entre les organisations professionnelles. Cette collaboration vise à élaborer les pratiques exemplaires qui seront bénéfiques pour les deux secteurs.

La transposition du modèle COSO dans les lignes directrices de l'INCOSAI contribue à une compréhension uniforme du contrôle interne. Il ne concerne pas seulement le monde des entreprises mais celui de toutes les organisations.

Outil de management, l'audit interne apporte ces missions d'assistance à partir desquelles peuvent germer d'intéressantes collaborations entre les autorités du MAEP et les auditeurs internes contribuant ainsi à créer de la valeur ajoutée.

Cette première partie consacrée à la revue de littérature, nous a permis de mieux cerner les contours de notre étude et de dégager notre modèle d'analyse qui a des composantes et des variables et qui va servir de base de comparaison avec ce qui se passe au MAEP en matière d'audit interne dans la deuxième partie.

**Deuxième partie : LA PRATIQUE DE
L'AUDIT INTERNE AU MINISTERE DE
L'AGRICULTURE, DE L'ELEVAGE ET
DE LA PECHE**

Introduction

Le Ministère de l'Agriculture, de l'Elevage et de la Pêche (MAEP) joue un rôle essentiel dans l'économie togolaise. Le département gère des ressources financières, matérielles et humaines considérables. Ce qui implique la mise en place d'une structure d'audit interne garante de la sauvegarde des éléments du patrimoine contre les risques de pertes, de fraudes et de contre-performances.

La pratique de l'audit interne au sein du MAEP a été instituée par décret n° 91-90/PR du 03 avril 1991 et son arrêté d'application n° 03/MDR du 14 janvier 1994. Le service d'audit interne est chargée de : contrôler la gestion de toutes les structures au niveau national et régional ; veiller à l'application des procédures de gestion ; contrôler la gestion des crédits au niveau central et régional et faire l'état des lieux lors des passations de service

Le service de l'audit interne fonctionne sur la base de ces attributions qui lui ont été confiées par le MAEP à l'aide d'arrêtés ministériels, de notes d'instructions de l'Inspection Générale de l'Etat (IGE) et de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP) et de notes circulaires de la DAF.

L'audit interne tel que conçu et pratiqué au MAEP présente certes quelques forces compte tenu de l'existence même de l'activité mais surtout beaucoup de faiblesses dans tout son ensemble.

L'objectif de cette deuxième partie est de décrire l'existant et de faire ressortir les forces et faiblesses en vue de formuler des recommandations. Elle sera composée de trois chapitres : Le cadre institutionnel du MAEP ; l'analyse de la pratique de l'audit interne au MAEP et les recommandations et leur mise en œuvre.

CHAPITRE 4 - LE CADRE INSTITUTIONNEL DU MAEP

Le Ministère de l'Agriculture, de l'Élevage et de la Pêche (MAEP) anciennement appelé Ministère du Développement Rural (MDR) joue un rôle essentiel dans l'économie togolaise. Le secteur agricole occupe plus de 70% de la population active du pays. Les recettes générées par les produits agricoles représentaient en 2003 environ 37,8% du Produit intérieur brut (PIB), qui atteignait alors 1 076 milliards de FCFA, selon des statistiques du ministère de l'Économie et des Finances.⁷

En 1997, les missions du département ont été redéfinies et resserrées. Ainsi l'ancienne dénomination de MDR a-t-elle été abandonnée avec tout ce qu'il y a de complexité dans sa mission. Celle-ci laissait trop entendre qu'il était de son ressort de toucher à tout : aussi bien mettre en valeur les terres arables du Togo, qu'aménager des routes ou des pistes, construire des écoles ou des hôpitaux pour le monde rural, former les paysans....⁸ La restructuration est donc intervenue pour lui donner une nouvelle vision de sa mission.

Dans ce chapitre nous présenterons le MAEP, son service d'audit interne et la pratique qui en découle.

4.1. Le MAEP

Présenter le MAEP revient à reconstituer son historique, à définir ses attributions avant d'aborder son organisation.

4.1.1. Le Cadre historique

Au moment de l'indépendance, l'agriculture togolaise était fortement marquée par les cultures de rente. L'économie agricole a été caractérisée dans les années soixante-dix par une faible production. Ce qui a abouti vers 1976 à une certaine pénurie alimentaire aggravée par une sécheresse et qui a conduit à des risques de famines. Il est apparu qu'il fallait donc impulser un nouveau rythme aux cultures vivrières tout en continuant à produire des cultures d'exportation.

⁷ DING Yong et LI Benzhong, 2005, L'agriculture togolaise face à ses problèmes: Quelles approches de solutions pour valoriser les atouts? www.jeuneafrique.com/gabarits/articleDEP_online.asp?art.

⁸ KLOTCHKOFF, 1998, Nous voulons bâtir une agriculture moderne, Revue Marchés nouveaux, n° 02 : 312

Ainsi l'appel au retour à la terre en 1973 après le premier choc pétrolier, la révolution verte en vue de l'autosuffisance alimentaire en 1977, ont semble t-il donné le ton à suivre. L'effet ne s'est pas fait attendre et l'agriculture est devenue le pilier de l'économie togolaise. Le Togo a même pu exporter trois fois de suite à la fin des années quatre-vingts, vers les pays voisins, avec l'aide du FED.

De 150 millions de F CFA en 1962, le montant du Budget Général affecté à l'agriculture est passé à 1,835 milliards de F CFA en 2005. Pendant la même période, la contribution du Budget d'Investissement et d'Equipement a progressé de 477 millions à 5,485 milliards de F CFA. Ces chiffres démontrent bien l'importance du secteur agricole dans l'économie du pays.

Aujourd'hui l'agriculture occupe 60% de la population active et réalise 36% du PNB. Les cultures de rente n'occupent que 30% contre 70% pour les cultures vivrières de la population active rurale.⁹

La relance de l'agriculture à travers la restructuration et les réformes a dû s'adapter au grand vent de libéralisme qui a entraîné la chute des barrières et débouché sur la mondialisation de l'économie. L'Etat a entrepris de se désengager progressivement en privatisant toutes les structures de commercialisation. C'est ainsi qu'un séminaire national sur les états généraux de l'agriculture a été organisé en 1997 pour trouver les voies et moyens qui lui permettront de sortir de l'ornière.

Durant ce séminaire, le Gouvernement s'est mis complètement à l'écoute du monde agricole. Le principal constat qui a été fait au cours de ces assises, c'est qu'il y avait trop de centralisation. L'Etat était partout et faisait tout. Aussi a-t-on proposé son désengagement, notamment dans les activités de production, et on a décidé de conférer aux producteurs les moyens nécessaires pour qu'ils puissent produire et se prendre en charge. La plupart des organismes publics ont été transformés en sociétés d'économie mixtes, de manière à ce que l'Etat avant de se retirer, offre davantage de place aux producteurs et aux organisations professionnelles. Un projet national d'appui aux services agricoles (PNASA) a été mis en place pour appuyer cette restructuration. La concrétisation de ces initiatives et décisions s'est faite à travers l'adoption d'un nouveau cadre juridique en 1997 qui définit les attributions et l'organisation du MAEP

⁹BAKAYOKO, 1998, L'agriculture, pilier de l'économie, Revue Marchés nouveaux n° 02 : 320

4.1.2. Les Attributions du MAEP

Le MAEP est chargé de la mise en œuvre de la politique du Gouvernement en matière d'agriculture, d'élevage et de pêche. Le ministère élabore des programmes agricoles au plan national et au niveau régional. Ses attributions sont dévolues à ses divers démembrements qui seront cités plus loin, chacun dans ses domaines spécifique et commun.

4.1.3. L'organisation du MAEP

Suivant le décret n° 97-108/PR du 23 juillet 1997 et son arrêté d'application n°18/MAEP/CAB/SG du 03 août 1998, le MAEP comprend : le cabinet du Ministre, le secrétariat général, les directions centrales, les directions régionales et les directions préfectorales.

4.1.3.1. Le Cabinet du Ministre

Le Cabinet du Ministre se compose :

- du directeur de cabinet ;
- d'un attaché de cabinet ;
- des conseillers techniques.

4.1.3.1.1. Le Directeur du Cabinet (DirCab)

Le DirCab :

- assure :
- la coordination et le suivi des actions et la diffusion de l'information au niveau du cabinet ;
- le suivi des relations et correspondances ;
- le suivi des relations avec l'étranger ;
- examine le courrier à l'arrivée et au départ ;
- veille à l'exécution des directives du Ministre ;
- effectue les missions que le Ministre voudra lui confier ;
- signe les courriers afférents aux affaires suivantes :

- ampliation des arrêtés, décisions et notes de service pris par le Ministre ;
- permission d'absence ne dépassant pas huit (08) jours ;
- transmission des pièces, dossiers et documents aux différents départements ministériels y compris l'étranger, à l'exception de la Présidence de la République et de la Primature ;
- attestation d'utilisation de véhicule pour les besoins de service ;
- notation des cadres A1 et A2 ;
- bons de commande.

4.1.3.1.2. L'Attaché de Cabinet (AC)

L'AC :

- seconde le DirCab ;
- effectue toutes les missions que le Ministre lui confie ;
- effectue le contrôle de la ponctualité des agents, de la discipline des agents et de la discipline en général ;
- organise les audiences du Ministre ;
- prépare les missions et voyages du Ministre ;
- signe les courriers afférents aux affaires suivantes :
- transmission de documents à tous les services du MAEP ;
- notation des fonctionnaires des catégories B, C, D et des agents permanents ;
- attestation de service et certificat de travail des fonctionnaires toutes catégories confondues et des agents permanents ;
- états modèles « A ».

4.1.3.1.3. Les Conseillers Techniques (CT)

Les CT :

- étudient chacun dans son domaine de compétence, les dossiers techniques qui leur sont soumis et communiquent leurs avis au Ministre ;
- assistent aux réunions techniques ou les dirigent ;
- effectuent pour le compte du département, les missions techniques qui leur sont confiées ;
- accompagnent le Ministre au cours de ses tournées techniques ;
- président les comités techniques ou de gestion des sociétés agricoles pour le compte du

Ministre ;

- président les réunions budgétaires des services du département ;
- contrôlent sur instruction du Ministre l'exécution technique des projets ;
- assument le suivi des activités dans les filières agricoles (coton et oléagineux, café et cacao, céréales et tubercules, fruits et légumes).

4.1.3.2. Le Secrétariat Général (SG)

Le SG assure la permanence technique et administrative du MAEP. Il est l'organe d'animation, de coordination et de supervision des programmes des services centraux, des projets et des services extérieurs du ministère, des établissements publics (sociétés d'Etat ou d'économie mixte) sous tutelle technique du ministère et des ONG impliquées dans la réalisation des objectifs définis dans le cadre de la politique de développement agricole.

Le SG participe au côté du cabinet à la conception et à l'élaboration de la politique du secteur dont il contrôle la mise en œuvre. Il développe des relations fonctionnelles avec les structures privées évoluant dans le secteur agricole. Outre le Secrétariat du Comité National pour la Campagne de Lutte contre la Faim une structure interministérielle, l'Observatoire de la Sécurité Alimentaire du Togo, les établissements publics, les ONG, le SG comprend dans son organisation les directions centrales, les directions régionales et préfectorales.

4.1.3.3. Les directions centrales

Elles sont au nombre de six (06) :

- la direction de l'agriculture ;
- la direction de l'élevage et de la pêche ;
- la direction de l'administration et des finances ;
- la direction de la planification et des ressources humaines ;
- la direction de l'aménagement et de l'équipement rural et
- la direction des statistiques agricoles, de l'informatique et de la documentation.

4.1.3.3.1. La direction de l'agriculture (DA)

La DA a pour mission de contribuer à la définition, à l'élaboration et au suivi de la politique du secteur agricole. A ce titre :

- elle détermine les conditions technico-économiques de développement des productions végétales, de suivi et de leur mise en place, la promotion du conditionnement et de la transformation des produits agricoles ainsi que la protection phytosanitaire ;
- elle participe également à la définition des orientations stratégiques et des actions à mener en cohérence avec le cadre de politique économique ainsi qu'à l'élaboration des textes réglementaires régissant le secteur agricole et en assure leur application effective ;
- elle définit les indicateurs objectivement vérifiables des programmes élaborés et les autres activités du domaine agricole. En collaboration avec la DPRH, elle indique les moyens à atteindre par produit et les moyens de les réaliser ;
- elle définit aussi les mesures de protection des différentes spéculations végétales, contrôle la qualité des facteurs de production produits dans le pays ou importés, organise et anime les campagnes de luttés contre les prédateurs et les fléaux ;
- etc.

4.1.3.3.2. La direction de l'élevage et de la pêche (DEP)

La DEP a pour mission la définition de la politique en matière d'élevage et de pêche, la détermination des conditions technico-économiques de développement de l'élevage, de la pêche et le suivi de leur mise en place, la protection sanitaire des élevages et le contrôle vétérinaire.

Pour ce faire, la DEP:

- suit l'évolution des différentes procédures animales et halieutiques ;
- définit en collaboration avec la DPRH, l'ICAT et l'ITRA, les objectifs à atteindre par produit et les moyens de les réaliser ;
- analyse les causes d'écart entre les prévisions et les réalisations et propose les ajustements nécessaires ;
- définit les mesures de protection des différents cheptels et veille à leur mise en œuvre par l'organisation et l'animation des campagnes de prophylaxie ;
- veille à la qualité des facteurs de production et des produits animaux.

4.1.3.3.3. La direction de l'administration et des finances (DAF)

La DAF a la charge de l'organisation administrative et financière de toutes les structures du MAEP. Elle contribue avec les services compétents à l'élaboration de la politique administrative, financière et de la gestion du matériel du département dont elle coordonne, contrôle et supervise la mise en œuvre. Elle assure la gestion du personnel, des budgets ainsi que les moyens matériels du ministère.

La DAF est chargée de l'élaboration des dossiers d'appel d'offres et de l'application de la réglementation nationale sur les marchés publics. En vertu du mandat qui lui est assigné, elle exerce les fonctions suivantes :

- la conception et la mise en place des procédures de gestion administrative, financière et du matériel ;
- le suivi de la mise en œuvre des procédures en vue de parvenir à la réalisation des objectifs ;
- l'appui au niveau central et régional à toutes les structures dans les domaines de gestion administrative, financière et du patrimoine.

4.1.3.3.4. La direction de la planification et des ressources humaines (DPRH)

La DPRH contribue à l'élaboration de la stratégie du secteur agricole conformément aux objectifs nationaux. Elle participe à la planification et à la programmation des investissements publics et en assure le suivi et l'évaluation. En étroite collaboration avec le ministère de l'économie, des finances et des privatisations, elle consolide une politique pérenne de crédit agricole et rural et assure sa promotion.

La DPRH est également chargée de la gestion des ressources humaines et de la promotion de l'enseignement et de la formation agricoles et de leur suivi et évaluation. Elle a en outre en charge la promotion de la réglementation relative aux institutions professionnelles agricoles.

4.1.3.3.5. La direction de l'aménagement et de l'équipement rural (DAER)

La DAER a pour mission la rationalisation, le contrôle et la préservation des ressources naturelles agricoles, pastorales et halieutiques des espaces de production. Sur la base des inventaires et des règles établis par elle, la DAER élabore les plans d'aménagement et les normes

d'équipement visant à l'exploitation rationnelle de ces ressources et à l'appui de leur réalisation à savoir :

- l'identification et la programmation des actions d'aménagement et d'entretien des infrastructures rurales ;
- l'élaboration des termes de référence pour les études relatives à l'équipement du monde rural ;
- l'élaboration des normes techniques et des cahiers de charge pour les organes devant réaliser des ouvrages, des études de topographie et de cartographie ;
- le contrôle et le suivi de l'utilisation du matériel agricole ;
- etc.

4.1.3.3.6. La direction des statistiques, de l'informatique et de la documentation (DSID)

Elle a pour mission d'élaborer des statistiques agricoles, de développer une méthodologie commune de traitement de l'information agricole compatible avec les autres systèmes nationaux et internationaux d'information. A ce titre, la DSID est chargée :

- de la conception, de la réalisation et du suivi de toutes les actions de collecte des données économiques et agricoles et de leur diffusion ;
- de contribuer à la mise en œuvre du plan d'information du MAEP, à l'élaboration de la politique d'information ainsi qu'à toutes les questions qui y sont liées ;
- de la documentation et de toutes les questions relatives à l'information agricole.

La DSID organise la diffusion de l'information agricole grâce à des produits et à des services adaptés aux besoins des utilisateurs.

4.1.3.4. Les directions régionales de l'agriculture, de l'élevage et de la pêche (DRAEP)

Les DRAEP sont les organes déconcentrés du ministère aux niveaux régionaux. Elles ont pour missions de :

- contribuer à la conception et à l'élaboration de la politique nationale agricole par la fourniture d'éléments régionaux précis ;
- contribuer à la mise en place d'une politique agricole régionale ;
- veiller à la mise en application régionale de la politique nationale ;
- suivre l'exécution des programmes régionaux ;

- assurer l'organisation et la gestion de l'enseignement agricole et de la formation du personnel ;
- coordonner les activités de tous les services agricoles dans la région ;
- coordonner toutes les activités informatiques au niveau de la région.

Les DRAEP ont sous leur autorité les directions préfectorales de l'agriculture, de l'élevage et de la pêche de leur région.

4.1.3.5. Les directions préfectorales de l'agriculture, de l'élevage et de la pêche (DPAEP)

Les DPAEP ont pour rôle de :

- participer à la définition de la politique agricole préfectorale ;
- superviser les programmes agricoles en cours dans les préfetures ;
- collecter les données statistiques ;
- appliquer la réglementation en matière de contrôle vétérinaire et phytosanitaire et en matière d'aménagement et d'équipement.

4.1.4. L'organigramme du MAEP

(Voir Annexe 8)

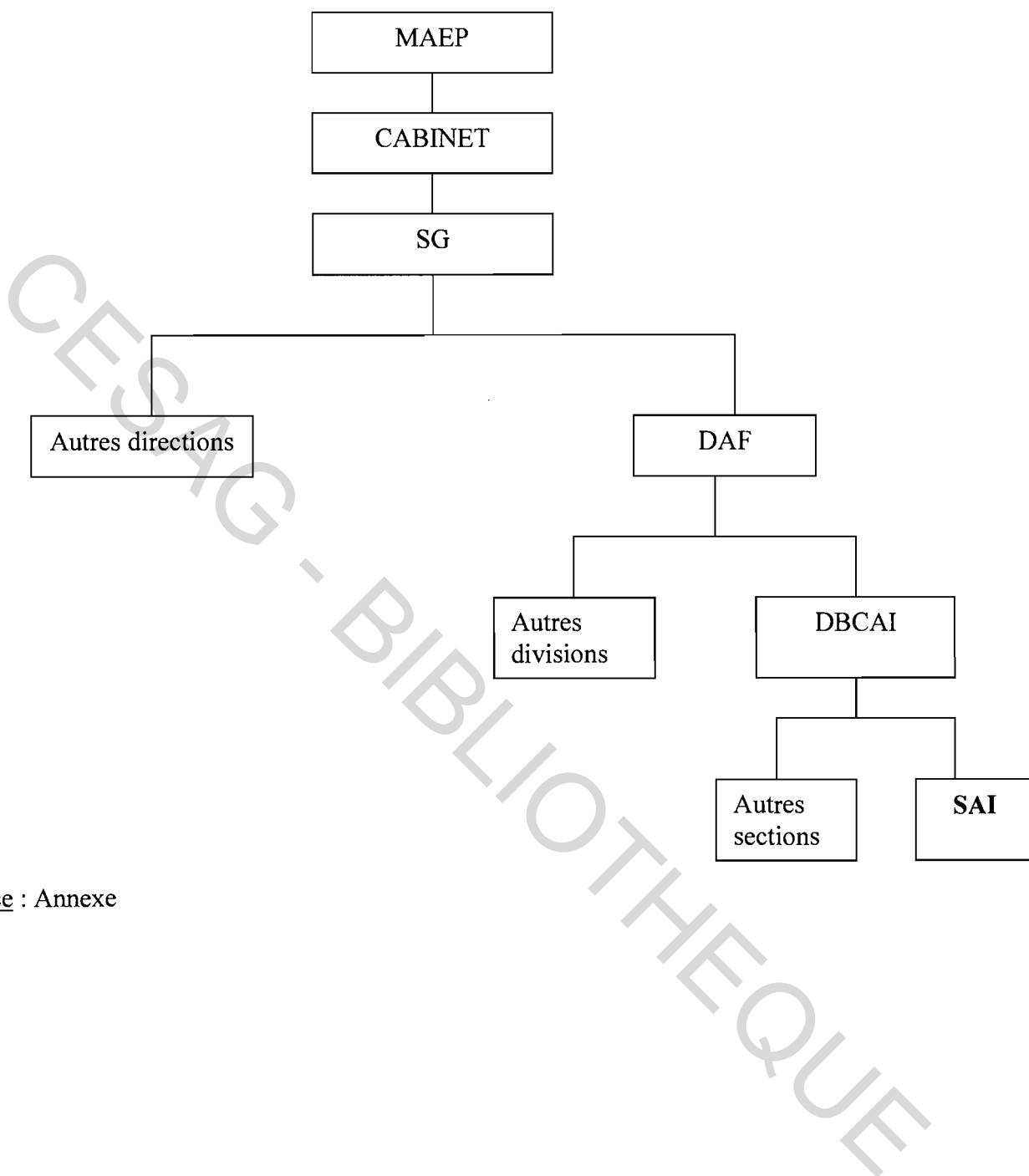
4.2. L'organisation et la mission de l'audit interne

La fonction d'audit interne est confiée à la direction de l'administration et des finances qui a la charge de l'organisation administrative et financière de toutes les structures du MAEP

4.2.1. L'organisation de l'audit interne

Elle a varié du MDR au MAEP compte tenu de la restructuration du département et du désengagement de l'Etat dans les activités de production. Le service de l'audit interne est rattaché à la division du Budget, de la Comptabilité, de l'Audit Interne et des Marchés. Sa position se présente sous la forme suivante :

Figure 6- Position hiérarchique de l'audit interne



Source : Annexe

4.2.2. La mission de l'audit interne

La section audit interne est chargée de :

- contrôler la gestion de toutes les structures au niveau national et régional ;
- veiller à l'application des procédures de gestion ;
- contrôler la gestion des crédits au niveau central et régional ;
- faire l'état des lieux lors des passations de service dans tout le département.¹⁰

4.3. La pratique de l'audit interne au MAEP

La pratique de l'audit interne au sein du MAEP ne date pas de sa création en 1998. Elle a été instituée par décret n° 91-90/PR du 03 avril 1991 et son arrêté d'application n° 03/MDR du 14 janvier 1994 au temps du MDR. Le service occupait même une place privilégiée puisqu'il était érigé en division de l'audit interne. Actuellement, le service de l'audit interne (SAI) est une section de la division Budget, Comptabilité et Audit interne (DBCAI) et se situe au 4ème niveau descendant du pôle de prise de décisions qui est le SG.

4.3.1. Le fonctionnement de l'audit interne

Les missions du SAI ne couvrent pas toutes les activités du MAEP. Le champ d'application de l'audit interne est limité aux informations comptables et financières suivant le décret cité plus haut.

Le service de l'audit interne fonctionne donc sur la base de ces attributions qui lui ont été confiées par le MAEP à l'aide d'arrêtés ministériels, de notes d'instructions de l'Inspection Générale de l'Etat (IGE) et de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP) et de notes circulaires de la DAF. Ces divers textes constituent le manuel de procédures de la section d'audit interne qui n'en possède pas de manuel d'audit interne propre, détaillant de manière précise les tâches et les documents de support.

Le service d'audit interne ne possède pas non plus de charte d'audit qui fixe ses droits et devoirs ni de dossiers d'audits qui constituent en fait la mémoire de l'organisation. Les documents explicatifs réalisés et utilisés au cours des missions pour la rédaction du rapport

¹⁰ Décret n° 97-108/PR du 23 juillet 1997, portant attributions et organisation du MAEP

final et qui doivent composer ces dossiers restent à l'étape de brouillons et sont conservés par celui qui a effectué le travail. Ils sont détruits au bout de quelques mois après la validation et la non contestation des éléments du rapport d'audit.

La plupart des services du département ne disposent pas de manuels de procédures administratives et comptables propres traçant le cadre strict des tâches à accomplir, consacrant la séparation et la répartition des tâches et décrivant de manière détaillée les procédures à appliquer par le personnel pour pouvoir répondre aux objectifs du contrôle interne. Ils se rabattent tous sur les procédures des finances publiques qui sont souvent méconnues et mal appliquées.

Au début de chaque année, la section audit interne élabore un plan annuel (annexe 9), un chronogramme d'activités (annexe 10) et un budget (annexe 11) qui sont validés par le Daf puis par le SG mais l'audit interne dans le département se fait toujours à posteriori ; souvent suite aux rumeurs d'irrégularités ou lorsqu'il y a des malversations avérées d'où son caractère ponctuel et sporadique. La seule exception qui existe est l'audit interne au niveau du Programme KRI et KRII (PKR) où il est annuel, planifié avec une fréquence appropriée et exécuté avec soin.

Le PKR s'occupe de la gestion des intrants agricoles (engrais, matériels agricoles, matériels phytosanitaires, matériels de protection). A ce niveau, les choses se passent normalement compte tenu de l'importance du programme, des fonds investis et de l'obligation de rendre compte des donateurs. Il faut noter que ce programme a été un projet financé par le gouvernement du Japon avant de devenir un programme de l'Etat Togolais.

4.3.2. La conduite de missions

Malgré le caractère quelque fois spontané de l'audit interne dans le département, la conduite des missions suit une méthode identique qui débute toujours par la phase de préparation.

4.3.2.1. La préparation des missions

La décision d'auditer une structure du MAEP revient au SG qui en donne l'ordre au Directeur Administratif et Financier (Daf). Le Daf à son tour convoque le chef DBCAI et le chef SAI

pour les informer de la décision du SG. Le Daf et ses collaborateurs impliqués font le tour de la question et passent à la formation des équipes.

4.3.2.2. La composition des équipes

Ceci dépend de l'ampleur du travail à accomplir. Selon qu'il s'agisse de toute l'étendue du territoire comme c'est souvent le cas du PKR, avec deux équipes de trois personnes ou d'une direction centrale ou régionale, avec la mise en place d'une seule équipe de trois personnes. La formation de deux équipes oblige parfois la direction à adjoindre du personnel extérieur au service d'audit interne pour respecter la durée de la mission. Ceci n'est pas sans conséquences sur l'homogénéité et l'harmonisation des méthodes de travail pour l'équipe si celle-ci n'est pas soudée. Après la constitution des équipes, les chefs de missions sont désignés et les ordres de missions (Annexes 12 et 13) sont signés par le Daf. Les audités sont informés de l'intervention imminente des auditeurs. Les chefs d'équipe sont souvent le DBCAI et le SAI

4.3.2.3. Les termes de références

Une fois que la décision d'auditer une structure est prise et que l'ordre de mission est signé, le Daf oriente la mission en définissant les termes de référence sur lesquels elle doit consacrer les investigations et engager les ressources. Mais parfois en pleine mission, la Daf peut demander à l'équipe de mettre l'accent sur tel ou tel point. C'est souvent le cas des missions précipités où il s'agit de sauvegarder les acquis du département en prenant des mesures conservatoires comme par exemple le cas des détournements de deniers publics. L'orientation de la mission implique la fixation des objectifs à atteindre (Annexe 14). Les missions étant d'ordre comptable et financier, elles ont pour but de s'assurer qu'il n'y a pas de malversations et que les procédures sont respectées.

4.3.2.4. La durée de la mission

Elle est fixée selon l'ampleur de la tâche à accomplir. Elle est de trois jours au minimum pour les missions consacrées aux directions centrales et régionales. Tout laps de temps additionnel jugé nécessaire par un auditeur est justifié par la nécessité de recueillir des preuves tangibles. Pour le PKR, c'est « dès mission terminée » mais la durée maximale est de quinze jours. La fixation de la durée de la mission constitue la fin de la phase de préparation.

4.3.2.5. La réunion d'ouverture

Une fois sur le terrain, l'équipe rencontre le responsable de la structure à auditer ainsi que ses principaux collaborateurs. C'est la réunion d'ouverture au cours de laquelle, les termes de référence sont présentés. Les auditeurs annoncent sans ambiguïté ce qu'ils ont l'intention de faire. Ils peuvent solliciter les avis des audités pour des explications au sujet du travail et compléter en conséquence l'orientation de la mission. Au terme de cette réunion, le champ d'application dans lequel la mission va se dérouler est cerné et l'équipe établit le planning du travail.

4.3.2.6. Le planning du travail

Le programme du travail est établi par l'équipe en charge de la mission, sous la supervision du chef. Les tâches sont réparties entre les différents membres de l'équipe et le travail est organisé d'une manière simultanée. Chaque auditeur dirige une petite équipe composée de lui-même et du personnel de la structure auditée comme personne ressource. Mais il y a toujours une entente entre les petites équipes pour ne pas avoir des chevauchements au moment des besoins de personnes ressources et pour que personne ne fasse cavalier seul au risque de s'aventurer en dehors des objectifs fixés.

4.3.2.7. Le travail sur le terrain

Le programme d'audit ayant défini le travail de chaque membre de l'équipe ; les investigations sont donc lancées par les auditeurs internes. Le travail consiste à apprécier le respect par les services audités, des textes réglementaires et instructions, et à contrôler leurs opérations en vue d'accroître l'efficacité et le rendement des services.

Le contrôle se fait sur pièces (contrôle interne) et sur chiffres (contrôle des comptes). Les outils de description telles que l'observation et la narration sont réalisés systématiquement à ces niveaux. Les auditeurs internes choisissent pratiquement toutes les opérations relatives à la période considérée pour élaborer une opinion sur la façon dont elles se passent et sont maîtrisées. Ils provoquent de la part du personnel des services audités, toutes les explications qu'ils estiment nécessaires, verbalement ou par écrit. C'est souvent le cas lorsqu'il y a des malversations avérées.

Les dysfonctionnements sont notés au fur et à mesure des découvertes sur des papiers non référencés ou sur des blocs-notes qui peuvent disparaître d'une mission à l'autre. Les faits constatés sont validés par le chef de mission après plusieurs vérifications pour s'entendre confirmer ce qu'il peut écrire sur le sujet.

4.3.2.8. Le suivi du travail

Le suivi du travail est réalisé par le chef de mission en fin de journée. Ceci lui permet de :

- faire l'état des lieux ;
- apprécier le travail qui a été fait ;
- situer les causes premières des avancées/ retards et éventuellement d'y porter remède.

4.3.2.9. Le projet de rapport

Suivant les procédures de l'IGE, toute mission doit donner lieu à l'établissement d'un rapport sur les observations duquel le responsable du service contrôlé est mis en demeure de présenter ses explications. Le rapport doit aussi formuler, en conclusion, les mesures que les inspecteurs préconisent pour améliorer ou redresser la situation constatée et sanctionner les irrégularités éventuellement relevées. C'est le même processus qui est adopté par le SAI du MAEP.

Le projet de rapport est élaboré par tous les membres de l'équipe ; chacun sur la partie sur laquelle il a travaillé. Il est rédigé directement pendant le travail terrain au fur et à mesure qu'on change de point. L'équipe tient toutes les fins de journée, une réunion de synthèse pour ordonner les idées et décider des points qu'il faudra mettre dans le rapport : processus à améliorer, dysfonctionnements à éliminer, défauts à réparer, méthodes performantes à généraliser. Le document auquel on aboutit devient l'ossature du rapport d'audit interne.

4.3.2.10. La réunion de clôture

C'est une réunion de restitution que les auditeurs internes organisent pour informer rapidement le responsable du service audité du résultat des vérifications effectuées et des conclusions dégagées. Elle réunit tous les mêmes participants que la réunion d'ouverture. Au cours de cette séance, un compte rendu final est fait par le chef de mission, au responsable du service audité. Les recommandations figurant dans le projet de rapport sont présentées et le

débat est ouvert. Les audités sont encouragés à prendre immédiatement les mesures correctives pour améliorer la sécurité et l'efficacité du service.

Au terme de cette réunion, les différents acteurs se quittent généralement après avoir accordé leurs vœux.

4.3.2.11. Le rapport d'audit interne

Le rapport d'audit interne est rédigé par le chef de mission. Dans ce rapport, on y trouve les résultats des investigations et les recommandations. Tout ce qui est écrit a été au préalable présenté et commenté aux audités. Tous les éléments de preuve qui ont permis les observations contenues dans le rapport sont mis sur la table lors de la réunion de clôture et souvent il n'y a pas de contestations. C'est la phase de conclusion de la mission d'audit interne.

4.3.2.12. Le suivi des recommandations

Le plan de mise en oeuvre et le suivi des recommandations sont laissés à l'appréciation du Daf. Les auditeurs n'étant pas au même niveau hiérarchique que les audités (directions centrales ou régionales), leurs rôles s'arrêtent là. La suite à donner dépend du SG ou du Daf.

4.3.3. Les outils et les techniques

Parmi les différents outils et techniques cités plus haut dans le chapitre 1, les auditeurs du MAEP n'utilisent que quelques uns à savoir : l'entretien, la vérification et les rapprochements divers, la reconstitution, la circularisation, l'observation et la narration par l'audité. Il faut noter que ces techniques ne sont pas vraiment formalisées. Leur utilisation dépend des circonstances. Les autres techniques ne sont pas connues. La pratique de l'audit interne ne se fait que dans le domaine financier et les missions s'orientent surtout dans les audits de régularité ou de conformité. Comme les auditeurs sont tous de formation comptable et financière ; c'est la pure vérification comptable qui se fait. Il n'y a pas de sondage ni d'échantillonnage. Tous les documents sont passés à la loupe à cause de la défaillance du contrôle interne dans tous les services. On vérifie le contrôle interne et le contrôle des comptes sur le plan de la régularité à tous les niveaux. Ce qui s'apparente donc à un full audit

et donne un travail considérable dans l'exécution des missions.

4.3.4. Les moyens

Les moyens du service de l'audit interne sont dérisoires. Il ne dispose que des moyens humains.

Le présent chapitre consacré au cadre institutionnel du MAEP, nous a permis de présenter le département dans toute sa diversité. Il a été aussi question de la description de l'existant qui a fait ressortir tout le fonctionnement du SAI basé uniquement sur les informations comptables et financières ainsi que les principales étapes de la conduite des missions.

Pour la cohérence de notre étude, nous allons passer à l'analyse de la pratique de l'audit interne au MAEP dans le chapitre qui suit.

CHAPITRE 5 – L'ANALYSE DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT INTERNE AU MAEP

L'audit interne tel que conçu et pratiqué au MAEP présente certes quelques forces compte tenu de l'existence même de l'activité mais surtout beaucoup de faiblesses dans tout son ensemble. Cette analyse est faite grâce à notre situation en tant que acteur essentiel du système (chef section audit interne) et sur la base des résultats de nos entretiens avec l'échantillon défini dans la méthodologie (chapitre 3).

L'objectif de ce chapitre consiste à présenter les résultats puis à évaluer l'efficacité et l'efficience du service d'audit interne en vue de mettre en exergue les forces et faiblesses ainsi que les contraintes et les obstacles.

5.1. Les résultats

Nous rappelons que l'échantillon choisi est composé des responsables intervenant dans la politique agricole et des acteurs principaux de l'audit interne dans le MAEP. Cette population comporte 10 personnes issues des différentes directions du département. Nous pouvons donc considérer que l'échantillon est représentatif de la population mère car il est constitué du secrétaire général (animateur technique du département), d'un directeur régional (DRAEP/RM), d'un directeur central (PKR), du Daf qui a en charge le SAI et des auditeurs (permanents et occasionnels).

Le guide d'entretien est composé de 20 questions ouvertes qui sont relatives aux variables indépendantes de notre modèle d'analyse. Ces questions ont été administrées en partie aux SG, DRAEP/RM, PKR et en totalité au Daf et à ses collaborateurs auditeurs. Les principaux points synthétisant les réponses aux questions de l'entretien sont les suivants : structure organisationnelle, position hiérarchique, missions assignées, moyens mis à disposition, compétence et contrôle interne.

5.1.1. La structure organisationnelle

Les questions relatives à ce point ont été administrées à toute la population de l'échantillon. Il ressort de ces entrevues que l'audit interne est bien perçu compte tenu de la nouvelle donne internationale sur la bonne gouvernance et de la nécessité de contrôler la gestion des affaires

publiques à tous les niveaux ; les 100% des réponses ont été favorables.

Au sujet des attributions, le Daf et ses collaborateurs auditeurs, soit 70% de la population pensent qu'elles ne sont pas clairement définies et détaillées de manière à ce qu'il n'y ait pas de mauvaise interprétation quant à la réalisation des objectifs. Nous sommes également de même avis parce qu'il y a un flou dans la mission du SAI.

5.1.2. La position hiérarchique

Les questions inhérentes à ce point ont été administrées aux SG, Daf et auditeurs internes. Le SG et Le Daf (38% des entrevues) pensent que l'audit interne doit nécessairement être placé sous la direction de l'administration et des finances, donc doit rester à sa place actuelle. Les auditeurs internes permanents comme occasionnels (62% des entrevues) ont souligné eux aussi que le SAI doit rester sous la même direction mais en tant que division indépendante du budget et de la comptabilité.

Le constat que nous pouvons faire à ce niveau est que les responsables du MAEP ne veulent pas donner une certaine autorité au SAI soit par ignorance donc maîtrisant mal les contours de l'audit interne, soit par aversion du service.

5.1.3. Les missions assignées

Les questions concernant cette partie ont été administrées à toute la population. Il ressort de ses entretiens que l'audit interne est comparable à l'inspection. Les sondés pensent à 90% sauf le chef DBCAI que le SAI doit agir comme un service déconcentré ou décentralisé de l'inspection générale d'Etat. De plus toutes les missions doivent être celles de contrôle ou de vérification où l'on doit détecter les fraudes.

Le constat qui se dégage ici est que les auditeurs internes comme les audités n'ont pas encore compris et cerné la vraie mission de l'audit interne.

5.1.4. Les moyens mis à disposition

La série de questions concernant les moyens a été administrée à toute la population. Les répondants ont tous affirmé que l'audit interne au MAEP n'a plus les moyens de sa politique comme dans un passé récent. Les directeurs de service se plaignent du financement à leur frais des budgets des missions d'audit interne qu'ils reçoivent. Quant aux auditeurs internes, ils ont déploré cette situation de main tendue en soulignant la dépendance de fait qui les lie aux responsables des services audités. Tout ceci peut conduire à biaiser les résultats et les dysfonctionnements.

5.1.5. La compétence des auditeurs internes

Les questions se rapportant à ce point ont été administrées aux SG, Directeurs et chef DBCAI. Pour les responsables en charge de la gestion du département, soit 80% de la population cible, les auditeurs sont compétents car ils leur donnent satisfaction du moment où ils parviennent à détecter les fraudes et les malversations. Ils pensent aussi que les auditeurs internes permanents sont imposants donc capable de maîtriser toutes les situations, de jouer les policiers, d'être écouté et bien compris. Ceci les poussent même à solliciter leurs avis et conseils en dehors des missions d'audit interne. Pour le chef DBCAI, les auditeurs internes y compris lui-même, n'ont pas reçu une formation spécifique en audit interne. Il y a nécessairement des faiblesses et lacunes qu'il faut combler en mettant en place un plan de formation continue notamment dans la connaissance des principes fondamentaux de l'audit interne et dans la maîtrise et l'utilisation des outils et techniques.

Le constat qui est évident à ce niveau, est que cette compétence soulignée par les responsables est un peu parallèle à celle de l'auditeur interne parce qu'elle s'apparente à l'inspection et au contrôle pure.

5.1.6. Le contrôle interne

Les questions relatives au contrôle interne ont été posées au Daf et aux auditeurs internes. Il ressort des réponses que le MAEP ne dispose pas de manuels de procédures détaillant de manière précise les processus et les procédés. Ceci rend quasiment impossible l'évaluation du contrôle interne. Le seul manuel de procédures existant est celui du PNASA qui est arrivé à

terme fin 2003 ; même à ce niveau, le SAI n'a jamais été associé à l'appréciation du respect de ce référentiel. Il n' a même pas eu une copie de ce document fait par les externes pour évaluation. Les répondants ont été aussi unanimes à reconnaître que le contrôle de la part des supérieurs hiérarchiques n'est plus efficace depuis un certain temps pour plusieurs raisons .

Le constat qui se dégage ici est que l'audit interne n'a pas de matière sur laquelle travailler. Il est donc peu opérationnel par rapport à sa finalité définie par les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne. Nous savons que l'efficacité et l'efficience de l'audit interne sont fonction de la qualité du système de contrôle interne qu'il est chargé d'évaluer et d'apprécier. A défaut de cela, le SAI est cantonné dans les missions d'inspection d'autant plus que les auditeurs internes les confondent.

A l'issue de la présentation des résultats et des divers constats, nous allons procéder à l'analyse de la pratique de l'audit interne au MAEP.

5.2. Les forces de la pratique de l'audit interne

Les forces se situent au niveau de l'organisation et du fonctionnement.

5.2.1. Les forces au plan organisationnel

L'existence même de l'audit interne au sein du MAEP est un atout car beaucoup de départements ministériels n'en possèdent pas encore. La prise de conscience de la nécessité de l'audit interne qui s'est traduit par la création du service depuis le 03 avril 1991 est le signe d'une reconnaissance de son importance.

Insufflé par les bailleurs de fonds - dont la banque mondiale- qui en font une des mesures de promotion et de consolidation de la bonne gouvernance, l'audit interne a reçu l'adhésion des hautes autorités de l'Etat qui ont trouvé en lui un outil, un dispositif permettant de renforcer et d'améliorer le contrôle interne au sein du département afin de prévenir et de lutter contre les risques de fraudes et de malversations, d'éradiquer la corruption et les abus de tout genre et pérenniser les acquis et les moyens mis en place.

Le maintien de l'audit interne dans le ministère alors que l'Etat s'est désengagé totalement du secteur productif en privatisant toutes les structures commerciales démontre la volonté des

responsables de disposer de ce service de contrôle et de conseil même s'il cherche toujours ses marques et son chemin. Malgré sa position hiérarchique inadéquate, l'audit interne jouit d'une grande crédibilité auprès des audités qui le trouvent révélateur d'erreurs, de fautes et de conseils pour leurs fonctions.

5.2.2. Les forces au plan fonctionnel

La pratique de l'audit interne au MAEP présente des points positifs dans son fonctionnement. Ils se situent au niveau de la conduite des missions et des comportements des auditeurs.

5.2.2.1. La conduite des missions

Les différentes étapes de la conduite des missions sont respectées par rapport à la méthodologie de l'audit interne préconisée par les normes et la déontologie. Les principales phases à savoir : étude ou préparation, vérification ou réalisation et conclusion sont observées même s'il y a un petit bémol au niveau de la programmation des missions qui peuvent être exécutées du jour au lendemain.

5.2.2.2. Le comportement des auditeurs

Les auditeurs internes ont pratiquement tous une forte personnalité. Leurs relations avec les audités sont excellentes malgré le caractère quelque fois policier qu'ils peuvent afficher dans certaines circonstances. Ils ont une facilité à communiquer et une aptitude à se faire écouter et à se faire comprendre. Ceci leur permet d'aller au bout de leurs investigations dans un climat serein et de saisir toute occasion pour expliquer les concepts fondamentaux qu'ils maîtrisent et le rôle de l'auditeur interne. Ceci peut être confirmé par les directives et conseils que les auditables demandent tout au long de l'année.

5.2.3. Les autres atouts

Les autres atouts de la pratique de l'audit interne se localisent au niveau de la compétence et de la connaissance du milieu professionnel.

5.2.3.1. La compétence des auditeurs internes

Ils ont des compétences spécifiques (dans le domaine de l'inspection) qui leur permettent de faire preuve d'un savoir faire. Le Chef DBCAI est titulaire des diplômes d'ingénieur adjoint d'agriculture, d'inspecteur du trésor et du DESS en gestion financière. Le Chef SAI est titulaire des diplômes universitaires en finances comptabilité et d'inspecteur central du trésor. Leurs expériences professionnelles ne sont plus à démontrer. Ils ont en plus une bonne connaissance du département et savent parfaitement éviter les écueils pour accomplir leur travail selon les textes disponibles.

5.2.3.2. La connaissance du milieu professionnel

Les auditeurs internes connaissent et maîtrisent parfaitement le département et toutes ses structures compte tenu de leurs longues expériences. C'est cette connaissance administrative et culturelle de leur environnement qui leur permet d'être des interlocuteurs valables et les aide à optimiser les recommandations.

Tableau 5- Synthèse des forces de l'audit interne

| FORCES DE L'AUDIT INTERNE | |
|----------------------------------|---|
| Source | Nature |
| Plan organisationnel | <ul style="list-style-type: none"> - Prise de conscience de la nécessité de l'audit interne - Reconnaissance de l'importance de l'audit interne - Adhésion des hautes autorités - Maintien de l'audit interne malgré le désengagement de l'Etat - Crédibilité auprès des audités et responsables |
| Plan fonctionnel | <ul style="list-style-type: none"> - Respect des étapes de la conduite des missions - Excellentes relations avec les audités - Facilité de communication avec les autres acteurs de l'audit interne - Comportement acceptable des auditeurs internes - Sérénité du climat de travail |
| Autres atouts | <ul style="list-style-type: none"> - Compétence acceptable des auditeurs internes - Formation initiale diversifiée des auditeurs internes - Solides expériences des auditeurs internes - Bonne connaissance du milieu professionnel |

Source : nous même

5.3. Les faiblesses de la pratique de l'audit interne

La pratique de l'audit interne au sein du MAEP présente beaucoup d'insuffisances et de contraintes au plan organisationnel comme au plan fonctionnel.

5.3.1. Les faiblesses sur le plan organisationnel

Les attributions qui sont dévolues au service de l'audit interne par les décrets et arrêtés portant attributions et organisation du MAEP dans les domaines administratif, comptable et financier le confinent inévitablement dans les aspects de régularité ou conformité et de recherche des fraudes.

Elles n'évoquent pas la réalisation d'autres types d'audits comme ceux d'efficacité, de management et de stratégie. La fonction est donc conçue et perçue comme une fonction d'inspection financière et comptable et ceci se confirme par l'origine des auditeurs internes qui sont en majorité des comptables et dont la réorientation vers les audits de gestion (opérationnel) devient souvent délicate.

Cette vision restrictive du concept de l'audit interne limite le champ d'action et influe sur la position hiérarchique et sur les éléments fondamentaux comme la charte et le manuel d'audit

5.3.1.1. Le champ d'action

La mission des auditeurs internes doit en principe couvrir toutes les activités du département. La fonction d'audit interne doit largement être impliquée dans le contrôle des activités et les auditeurs internes doivent pouvoir vérifier périodiquement les informations à tous les niveaux. Ce n'est pas le cas au MAEP où certains domaines et positions hiérarchiques sont exclus du champ d'action de l'audit interne. Celui-ci couvre seulement les activités relatives aux informations financières et aux fonctions qui en découlent (comptables, caissiers, magasiniers...). Seuls les subalternes en font les frais.

5.3.1.2. La position hiérarchique

La position hiérarchique de l'audit interne du MAEP (4^{ème} niveau descendant du pôle de prise de décisions).est inadéquate pour un tel service qui doit être une fonction indépendante d'appréciation, mise en place dans le département pour examiner et évaluer les activités et assister les membres dans l'exercice de leurs responsabilités.

Dans cette position, l'audit interne est peu opérationnel et souvent inopérant. Ce qui l'empêche de jouer le rôle qui devait véritablement être le sien. Aussi certains domaines lui sont-ils interdits. Il y a parfois le non respect des recommandations antérieures et la défiance de certaines directions opérationnelles à son égard dans la mesure où elles sont situées au dessus de lui et que les responsables en charge de la gestion restent quelque fois silencieux sur la suite à donner aux pratiques frauduleuses relevées par les auditeurs.

5.3.1.3. La charte de l'audit interne

La charte de l'audit interne est un document très important exigé par la première des normes professionnelles. Cf Norme 1000 qui stipule clairement que la charte doit être le premier acte de la création d'un service d'audit interne car c'est le document fondateur.

Le MAEP ne dispose pas d'une charte d'audit interne au travers de laquelle, on peut retrouver un consensus sur les concepts, méthodes et techniques utilisés ainsi que les droits et devoirs du service. Tout ceci nous amène à nous poser la question sur l'objectif visé par la création de ce service ou sur sa dénomination. Ne faudrait-il pas parler d'inspection interne plutôt que d'audit interne ?

5.3.1.4. Le manuel d'audit interne

Le service d'audit interne du département ne possède pas de manuel d'audit propre. Les textes applicables sont un assemblage de décrets et d'arrêtés ministériels existants liés aux finances publiques et qui sont rédigés en des termes généraux et parfois spécifiques. Les tâches et les documents ainsi que leurs modalités d'application ne sont pas décrits de manière détaillée. La plupart de ces textes sont rarement mis à jour et ils ont trait davantage à l'inspection qu'à l'audit interne.

5.3.2. Les faiblesses sur le plan fonctionnel

La pratique de l'audit interne présente de nombreuses insuffisances qui réduisent son efficacité et son efficience. La fonction se confond avec celle d'inspection, de contrôle comptable voire de vérification interne. Ceci est dû en partie à l'inefficacité du contrôle interne dans la plupart des structures du département qui ne disposent pas de manuels de procédures administratives, comptables et financières précisant le cadre strict des tâches à accomplir, la séparation et la répartition des tâches et détaillant les procédures d'application. Les comptables de ces structures sont en outre, caissiers, magasiniers et chargés de l'approvisionnement. Il n'y a aucun type de contrôle de la part de leurs supérieurs (directeurs de service) parce que ne maîtrisant pas le domaine.

Les faiblesses dans l'application de l'audit interne se situent donc aux niveaux de la méconnaissance des principes fondamentaux, de la méconnaissance et la non maîtrise des outils et techniques d'audit et de l'insuffisance des moyens.

5.3.2.1. La méconnaissance des principes fondamentaux de la méthodologie

La pratique de l'audit interne est subordonnée à la connaissance des principes fondamentaux de la méthodologie. Comme nous l'avons souligné plus haut, on est passé d'une culture d'inspection à celle d'audit dans le secteur public où le socle de tous les auditeurs internes était une bonne formation financière et comptable. Le MAEP ne fait pas exception à ce constat.

Les auditeurs internes ont gardé leurs habitudes policière et inquisitrice. Ils se présentent comme des missi dominici que l'on attend dans la crainte et les tremblements. Au lieu d'auditer les systèmes, ils inspectent les personnes. C'est ce que la norme 1210.A2 réfute en rappelant que les auditeurs internes ne sont pas des experts en détection des fraudes.

La simplicité, la rigueur, la relativité du vocabulaire et l'homogénéité ne sont pas toujours au rendez-vous dans la mesure où les auditeurs internes ignorent les nouvelles méthodes et techniques. Le déroulement d'une mission d'audit interne exige la plus grande rigueur, c'est-à-dire qu'elle obéit aux règles et respecte les normes professionnelles mais les auditeurs

internes du département ne connaissent même pas l'existence de ces pratiques professionnelles actuelles (normes et code de déontologie).

L'utilisation d'auditeurs occasionnels ne garantit ni l'homogénéité dans les comportements ni le respect des normes d'audit interne notamment en ce qui concerne l'indépendance, l'objectivité et la conduite des missions. Dans ces cas, il est difficile de constituer une équipe appropriée permettant d'éviter les conflits d'intérêts et les risques de préjugés et d'idées préconçues. La plupart assument des responsabilités opérationnelles dans leur service. Etant des comptables de formation, ces auditeurs pensent procéder au mieux, au gré de leurs compétences, amenant ainsi des incompréhensions dans les équipes. Tout ceci conduit à une confusion de la fonction au niveau des audités qui ne s'y retrouvent plus.

5.3.2.2. Les insuffisances dans la conduite des missions

Paradoxalement, malgré ces cruciales lacunes qui caractérisent la pratique de l'audit interne au MAEP, la conduite des missions arrive à tirer son épingle du jeu sauf au niveau des missions précipitées où les termes de référence peuvent changer en cours de mission sur instruction des autorités.

5.3.2.3. La méconnaissance des outils et techniques

Parmi les différents outils et techniques utilisés en audit interne, seuls ceux qui ont trait à l'inspection comptable et financière sont connus. Il s'agit des outils comme l'entretien, la vérification et les rapprochements divers, la reconstitution, la circularisation, l'observation et la narration.

La non utilisation des outils d'interrogations (sondage statistique, questionnaire de contrôle interne) se traduit par l'accroissement du travail. Les auditeurs sont obligés de passer au peigne fin tous les documents alors que leur rôle est de donner une assurance raisonnable et non totale.

La méconnaissance des outils de formalisation des travaux (papier de travail, FRAP), qui permettent de relever les constats et les observations, en vue de fonder les conclusions et les résultats des missions conduit les auditeurs internes à utiliser les blocs-notes. Ces derniers ne

sont pas référencés et normalisés. Ils sont même détruits après chaque mission. Il n'y a donc pas de dossiers d'audits pour la conservation des données.

5.3.2.4. L'insuffisance de moyens

A part les moyens humains qui sont plus ou moins acceptables, les autres moyens font cruellement défaut.

5.3.2.4.1. Les moyens humains

Le personnel du service de l'audit interne est insuffisant. Il est composé de deux inspecteurs des Finances qui sont des permanents : le Chef DBCAI et le Chef SAI. Ils reçoivent l'appui des « occasionnels » lorsque le besoin se fait sentir.

5.3.2.4.2. Les moyens matériels

Les moyens matériels font cruellement défaut au service de l'audit interne. Ceci provient de la crise socio-politique qu'a connue le pays parce que dans un passé récent, la DAF en possédait beaucoup.

5.3.2.4.3. La documentation

Elle est composée des documents internes et externes du service (rapports d'audits interne et externe, des consultants, des directives des finances publiques, des documents de séminaires...) et les assemblages de décrets et d'arrêtés. Aucun ouvrage ni revue spécialisée n'y figure. Les auditeurs internes ont leurs propres documentations qui sont plus ou moins à jour.

5.3.2.4.4. Les moyens informatiques

Le service d'audit interne n'a pas de matériels informatiques comme la plupart des autres services. Les auditeurs se servent des matériels des structures auditées ou à auditer. Il en est de même pour toute la logistique (matériels de transport, fournitures de bureau...)

5.3.2.4.5. Les moyens financiers

C'est là où le bât blesse. La DAF n'a pas de moyens financiers. le service n'a jamais réalisé son budget validé par les autorités compétentes depuis les années 2000. C'est ce qui est à l'origine même de l'inopérabilité du service d'audit interne. C'est un problème crucial dans la mesure où l'auditeur doit toujours garder son indépendance. Ceci fait que le service n'a pas les moyens de sa politique même s'il y a une volonté manifeste de mener des actions.

Le budget des opérations d'audit est supporté par la structure auditée. Les auditeurs sont pris en charge par elle à tous les niveaux (hébergement, déplacement, perdiems...).

5.3.3. Les autres obstacles

Elles sont corollaires aux facteurs indépendants suivants : l'environnement de l'audit interne, l'état du contrôle interne et la formation des auditeurs.

5.3.3.1. L'environnement de l'audit interne

Le service d'audit interne est rattaché à une division comptable. Son fonctionnement dans cette hiérarchie le rend peu opérationnel. De plus, les responsables n'ont plus une culture de contrôle depuis que l'Etat s'est désengagé du secteur productif en liquidant les entreprises publiques. Les objectifs de l'audit interne ne sont pas clairement perçus par tous. Les plus récentes orientations de la fonction sont souvent méconnues même des responsables en charge de la gestion du département. C'est ainsi que beaucoup d'irrégularités et de malversations se sont produites dans le département sans susciter le changement des comportements vis-à-vis de l'audit interne. Pour certaines directions du département, l'audit interne est une fonction dangereuse et menaçante dans la mesure où elles ne retiennent que sa dimension inquisitoriale et elles sont confortées par l'attitude des responsables.

5.3.3.2. L'état du contrôle interne

La pratique de l'audit interne au MAEP passe un peu à côté de la finalité de l'audit interne au vrai sens de la fonction- qui est l'évaluation du contrôle interne -tout simplement parce qu'il n'existe pas un système de contrôle interne formalisé dans la plupart des services du département. Il y a beaucoup de réseaux de malversations et de détournements de deniers

publics de tout genre dans le département. C'est ce qui pousse d'ailleurs les auditeurs internes à faire plutôt de l'inspection que de l'audit quand l'opportunité leur est donnée. Ils ne sont pas responsables de cette situation.

La fonction d'audit interne n'est pas directement impliquée dans la mise en place ou le maintien du système de contrôle interne. Ceci relève de la responsabilité des autorités en charge de la gestion du département, de l'encadrement supérieur et de tous les membres du personnel qui doivent organiser et piloter le contrôle à l'intérieur de leur périmètre de délégations afin d'avoir l'assurance raisonnable que les objectifs de performance qui leur ont été fixés seront atteints. Le rôle des auditeurs est de contribuer à l'efficacité continue du système de contrôle via les évaluations et recommandations.

5.3.3.3. La formation des auditeurs internes

Selon la norme 1230 : « *les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue* ».

Cela doit se traduire par l'existence d'un plan de formation professionnelle continue composé de séminaires spécialisés, de colloques et de stages.... Au niveau du MAEP, il n'en est rien. Les auditeurs internes se forment sur le tas par la pratique qu'ils enrichissent d'une façon autodidacte en faisant du benchmarking.

Tableau 6- Synthèse des faiblesses de l'audit interne

| FAIBLESSES DE L'AUDIT INTERNE | |
|--------------------------------------|---|
| Source | Nature |
| Plan organisationnel | <ul style="list-style-type: none"> - Conception policière de l'audit interne - Rattachement inadéquat - Limitation du champ d'action - Inexistence d'une charte d'audit - Inexistence d'un manuel d'audit propre - Inexistence des dossiers d'audits |
| Plan fonctionnel | <ul style="list-style-type: none"> - Non respect du plan d'audit - Inopérabilité de l'audit interne - Caractère secret, sporadique des missions - Méconnaissance des méthodes et techniques actuelles de l'audit interne (sondage, QCI) - Méconnaissance des outils (FRAP, Tff A, Papier de travail) - Méconnaissance des normes et pratiques professionnelles - Manque de moyens (humains, matériels et financiers) - Non homogénéité des équipes d'audit interne - Incompatibilité des fonctions (auditeurs et opérationnels) - Conflit d'intérêt |
| Autres obstacles | <ul style="list-style-type: none"> - Absence d'un programme de formation continue - Absence de manuels de procédures chez les audités - Environnement de l'audit interne défavorable - Confusion des objectifs de l'audit interne |

Source : nous même

L'analyse de la pratique de l'audit interne au MAEP nous a permis de constater que le service d'audit interne est à une étape embryonnaire dans les conception, perception et application des principes fondamentaux de l'audit interne. Pour contribuer à l'émergence et à l'évolution de l'audit interne dans ce secteur en général et au MAEP en particulier, nous allons faire des propositions et recommandations pour redynamiser cette pratique dans le chapitre suivant.

CHAPITRE 6 – LES RECOMMANDATIONS ET LEUR MISE EN OEUVRE

L'analyse de la pratique de l'audit interne au MAEP a d'une part, montré qu'elle est bien en-deçà de la nouvelle orientation retenue par les instances internationales de l'audit interne (IIA, INTOSAI), et d'autre part révélé les différentes faiblesses et obstacles du système.

La pratique de l'audit interne suppose la mise en place d'une organisation efficace et d'une bonne méthodologie. Pour ce faire, nous ferons dans le présent chapitre, des propositions et des recommandations conséquentes axées sur une nouvelle conception et organisation de l'audit interne, une appropriation des outils et techniques de la méthodologie avec un plan de mise en œuvre des recommandations dont la responsabilité revient aux acteurs principaux de l'audit interne.

6.1. La nouvelle conception et organisation de l'audit interne

La mise en œuvre efficace et efficiente de l'audit interne implique une meilleure définition des attributions du service d'audit interne, une adéquation de la structure organisationnelle et une redynamisation du service.

6.1.1. La redéfinition des attributions du service d'audit interne

Nous avons vu dans l'analyse que la pratique de l'audit interne au MAEP se confond avec celle d'inspection. Les attributions du service doivent donc couvrir les activités d'assurance, de conseil, de prévention, de maîtrise des risques pour permettre l'atteinte des objectifs.

L'audit interne dans le secteur public va suivre les voies tracées par celui du secteur privé à travers le COSO adopté par l'INCOSAI. Le champ d'action devra être élargi à toutes les activités et à tous les niveaux du département et aller au-delà du simple contrôle de régularité pour déboucher sur les audits d'efficacité et de management.

De ce qui précède, nous recommandons la focalisation des attributions du service d'audit interne au tour des :

- procédures d'autorisation et d'approbation des décisions ;
- séparations des fonctions (entre autorisation, traitement, enregistrement, vérification) ;

- vérifications d'existence, d'application et d'efficacité des règles et textes en vigueur ;
- contrôles portant sur l'accès aux ressources et aux documents ;
- analyses de performance opérationnelle, d'opérations, de processus et d'activités ;

Ces diverses attributions permettront au service d'audit interne de faire face efficacement à la pratique normale de l'audit interne prônée par les normes et le code de déontologie. Le succès de cette redéfinition suppose la réorganisation du service d'audit interne.

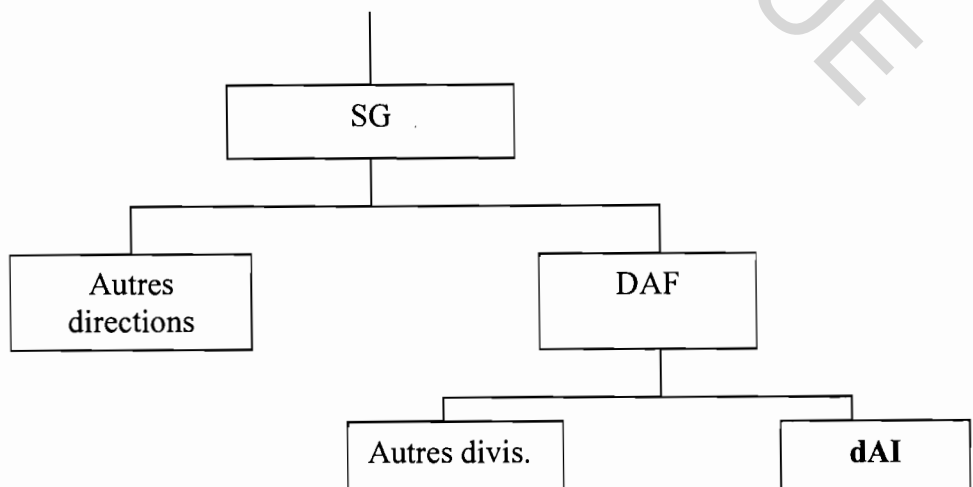
6.1.2. La réorganisation du service d'audit interne

La réorganisation du service d'audit interne du MAEP pourra se faire à deux niveaux successivement : créer une division ou une direction de l'audit interne.

6.1.2.1. La division de l'audit interne (dAI)

Il s'agit ici d'éclater la division Budget, Comptabilité et Audit Interne en division du Budget et de la Comptabilité et division de l'Audit Interne. L'érection d'une division de l'audit interne permettra de lui assurer une certaine autonomie de manœuvre et libèrera les énergies. Cela contribuera à résoudre le problème de la séparation et des incompatibilités de fonctions. De plus l'établissement de l'audit interne en division propre le rendra plus opérationnel et plus efficace dans son fonctionnement. Enfin ce ne serait qu'un juste retour des choses puisque le service d'audit interne occupait ce rang avant la réforme du PNAS. La position hiérarchique proposée est la suivante :

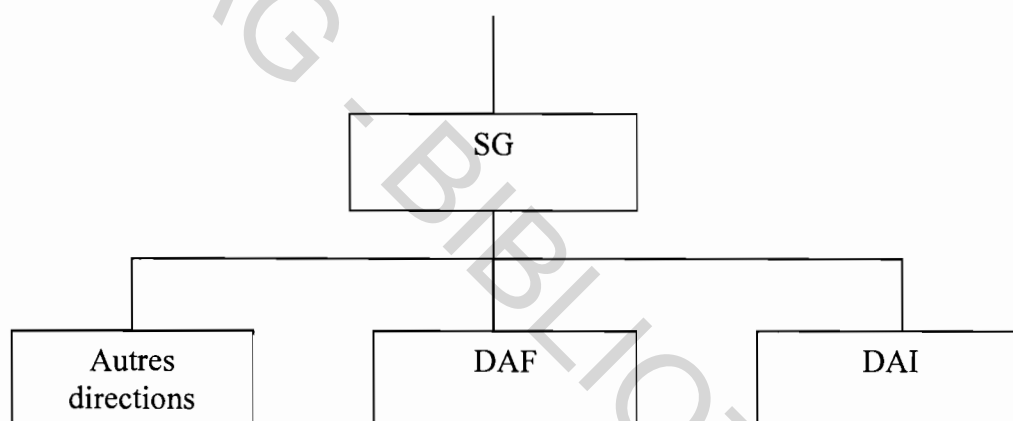
Figure 7- Position hiérarchique de la division de l'audit interne



6.1.2.2. La direction de l'audit interne (DAI)

L'érection d'une direction de l'audit interne serait l'idéale ou dans une moindre mesure la suite logique de la future position de division pour l'organisation et le développement de ce service. Ceci permettra d'étendre indubitablement le champ d'action de l'audit interne et de couvrir tous les autres types d'audit interne (efficacité, management et stratégie) par le recrutement d'un personnel diversifié. Cette option devra être prise par le MAEP dans un avenir proche s'il voudrait donner à la fonction, toute sa plénitude. La position hiérarchique correspondante serait donc la suivante :

Figure 8- Position hiérarchique de la direction de l'audit interne



Source : nous même

6.1.3. La redynamisation du service d'audit interne

La redynamisation du service d'audit interne passe par le renforcement du personnel, la formation continue, l'application des normes professionnelles et la mise en place des moyens.

6.1.3.1. Le renforcement du personnel

La nouvelle structure de l'audit interne doit être étoffée en personnel suffisant et qualifié. Avec le départ à la retraite du chef DBCAI, le service d'audit interne ne dispose que d'un seul auditeur en la personne du chef SAI. Il faut pallier cette insuffisance par le recrutement de quatre (04) auditeurs internes titulaires de maîtrise en gestion pour pouvoir former deux (02)

équipes. Il suffit de faire un redéploiement du personnel dans le département. L'animation du service d'audit interne sera confiée au chef SAI actuel qui a une expérience professionnelle avérée et qui vient de bénéficier d'une formation en Audit et Contrôle de Gestion. Il assurera également la formation des auditeurs juniors.

6.1.3.2. La formation continue

La mise en place d'un plan de formation continue composé de séminaires et de stages s'avèrerait nécessaire pour permettre aux auditeurs d'être en phase avec les objectifs actuels et potentiels de l'audit interne.

6.1.3.3. L'application des normes professionnelles de l'audit interne

L'adoption des normes professionnelles de l'audit interne doit se traduire par l'instauration des éléments fondamentaux suivants : la charte de l'audit, le manuel d'audit et les dossiers d'audit.

6.1.3.3.1. L'élaboration de la charte de l'audit interne

Elle permettra d'exprimer la philosophie du MAEP en matière d'audit, de mieux le comprendre, et de préciser ce qu'il attend de lui. La charte forcera le responsable de l'audit interne à expliquer et à clarifier ses idées, à expliciter ce qu'il se propose de faire et de ne pas faire, et de le faire savoir à ses partenaires. Nous proposons sa production dans un bref délai.

6.1.3.3.2. L'élaboration du manuel d'audit

L'audit interne du MAEP doit se départir des vieux textes des finances publiques qui ne prennent pas en compte les nouvelles orientations, procédures et techniques de la fonction. La production d'un manuel d'audit propre devient indispensable pour l'établissement des référentiels. Il contribuera au renforcement de l'efficacité organisationnelle du service et facilitera l'identification des points pertinents des actions à mener sur le terrain.

6.1.3.3.3. La constitution des dossiers d'audit

L'importance des dossiers d'audit est capitale dans la mesure où ils constituent la mémoire de l'organisation. Composés de papiers de travail, les dossiers ont pour but de recenser, rassembler et retrouver les informations récoltées ou produites au cours des missions. Nous recommandons vivement sa constitution pour permettre la conservation des informations pour les futures missions d'audit interne.

6.1.3.3.4. La mise en place d'un contrôle interne efficace

Le service d'audit interne devra susciter et s'assurer de l'installation des dispositifs de contrôle interne efficace dans tout le département. Il participera à la rédaction des manuels de procédures des différentes directions centrales et régionales comme le conseiller qui définit le cadre et l'architecture de la formalisation des opérations. Ce processus favorisera la création d'un environnement d'audit interne favorable.

6.1.3.4. La mise en place des moyens

Le service d'audit interne devra être équipé des moyens adéquats pour accomplir efficacement sa tâche. Le manque chronique de ces moyens entraîne l'inobservation des plan et planning d'audit. La dotation immédiate en moyens humains, matériels, informatiques et surtout financiers est primordiale pour la réussite et la pérennité du service. Il faut reconnaître que le MAEP est confronté ces dernières années à de nombreux problèmes cruciaux mais il va falloir faire un effort car c'est la protection de ses acquis, de son patrimoine qui est en jeu.

La nouvelle conception et organisation de l'audit interne nécessitant la redéfinition des attributions, la réorganisation et la redynamisation du service d'audit interne constitue un socle qu'il faut solidifier par une appropriation des outils et techniques.

6.2. L'appropriation des outils et techniques de la méthodologie

La pratique de l'audit interne implique la maîtrise des outils et techniques de la méthodologie reconnue et acceptée par les normes et les pratiques professionnelles. Nous avons souligné dans le chapitre précédent que la conduite des missions ne souffre pas de carence majeure.

Pour affermir ces atouts, le service d'audit interne doit s'approprier les outils et les techniques efficaces. Ceci doit se faire selon l'objectif de l'audit à réaliser et avec discernement. Nous proposons donc au service d'audit interne du MAEP, de mettre en application un certain nombre d'outils et de techniques au niveau de chaque phase de la conduite des missions pour compléter ceux qui existent déjà.

6.2.1. Les outils et techniques à utiliser dans la phase d'étude

Les outils et techniques indispensables à la phase d'étude sont :

- le questionnaire de prise de connaissance ;
- l'évaluation des risques (TFfA) ;
- l'analyse documentaire ;
- le rapport d'orientation.

6.2.2. Les outils et techniques à utiliser dans la phase de réalisation

Les outils et techniques nécessaires à la phase de réalisation sont :

- l'interview ;
- le sondage ;
- le questionnaire de contrôle interne ;
- le questionnaire volume et type de transaction ;
- l'examen analytique ;
- les tests de validation ;
- le diagramme de circulation ;
- la piste d'audit ;
- la grille d'analyse des tâches ;
- l'organigramme fonctionnel ;
- les fichiers informatiques ;
- les calculs économiques et financiers.

6.2.3. Les outils et techniques à utiliser dans la phase de conclusion

Les outils et techniques qui conviennent à la phase de conclusion sont :

- le papier du travail ;

- la feuille de révélation et d'analyses de problèmes (FRAP) ;
- les logiciels informatiques.

Après avoir proposé ces diverses recommandations, il serait judicieux de les agencer subtilement dans un plan de mise en œuvre.

6.3. Le plan de mise en œuvre des recommandations

La mise en œuvre des recommandations relève de la responsabilité de tous les acteurs de l'audit interne : les autorités du MAEP, la DAF et le SAI.

Le MAEP et la DAF ont la responsabilité de décider des actions adéquates à engager en réponse aux observations et recommandations.

Le SAI a, quant à lui la responsabilité d'évaluer si les actions apporteront des solutions aux problèmes relevés dans les observations et recommandations. Il doit de plus s'assurer que les actions prises suite aux observations et recommandations corrigent les situations sous-jacentes.

Le plan de mise en œuvre des actions correctives pour assurer l'efficacité et l'efficience de la pratique de l'audit interne est résumé dans le tableau ci-dessous indiqué.

Tableau 7- Plan de mise en œuvre des recommandations

| REF | RECOMMANDATIONS | PLAN D'ACTION | RESPONSABILITE | PERIODICITE |
|--------|--|--|--|---|
| 6.1.1. | Redéfinition des attributions du SAI -Elargissement champ d'action, diversités des audits | Initiation d'un projet d'arrêté portant attributions du SAI sur la base de l'identification des clients de l'audit interne | SAI/DAF/SG | Dans un délai de 6 mois |
| 6.1.2. | Réorganisation du SAI -Création d'une division ou d'une direction | Production d'un projet de création par la DAF et le SG | DAF/SG | Immédiate |
| 6.1.3. | Redynamisation du SAI -Renforcement du personnel, formation continue -Application des normes professionnelles -Elaboration des documents : charte, manuel, dossiers d'audit -Mise en place des moyens -Mise en place du contrôle interne | Pourvoi en personnel par un redéploiement dans le département Utilisation des normes et le code de l'IIA Formalisation des procédures propres au MAEP Dotation de matériels informatique et transport Sensibilisation des directions centrales et régionales | MAEP SAI SAI/ MAEP MAEP MAEP | Après la réorganisation Immédiate Dans un délai de 6 mois Immédiate Immédiate |
| 6.2. | Appropriation des outils de la méthodologie Chaque phase avec des outils adéquats | Application des outils des pratiques professionnelles de l'IIA | SAI | Lors des prochaines missions |

Conclusion

La pratique de l'audit interne au MAEP date des années 90. L'étude de cette pratique nous a permis de mettre en exergue les forces et les faiblesses.

Nous avons formulé des recommandations avec un plan d'action dont la responsabilité incombe au service d'audit interne et aux autorités du MAEP. Force est de reconnaître aussi qu'une sensibilisation de tout le personnel du département s'impose pour la vulgarisation du contrôle interne. La mise en œuvre de ces recommandations permettra de remédier aux divers obstacles soulevés et au service d'audit interne de mieux fonctionner dans le cadre de la nouvelle structure.

L'efficacité et l'efficience de la pratique de l'audit interne au MAEP dépendront de la volonté des uns et des autres de mettre en application les recommandations. Le suivi de l'exécution du plan d'action relève de la responsabilité du service d'audit interne qui devra veiller à la correction du plan d'action lorsque les besoins se feront sentir.

CONCLUSION GENERALE

Dans le nouveau contexte de la bonne gouvernance prônée par les bailleurs de fonds, les administrations en général et le MAEP en particulier ont l'obligation de mettre en place les mesures visant le renforcement du contrôle interne qui est destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs suivants : la réalisation et l'optimisation des opérations ; la fiabilité des informations financières et la conformité aux lois et réglementations en vigueur.

L'audit interne constitue un des outils adaptés, permettant l'amélioration continue du contrôle interne et l'atteinte des objectifs. En tant qu'activité indépendante et objective qui crée de la valeur ajoutée, l'audit interne requiert une bonne application, une parfaite maîtrise et un état d'esprit constructif à l'égard du contrôle, en tout temps et à travers toute l'organisation.

L'objectif de notre étude était de trouver des solutions appropriées aux différents problèmes qui se posent en vue de développer des performances dans la pratique de l'audit interne au MAEP.

Nous avons évalué l'efficacité et l'efficience de la pratique de l'audit interne au MAEP grâce au modèle d'analyse que nous avons construit dans l'approche méthodologique. Il ressort de cette analyse qu'elle est bien en-deça de la nouvelle orientation de la fonction qui consiste à apprécier l'exactitude et la sincérité des informations notamment comptables ; assurer la sécurité physique et comptable des opérations ; garantir l'intégrité du patrimoine et juger de l'efficacité des systèmes d'informations.

Les forces et faiblesses de cette pratique se situent au niveau de l'organisation et du fonctionnement de l'audit interne. Les forces sont inhérentes à l'existence même du service d'audit interne et à la prise de conscience de la nécessité de cette activité malgré le désengagement de l'Etat. Les faiblesses concernent les attributions qui le confinent dans les aspects de régularité et de recherche de fraudes. Ce qui se traduit par une conception policière du service. L'audit interne est donc confondu avec l'inspection.

Nous avons élaboré des propositions et des recommandations ainsi qu'un plan d'action qui permettront de pallier les nombreuses insuffisances et obstacles et d'éviter les difficultés et problèmes externes qui empêchent l'audit interne de jouer son rôle.

Ce mémoire n'a pas la prétention de donner une réponse définitive aux problèmes qui minent la pratique de l'audit interne dans le département, ni d'être un précis de l'audit interne ; il a pour but d'attirer l'attention des autorités en charge de la gestion du ministère, sur l'importance et le rôle de l'audit interne dans la protection des ses acquis et de son patrimoine.

Il va de soi que des insuffisances et des erreurs de jugement peuvent transparaître dans ce document. Les utiles critiques qui peuvent permettre des perfectionnements dans l'avenir seront donc les bienvenues pour une bonne pratique de l'audit interne au MAEP.

Nous restons donc à l'entière disposition du MAEP pour apporter les compléments d'informations dans la mise en application des recommandations. /-



BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

- 01-BARBIER Etienne (1996), *L'audit interne : permanence et actualité*, Editions d'organisation, 211 pages
- 02-BETHOUX Raymond, KREMPER François et POISSON Michel (1986), *L'audit dans le secteur public*, 1^{ère} édition, Editions CLET, 280 pages
- 03-CHARPENTIER P. (2000), *Organisation et gestion de l'entreprise*, 2^e édition, Edition NATHAN, 357 pages
- 04-COLLIN Lionel et VALIN Gérard (1992), *Audit et contrôle interne : Aspects financiers, opérationnels et stratégiques*, 4^e édition, Editions DALLOZ, 373 pages
- 05-GERBIER Alain (1996), *La charte de l'audit interne : support d'une légitimité*, IFACI, 117 pages
- 06-GRAND Bernard et VERDALLE Bernard (1999), *Audit comptable et financier*, Edition Economica, 111 pages
- 07-IFACI et IIA (2004), *Mises à jour des Normes professionnelles de l'audit interne*, IFACI, 19 pages
- 08-IFACI (2005), *Résultat de l'enquête sur la pratique de l'audit interne en France en 2005*, IFACI, 61 pages
- 09-IFACI (2004), *La méthodologie de l'audit interne* : séminaire de formation des auditeurs de la BCEAO, 122 pages
- 10-IFACI (2000), *Le rôle de l'auditeur dans la prévention de la fraude : prise de position de l'ECIIA, collection les cahiers de la recherche*, IFACI, 53 pages
- 11-IFACI et IAS (2000), *Les mots de l'audit*, Editions Liaisons, 110 pages
- 12-IFACI et PRICEWATERHOUSE COOPERS (2004), *La pratique du contrôle interne : COSO Report*, 2^e édition, 3^e tirage, Editions d'organisation, 378 pages
- 13-LAURENT Philippe et TCHERKWASKY Pierre (1991), *Pratique de l'audit opérationnel : pour une dynamique de progrès dans l'entreprise*, Editions d'organisation, 268 pages
- 14-LEMANT Olivier (1995), *La conduite d'une mission d'audit interne : méthodologie élaborée par un groupe de recherche*, Editions DUNOD, 279 pages
- 15-LEMANT Olivier (1995), *La direction d'un service d'audit interne*, IFACI, 185 pages

16-LEMANT Olivier (1999), *Créer, organiser et développer l'audit interne, que faire pour réussir ?* Edition Maxima, 177 pages

17-RENARD Jacques (2003), *L'audit interne : ce qui fait débat*, Edition Maxima, 267 pages

18-RENARD Jacques (2004), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 5^e édition, Editions d'organisation, 487 pages

19-WEILL Michel (1999), *L'audit stratégique : qualité et efficacité des organisations*, 2^e tirage, Edition AFNOR, 248 pages

CODEX ET MEMOIRES

20- YAZI Moussa (2004), *La méthodologie de recherche*, CESAG, 136 pages

21- KABORÉ Florentine (2003), *La pratique de l'audit interne dans les entreprises sénégalaises*, CESAG, 78 pages

REVUES, ARTICLES ET DOSSIERS

22-ANERUD Kelly (2004), *Définir les normes de contrôle ou d'audit internationales : collaboration entre l'INTOSAI et l'IFAC*, Revue internationale de la vérification des comptes publics, vol 31 n°4, pages : 22-27

23-BAKAYOKO Ali (1998), *L'agriculture, pilier de l'économie*, Revue Marchés nouveaux, n° 2, pages : 320-330

24-CHAPLAIN Jean-michel (2005), *L'auditeur doit-il, et peut-il, tout écrire ?* Revue Audit Interne n° 175, page : 20-22

25- ELIOPOULOS Georges (2003), *La bonne gouvernance : principe essentiel des relations UE-ACP*, Le courrier- le magazine de la coopération au développement ACP-UE n° 201, page 1

26- FRANDIN Florence (2005), *La professionnalisation : de la formation à la certification*, Revue Audit Interne n° 176, page : 16-24

27-JANICHON Françoise (2002), *L'audit interne, vecteur de la transparence au sein des instances de régulation de l'entreprise*, Revue Audit n° 162, page : 5

28- KLOTCHKOFF Jean-claude (1998), *Nous voulons bâtir une agriculture moderne*, Revue Marchés nouveaux, n° 2, pages : 312-319

29-ROUFF Jean loup (2000), *Le gouvernement d'entreprise : principes et évolution*, Revue Audit n° 151, pages : 16-17

30-ROUFF Jean loup (2002), *Points de repère sur les contrôles dans le secteur public*, Revue Audit n° 162, pages : 8-10

31-ROUFF Jean loup (2002), *Québec : la gestion des risques reste encore associé à une vision traditionnelle du contrôle, mais une évolution est en cours*, Revue Audit n° 162, pages : 25-26

DOCUMENTS OFFICIELS

32-Journal Officiel de la République Togolaise, n° 24 du 14 septembre 2001, page : 2

33-Décret n° 72-192/PR du 15 septembre 1972, instituant une Inspection Générale d'Etat, définissant ses structures et fixant les règles de son fonctionnement

34-Décret n° 91-90/PR du 03 avril 1991, portant réorganisation du MDR

35-Décret n° 97-108/PR du 23 juillet 1997, portant attributions et organisation du MAEP

36-Décret n° 2001-155/PR du 20 août 2001, portant organisation et attributions de la DGTCP

37-Arrêté n° 03/MDR du 14 janvier 1994, portant application du décret n°91-90/PR

38-Arrêté n° 18/MAEP/CAB/SG du 03 août 1998, portant application du décret n°97-108/PR

39-Décision n° 54/MDRHV du 25 janvier 1996, portant attributions entre les membres du Cabinet

SITES WEB CONSULTÉS

40-FIEDLER F. (1998), *Déclaration de Lima*, www.intosai.org/level2/2_LIMADf.htm: Octobre 2005

41-FIEDLER Franz (1995), *INTOSAI- un aperçu*, www.intosai.org/level2/2_OVERVF.html : Octobre 2005

42-IRDQ (2005), L'audit interne, www.qualiteonline.com/rubriques/rub_3/dossiers3.html: Octobre 2005

43-PEFA (2003), *Aperçu des normes internationales en matière de comptabilité, d'audit et de contrôle interne*, www.pefa.org/: Novembre 2005

44-VANSTAPEL Franki (2004), *Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public*, www.intosai.org/level3/GuidesLines/3_InternalContrStand/3_GuISC_Pubsec_f.Pdf : Novembre 2005

45- DING Yong et LI Benzong, 2005, L'agriculture togolaise face à ses problèmes: Quelles approches de solutions pour valoriser les atouts? www.jeunefrique.com/gabarits/article_DEP_online.asp? Art : Décembre 2005