

La fonction d'audit interne au sein des organismes publics : vers une meilleure efficacité

The internal audit function within public organizations: towards better efficiency

AZEGAGH Jalal

Enseignant Chercheur

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion - Kénitra

Université Ibn Tofail - Maroc

Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations (LRSGO)

jalal.azegagh@ gmail.com

KERFALI Souhaila

Doctorante

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion - Kénitra

Université Ibn Tofail - Maroc

Laboratoire de Recherche en Sciences de Gestion des Organisations (LRSGO)

kerfali.sh@gmail.com

Date de soumission : 09/02/2020

Date d'acceptation : 30/03/2020

Pour citer cet article :

AZEGAGH J. & KERFALI S. (2020) « La fonction d'audit interne au sein des organismes publics : vers une meilleure efficacité », Revue du Contrôle, de la Comptabilité et de l'Audit « Volume 4 : numéro 2» pp : 955 – 977

Digital Object Identifier : <https://doi.org/10.5281/zenodo.3750366>

Résumé

Le monde des organisations est en constante mutation avec, de temps en temps, des poussées de fièvre qui accélèrent le changement. Et c'est bien cela avec les affaires Enron et Worldcom, ce qui a contraint les organisations à plus de transparence et à davantage d'indépendance dans les contrôles. L'audit interne ne peut rester indifférent à ces évolutions et depuis plus de soixante ans, il s'efforce d'être en phase avec les préoccupations de son temps et de contribuer ainsi à une toujours plus grande sécurité des organisations, tout en les aidant à améliorer leur efficacité et performance. En effet, les organismes publics sollicitent la mise en place des outils de gestion appropriés pour renforcer leur efficacité dans le management des risques et le contrôle interne. À ce titre, la fonction d'audit permet d'accompagner les organisations dans l'amélioration de ses procédures et de ses résultats. Dans notre article, on va expliciter à travers une réflexion théorique, la mise en place de la fonction d'audit interne afin de parvenir à une meilleure efficacité.

Mots clés : Nouveau Management Public ; Audit interne ; Organismes publics ; Efficacité ; Efficience.

Abstract

The world of organizations is constantly changing with occasional outbreaks of fever that accelerate change. And that's it with the Enron and Worldcom cases, which has forced organizations to be more transparent and more independent in controls. Internal audit cannot remain indifferent to these developments and for more than sixty years it has endeavored to be in tune with the concerns of its time and thus to contribute to ever greater security for organizations, while helping them to improve their efficiency and performance. Indeed, public organizations are calling for the implementation of appropriate management tools to reinforce their effectiveness in risk management and internal control. As such, the audit function helps organizations to improve their procedures and results. In our article, we will explain through a theoretical reflection, the implementation of the internal audit function in order to achieve better efficiency.

Keywords: New Public Management ; Internal audit ; Public organizations ; Efficiency ; Effectiveness.

Introduction

En quelques années, sous l'effet de la pression des législateurs et régulateurs, et de l'exigence des organisations, l'audit interne a profondément évolué, tout en se répandant dans tous les secteurs d'activité, et en particulier dans le secteur public. C'est ainsi que l'existence d'entités d'audit et de contrôle, dans les structures organisationnelles des départements ministériels, est devenue indispensable depuis l'entrée en vigueur du décret n°2-05-1369 du 29 Chaoual 1426 (2 décembre 2005) fixant les règles d'organisation des départements ministériels et de la déconcentration administrative, Cette évolution s'est inscrite depuis 2002 dans les normes de la profession qui ont mis en avant le rôle majeur de l'audit interne dans l'évaluation des processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance avec, pour objectif, de promouvoir plus d'efficacité tout en préservant les sécurités. Il en résulte que l'audit interne n'est plus perçu comme une fonction financière, mais comme une activité s'intéressant à tous les processus et à toutes les fonctions d'une organisation, même si, pendant un certain temps, pour les sociétés soumises au Sarbanes-Oxley Act américain, on a observé une croissance des missions à dominante comptable et financière. Mais cette période est à présent révolue. Son indépendance s'est accrue par son rattachement à la direction générale, combiné à une relation étroite avec le comité d'audit ou un organisme équivalent. Le socle du métier reste l'activité d'assurance mise en œuvre grâce à une évaluation préalable des risques et dont la valeur ajoutée se mesure à l'objectivité des constats et à la pertinence des préconisations émises. Toutefois, comme le note Jacques Renard, les missions de conseil prévues par la définition de l'audit interne se sont développées au cours de ces dernières années. Elles doivent, selon nous, rester essentiellement cantonnées dans les domaines portant sur le contrôle interne, les risques, la conformité et l'éthique.

L'audit interne n'a pas achevé sa mutation. Il devra encore renforcer son rôle dans la gouvernance des organisations, fournir l'assurance que les structures et les processus y afférents sont correctement conçus et fonctionnent efficacement, et faire toutes les recommandations pour les améliorer; apparaître enfin comme une activité au service de l'organisation tout entière et non comme un simple instrument de la direction générale ou du comité d'audit. Pour ce faire, les auditeurs internes devront faire preuve, en toutes circonstances, à côté de compétences techniques affirmées, de talent, mais surtout de courage, pour dire ce qui doit être dit, écrire ce qui doit être écrit, dans les formes, certes, qui conviennent, mais sans rien cacher de la réalité observée.

Dans ce contexte, les auditeurs internes, professionnels de la maîtrise des risques, doivent affirmer leur rôle par rapport aux autres acteurs que sont les contrôleurs internes, les risk managers et les responsables de la conformité. Dans ce cadre, il convient de se poser la question suivante :

❖ **Quels sont les critères pour une fonction d'audit interne jugée efficiente et efficace au sein des organismes publics ?**

Le présent article comprend trois principaux axes à savoir : le premier axe comprend la dimension historique et culturelle de la fonction d'audit interne, le deuxième axe révèle le côté organisationnel de la fonction d'audit interne et le troisième axe présente les critères d'efficacité et d'efficience de la fonction d'audit interne.

1. EMERGENCE DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE

Les efforts pour réformer l'administration publique sont aussi anciens que l'administration elle-même, mais l'étendue et la portée des réformes menées au cours des dernières décennies ont été exceptionnelles. Ces réformes contemporaines sont généralement réunies sous l'expression « Nouveau Management Public » (NMP), pour décrire un ensemble de changements dans le champ du secteur public remontant à la fin des années 1970. Bien que cette expression masque de grandes variations internes, les différentes conceptions du NMP ont toutes en commun des éléments qui forment l'idéologie de la bonne gestion du secteur public. L'élément probablement le plus partagé est l'importance accordée au management au sein du secteur public, et non plus à son administration, traditionnellement mise en avant. De plus, dans le NMP, une grande partie de la responsabilité des résultats de la gestion publique, et de la bonne administration en général, repose sur les modalités de gestion plutôt que sur les leaders politiques. Le NMP considère également que la meilleure façon de bien gouverner est d'instaurer de nouvelles méthodes de gestion au sein des organismes publics. A ce titre, l'audit s'accapare une place importante dans le programme des réformes initiées par le New Public Management (NPM) ou le Nouveau Management Public.

L'audit interne est entré de plain-pied dans le XXI^{ème} siècle. D'abord fonction confidentielle aux contours incertains, limité aux grandes entreprises, il est devenu en quelques décennies un rouage essentiel dans le management des organisations de toutes tailles et de toute nature.

Cette reconnaissance et son développement concomitant sont dus à la conjonction de trois facteurs :

- L'impérieuse nécessité, dans un monde complexe, de maîtriser les opérations et les risques qu'il génère en donnant aux managers conseils et recommandations pour y parvenir ;
- L'avènement de responsables soucieux de donner à ce mouvement efficacité et cohérence en développant outils et méthodes rationnels et logiques ;
- La mise en place d'une organisation professionnelle au niveau mondial avec des instituts nationaux dont certains – et en particulier l'IFACI en France – ont joué et jouent encore le rôle de véritables incubateurs d'une théorie et d'une pratique qui donnent à l'audit interne ses lettres de noblesse et en assurent l'universalité. Mais tout ceci ne s'est pas fait en un jour.

En effet, le concept de l'audit est un concept ancien dont l'objectif était de vérifier et protéger les états financiers. C'est pour quoi la mission d'audit est longtemps liée à la Cour des comptes. Il s'agit d'une mission de vérification comptable. Cependant, l'audit interne s'est développé suite à une longue évolution, durant laquelle il a pu acquérir une grande maturité. Il est appréhendé désormais comme synonyme d'objectivité, d'efficacité et outil d'aide à la décision et ce grâce aux recommandations dont il est la source (Lamkaraf, 2020). « L'audit est le contrôle des contrôles » (Weil, 2007), ce qui signifie qu'il devrait mesurer et évaluer l'efficacité du système de contrôle interne au sein de l'entreprise.

Bien connue de ses différents acteurs, organisée au niveau international, de mieux en mieux maîtrisée par des spécialistes dont le nombre ne cesse de croître et dont le champ d'investigation s'élargit sans cesse, elle souffre néanmoins d'un double handicap :

- Le premier handicap tient à l'excès de médiatisation du mot « audit », vocable magique, utilisé à des usages et des fins divers ; mot à la mode qui valorise celui qui l'utilise, fait savant et donne à penser que l'on est à l'avant-garde du progrès et des techniques ;
- Le second handicap est de même nature. Il tient à ce que l'audit interne ne se nomme pas toujours « audit interne ». D'autres dénominations sont encore utilisées selon les

habitudes, les cultures, le poids de l'histoire : inspection générale, contrôle général, vérification interne, contrôle interne peuvent recouvrir le même concept.

Ce propos reste d'actualité, même si des progrès significatifs ont été réalisés depuis plusieurs années. En dépit de ces handicaps, et en partie à cause d'eux, l'audit interne est aujourd'hui :

- une fonction importante et organisée ;
- encore largement diversifiée ;
- et dont l'évolution constante permet d'esquisser les perspectives.

1.1. Une fonction importante et organisée

L'importance actuelle de l'audit interne se traduit dans la représentativité de l'Institut international d'audit interne, lequel fédère tous les instituts nationaux et représente aujourd'hui plus de 175 000 membres répartis dans 170 pays. La représentation de la fonction est également significative en France où elle s'exprime par l'intermédiaire de son Institut national : l'Institut français de l'audit et du contrôle internes (IFACI), à ce jour près de 5 000 membres représentant plus de 900 entreprises et organisations et au Maroc, à travers, l'Institut des Auditeurs Internes du Maroc. Par l'entremise de cet institut, dont nous tracerons l'évolution significative, les auditeurs internes français ont une activité multiforme et contribuent grandement au rayonnement de la fonction :

Cette organisation touche aujourd'hui tous les secteurs d'activité, marchand et non marchand: industrie et commerce, services, banques, assurances, secteur public, secteur associatif, hôpitaux, professions libérales, universités... L'audit interne ne concerne donc pas, tant s'en faut, que les grandes entreprises, même si c'est par elles que le mouvement a commencé. Et aujourd'hui, l'audit interne se développe de plus en plus dans le secteur public.

On peut s'interroger sur les causes de cette expansion. En fait la progression continue de l'audit interne n'est que la réplique de l'exigence de plus en plus pressante d'une bonne maîtrise des risques au sein des organisations, d'où l'importance croissante donnée au concept de contrôle interne. Les études les plus récentes, les réglementations contemporaines portent témoignages des préoccupations sur le sujet et dont l'actualité s'est fait écho. Et c'est pourquoi l'audit interne s'affirme de plus en plus dans sa méthodologie comme une approche par les risques. C'est pourquoi également dans l'entreprise elle-même, la fonction s'étend de

plus en plus même si certains grands groupes sont contraints d'alléger leurs structures et, par voie de conséquence, réduisent, ou parfois suppriment, les services d'audit interne, encore que ces tentations aient tendance à se réduire. Et même dans ces cas extrêmes il ne semble pas que ceci puisse être considéré comme une remise en cause de la fonction :

- il s'agit de mesures souvent conjoncturelles, dictées par la nécessité mais ne traduisant pas une volonté politique d'élimination de la fonction d'audit interne ;
- a contrario, la fonction continue, en effet, de s'étendre dans des secteurs où elle n'avait pas encore pénétré : secteur public, PME, etc.

1.2. Une fonction diversifiée

- Le profil de la fonction :

Une fonction encore jeune mais de plus en plus unifiée dans ses pratiques, elle affirme plus que jamais son indépendance et ce dans un environnement sensiblement modifié.

Dans ce cadre, la fonction affirme de façon significative son indépendance et son universalité.

- L'indépendance reste en effet une valeur essentielle. Elle s'affirme par le rattachement à la direction générale. Cette indépendance se manifeste également par le développement des relations avec les comités d'audit. L'enquête internationale de l'IIA révèle que la relation audit interne/comités d'audit est de plus en plus fructueuse, et singulièrement en Amérique du Nord, en Europe et en Asie/Pacifique.
- L'universalité se traduit par une conception de la fonction, des méthodes de travail et des outils largement uniformisés. Il faut voir là l'influence croissante de normes internationales (le « Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne » - CRIPP- dont nous parlerons dans la première partie). De plus en plus, les services d'audit interne se réfèrent aux normes de l'IIA et les respectent. Les certifications délivrées par l'IFACI sont très recherchées et ont largement contribué en France à cette uniformité. Ces évolutions affectent également le profil des auditeurs.

- Le profil des auditeurs :

Ces auditeurs continuent à venir d'horizons divers : grandes écoles de commerce, écoles d'ingénieurs, universités...A la diversité des profils correspond la diversité des travaux. Les

missions d'audit interne continuent à se diriger de plus en plus vers l'opérationnel et sont donc conduites par des auditeurs aux profils variés : ingénieurs, financiers, commerçants, etc.

La diversité des origines, des formations, des profils se confirme donc : elle traduit la richesse de la fonction et des hommes; elle signifie que le progrès est en marche. Et au-delà de ce progrès, on voit s'esquisser des perspectives intéressantes.

1.3. Les perspectives

Les perspectives d'il y a 20 ans sont devenues réalité : extension du champ d'application de l'audit interne à toutes les activités, y inclus des thèmes encore exceptionnels il y a quelques années (audit du développement durable, audit de l'éthique...), rattachement des services au niveau le plus élevé, multiplication des diplômes délivrés par les universités...

Parallèlement, de nouveaux horizons sont apparus qui viennent encore enrichir la zone d'influence de l'audit interne, mais aussi la rendre plus complexe.

De nouveaux horizons, la fonction de conseil affirmée dans la définition de l'audit interne s'impose lentement dans les services d'audit interne. Les exigences des réglementations (Loi sur la Sécurité Financière, loi Sarbanes-Oxley ...) ont renforcé cette tendance en incitant les responsables à solliciter de plus en plus conseils et recours à des spécialistes. Ce rôle pédagogique et de conseil s'exerce de plus en plus souvent dans l'entreprise par l'assistance à la mise en place d'un système de contrôle interne raisonné et rationnel. Ici apparaît un nouvel horizon. Le contrôle interne est la finalité même des travaux de l'audit interne. Il est devenu si important et présent aux yeux de beaucoup qu'il est apparu souvent nécessaire de chercher à le mieux renforcer; et ceci participe d'une attention de plus en plus soutenue portée aux risques.

- Les risques de confusion ces dernières années ont vu se développer dans les entreprises les fonctions de conseils et consultants internes en contrepoint de la complexité croissante des affaires et opérations. Trois fonctions jouent un rôle important dans ce domaine : le management des risques, l'audit interne et le contrôle de gestion. Leur rattachement, leurs attributions, variables selon les entreprises, traduisent la recherche de la meilleure des formules, laquelle n'est à l'évidence pas encore trouvée. Le management des risques est en général rattaché directement, et de façon tout à fait indépendante, à l'échelon le plus élevé.

Dans d'autres cas, il fait cause commune avec l'audit interne dans une même unité, ce qui n'est pas sans poser problème pour l'audit du management des risques.

L'audit interne, le plus souvent rattaché au plus haut niveau conformément aux préconisations des normes, est parfois encore dépendant d'une fonction Finance, ce qui limite de fait son champ d'action. Il peut être aussi, ainsi que déjà signalé, parfois regroupé avec le risk management.

Le contrôle de gestion, parfois autonome, est en général rattaché à la direction Finance alors que son rôle est de plus en plus tourné vers l'opérationnel. Chargé de mesurer l'évolution et les performances et d'esquisser les perspectives pour l'avenir, il élabore des indicateurs qui sont autant de dispositifs de contrôle interne. La synergie nécessaire : Elle concerne ces trois fonctions de l'entreprise qui se croisent, parfois se chevauchent et ont des préoccupations convergentes : l'audit interne, le risk management et le contrôle de gestion. Toutes les trois ont le même rôle - l'assistance au management- mais le font en ordre dispersé et sans concertation. Et pourtant, la synergie possible est réelle :

- le risk management identifie les risques et aide à définir la politique à conduire dans ce domaine ;
- l'audit interne observe si ces risques sont bien couverts par le management et aide à améliorer le contrôle interne en faisant des propositions pour une meilleure maîtrise des opérations ;
- le contrôle de gestion surveille l'évolution, élabore des prévisions et esquisse des perspectives pour l'avenir.

2. ORGANISATION DE LA FONCTION D'AUDIT INTERNE : LES NORMES D'AUDIT INTERNE

Il a déjà été dit, à propos de son indépendance, que la fonction d'audit interne s'exerce dans la limite des normes définies par la profession. Celle-ci est, en effet, organisée au plan international, elle obéit à des règles communes qu'elle s'est imposée. Mais ces règles ont, toutefois, un caractère relatif qu'il convient de souligner.

2.1. L'organisation internationale de la fonction d'audit interne

C'est en 1941 qu'a été fondé aux États-Unis « The Institute of Internal Auditors » (IIA). Longuement marqué par ses origines anglo-saxonnes, l'IIA s'est progressivement internationalisé au fur et à mesure qu'augmentait le nombre des Instituts nationaux affiliés. Il a une activité importante en matière de formation professionnelle et de recherche, publie ouvrages et revue (The Internal Auditor), organise un examen professionnel de plus en plus apprécié (the Certified Internal Auditor examination : CIA), organise conférences et colloques et définit pour l'ensemble de ses membres (donc y inclus les adhérents de l'IFACI) les normes de la profession. Il faut souligner que le succès croissant du CIA se situe dans la droite ligne du mouvement vers la certification des auditeurs, mentionné en introduction. L'audit interne connaît d'autres regroupements que l'Institut International et ce en fonction des affinités et des besoins. Citons particulièrement la « Confédération Européenne des Instituts d'Audit interne » (ECIIA, regroupant 30 Instituts nationaux d'audit interne) et l'« Union Francophone de l'Audit Interne » (UFAI). Ces deux regroupements permettent des échanges fréquents et fructueux qui bénéficient à la Communauté internationale de l'audit interne.

Mais notons que le processus cyclique de révision des normes a son bon et son mauvais côté. Le bon côté est la constante adaptation du référentiel professionnel aux multiples changements qui interviennent en permanence dans les organisations, les méthodes de travail et l'environnement. Le mauvais côté est que les utilisateurs ne sont jamais assurés d'avoir en main la dernière version.

2.2. Le CRIPP

Traduites en français, les normes sont regroupées dans un document : le CRIPP - Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'audit interne. Elles sont constamment actualisées et mises à jour par les services spécialisés de l'IIA : c'est The International Internal Audit Standards Board (IASB) qui après consultations et discussions, publie les normes. Elles proposent :

- de guider l'application des dispositions obligatoires du Cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne ;
- de fournir un cadre de référence ;

- d'établir des critères d'appréciation ;
- d'être un facteur d'amélioration.

Pas assez lues, parfois peu connues, insuffisamment enseignées, les normes contiennent tout ce qu'il faut savoir sur l'audit interne. Certes, on n'apprend pas l'audit interne en lisant les normes, tout comme on n'apprend pas le droit civil en lisant le code civil, mais l'un et l'autre constituent l'outil de travail indispensable du bon professionnel. Les textes relatifs aux normes se présentent désormais sous la forme d'un cercle dont la partie supérieure est occupée par les dispositions obligatoires et la partie inférieure par les dispositions facultatives. Tout ce qui est inclus dans ce cercle constitue le CRIPP.

- ❖ Les dispositions obligatoires qui sont au nombre de quatre : les principes fondamentaux, la définition de l'audit interne, le code de déontologie. Et les normes proprement dites.

- Les dix principes fondamentaux :

C'est la partie vraiment nouvelle. Elle fait le lien entre l'aspect normatif de l'audit interne et les préoccupations du management. Véritables tables de la loi, l'énoncé de ces principes est une bonne chose : il est la référence suprême à laquelle on ne peut déroger. Le non-respect de l'un de ces principes pourrait impliquer que l'activité d'audit interne ne réalise pas sa mission. Au nombre de dix, ces principes sont donc « essentiels », au vrai sens du terme ; ils sont le socle des autres composantes du CRIPP :

- faire preuve d'intégrité, notion développée dans le code de déontologie ; • faire preuve de compétence et de conscience professionnelle, sans lesquelles l'audit interne ne saurait prospérer ;
- être objectif et libre de toute influence indue (indépendant), ce qui condamne les trafics d'influence, conflits d'intérêts et délits d'initiés ;
- être en phase avec la stratégie, les objectifs et les risques de l'organisation car l'audit interne est bien « interne » ;
- être positionné de manière appropriée et disposer des ressources adéquates, c'est-à-dire avoir les moyens de ses objectifs ;

- démontrer la qualité de l'audit interne et son amélioration continue, d'où l'importance de l'image ;
- communiquer de manière efficace. Il ne suffit pas de bien faire, il faut le faire savoir;
- fournir une assurance fondée sur une approche par les risques, ce qui est la définition même de l'audit interne ;
- être perspicace, proactif et orienté vers le futur ou savoir prévoir et imaginer ;
- encourager le progrès au sein de l'organisation, c'est-à-dire fuir l'immobilisme.

Ce qui revient, pour l'essentiel, à avoir un bon contrôle interne.

À ces dix principes fondamentaux s'ajoutent au nombre des dispositions obligatoires mais symboliquement placées sous l'énoncé des dix principes : la définition de l'audit interne, le code de déontologie et le corps des normes proprement dit.

- La définition de l'audit interne :

C'est la définition précédemment indiquée. La faire figurer parmi les dispositions obligatoires du CRIPP est une manière de signifier qu'il ne saurait y en avoir d'autres et que tout autre texte est apocryphe. Qui ne se souvient de cette époque où fleurissaient les textes les plus divers ? À chacun sa définition. Désormais il n'y a plus qu'un seul texte.

- Le code de déontologie :

Ce court document est désormais placé en tête des normes, comme pour en souligner l'importance et signifier qu'il énonce des principes dont l'auditeur ne saurait s'écarter sans trahir sa mission. Le code énonce quatre principes fondamentaux, déclinés en douze règles de conduite.

- Les normes professionnelles :

Les normes professionnelles, partie essentielle du CRIPP se décomposent en :

- Les normes de qualification (série 1000) qui énoncent les caractéristiques que doivent présenter les services d'audit interne et les personnes qui en font partie ;

- Les normes de fonctionnement (série 2000) qui décrivent les activités d'audit interne et définissent des critères de qualité ;
- Les normes de mise en œuvre (séries 1000 ou 2000 assorties d'une lettre) qui déclinent les précédentes pour des missions spécifiques.

Ces trois séries de normes sont obligatoires, avec cette nuance : certaines utilisent le mot *must* pour signifier qu'on est en présence d'une exigence impérative, d'autres le mot *should*, ce qui signifie qu'il peut y avoir exception lorsque des adaptations sont justifiées par les circonstances.

Analysées avec les normes de qualification et de fonctionnement auxquelles elles sont rattachées, les Normes de Mise en Oeuvre (NMO) sont assorties d'une lettre (précédée d'un point) qui définit le type d'activité auquel elles se rapportent soit, à ce jour :

- « A » pour audit (ou assurance) ;
- « C » pour conseil. En introduisant la fonction conseil, on confirme la parfaite cohérence entre les normes et la définition de l'audit.

Pour aller plus loin dans le commentaire, le CRIPP distingue entre:

- l'assurance, qui est le socle des normes : ce qu'il faut faire face aux risques ;
- les conseils : avis éclairés que l'auditeur peut proposer. C'est l'activité « conseil » de l'auditeur, elle aussi encadrée par les normes ;
- les points de vue : éclairages objectifs et indépendants permettant d'anticiper les risques.

❖ Les dispositions facultatives

Elles figurent dans la moitié inférieure du cercle et se composent de deux éléments : les lignes directrices de mise en œuvre et les lignes directrices complémentaires. Elles sont simplement recommandées.

- Les lignes directrices de mise en œuvre :

Elles remplacent les anciennes MPA (Modalités Pratiques d'Application) ; ce sont des conseils pratiques devant aider à la mise en œuvre et donc au respect des normes. Elles ne

sont pas obligatoires car, touchant à l'organisation, elles peuvent varier selon la culture et la nature de l'activité. Mais elles traduisent l'universalisme du CRIPP.

- Les lignes directrices complémentaires :

Elles se composent des anciens guides pratiques et GTAG (Global Technology Audit Guide) qui sont des outils fournissant des cas pratiques concrets et élaborés dans le respect des normes. Ils proposent des recommandations supplémentaires pour la réalisation des activités d'audit interne mais ne visent pas directement la mise en conformité aux normes. Elles couvrent des domaines particuliers et des questions sectorielles.

2.3. L'utilité des normes

La diversité des interprétations montre bien que l'on est en présence d'une matière évolutive et qu'à partir des grands principes nous ne sommes pas au terme des commentaires tout comme le droit ne cesse de se créer sous la double influence de la doctrine et de la jurisprudence. Mais cette relativité ne doit pas faire méconnaître l'utilité, et partant, la nécessité de disposer de normes précises :

- L'existence de principes fondamentaux affirmés par la communauté internationale des auditeurs crée l'unité des objectifs et de la méthode. Elle contribue donc très largement à la création de la fonction d'audit interne qui, sans elle, risquerait fort de n'être qu'une addition de pratiques diverses et hétéroclites.
- Non seulement ces principes fondamentaux ont permis la création de la fonction mais ils permettent son constant développement et son amélioration par les commentaires et modalités d'application qu'ils suscitent, tant il est vrai qu'on ne construit valablement que sur des fondations solides. Mais l'édifice n'est pas achevé.
- En définissant et en exigeant un programme d'assurance qualité les normes hissent l'audit interne au niveau des activités organisées et certifiées.
- Enfin, et surtout, l'existence de normes permet aux différents acteurs de la fonction d'audit interne d'exercer celle-ci avec plus d'autorité : la référence à une fonction organisée est un label de qualité qui renforce les services d'audit interne dans les entreprises et les organisations.

2.4. Audit interne et fraude

Ce n'est pas un hasard si les normes professionnelles consacrent des développements spécifiques à la fraude. Il faut en effet préciser quel doit être le rôle de l'auditeur interne en ce domaine. La nouvelle norme 1510.A2 indique clairement que « les auditeurs internes doivent posséder des connaissances suffisantes pour évaluer le risque de fraude et la façon dont ce risque est géré par l'organisation. » On diffère ici de la formulation antérieure qui exigeait des connaissances pour identifier les indices de fraude. On s'appuie donc désormais sur la notion de risque. Mais il est toujours constant que ce n'est pas à l'auditeur interne qu'il revient de traiter la fraude dans son intégralité. Il est là pour signaler qu'il y a danger et donner la mesure du risque. Et il est évident que ce dernier sera d'autant plus élevé que la notion d'éthique sera absente de la culture.

En effet, qu'il s'agisse de fraudes au bénéfice de l'organisation ou à son détriment, la promotion de l'éthique est une arme essentielle pour la combattre. Dans un article remarquable, Yves Bilodeau a fort justement souligné que « l'éthique déclarée » était une condition nécessaire pour prévenir et réduire la fraude. Mais pour l'auditeur interne, il doit informer la hiérarchie responsable, soit par le biais de ses recommandations, soit par un avertissement spécifique si l'urgence et l'importance de la situation l'exigent.

Il a de surcroît une obligation de répétition de l'information et de mesure des conséquences si la situation traduit un environnement de contrôle dégradé. L'exercice de ce rôle implique bien évidemment une formation spécifique donnée à l'auditeur interne sur ce risque particulier et important, comme pour tous les risques dont la gravité potentielle est élevée.

Il ne faut pas se tromper de métier et se transformer en enquêteur ou en policier pour autant, mais réduire son rôle à cinq actions spécifiques :

- informer les autorités compétentes (à commencer par le directeur de l'audit) d'un risque de fraude important ou d'une mauvaise couverture de ce risque et se garder de tout triomphalisme !;
- informer également les responsables opérationnels sur les cas de fraudes constatées afin que chacun puisse en tirer un enseignement, et pas seulement les audités. Ceci implique une politique de reporting de la fraude respectant la nécessaire

confidentialité. Les techniques utilisées sont diverses : défalcation reports, indicateurs, reporting en comité d'audit, seuils de signification... ;

- réaliser des investigations complémentaires pour asseoir son constat... et fuir les impressions et conclusions hâtives ;
- collaborer avec les spécialistes (si l'auditeur est sollicité) ; et surtout, s'assurer que toutes les bonnes mesures de contrôle interne ont été prises pour éviter le retour de tels incidents.

2.5. Audit interne et responsabilité

Un commentaire sur la responsabilité de l'auditeur interne pourrait donc s'arrêter à ce simple constat. Mais la diversité des situations et la complexité des organisations conduisent à pousser plus loin le raisonnement et à s'interroger sur le devenir de la notion de responsabilité lorsque d'une part se développent les codes de conduite, ou codes d'éthique, et que d'autre part le législateur étend la responsabilité aux personnes morales.

Ainsi donc, l'auditeur interne, et singulièrement le responsable de la fonction, n'est pas à l'abri de tout, protégé par son contrat de travail. Quelle peut être la meilleure des protections contre ces risques croissants? À coup sûr, un professionnalisme sans reproche; le respect des normes professionnelles reconnues internationalement, l'adhésion à un Institut d'audit interne sont autant de garanties dont l'auditeur pourra se prévaloir.

Lorsque l'environnement devient dangereux, il importe de s'unir et de travailler avec rigueur. Et ce afin de parvenir à une fonction d'audit interne efficiente et efficace au sein de l'organisation. A cet effet, quels sont les conditions et défis d'une meilleure efficacité ? Et quels outils pour mesurer cette efficacité ?

3. VERS UNE FONCTION D'AUDIT INTERNE EFFICACE

Traiter de l'efficacité de la fonction d'audit interne c'est d'abord se poser la question : obligation de moyens ou obligation de résultat. Nous avons déjà vu (1 re partie, chapitre 3) que l'auditeur interne ayant une fonction de conseil et de consultant ne saurait avoir une obligation de résultat. Néanmoins, on a souvent déploré que l'audit interne ne puisse pas plus souvent chiffrer le résultat de ses actions et montrer qu'il « gagne de l'argent »; faute de quoi, a-t-on dit, l'auditeur interne risque d'apparaître comme un « spectateur » en marge de

l'entreprise et à côté de ses préoccupations majeures. Ce risque existe certes, mais il existe dans la mesure où les responsables de l'organisation n'ont pas été informés sur la fonction d'audit. De surcroît, la voie du résultat chiffrable à tout prix est dangereuse et parfois difficilement praticable.

3.1. Conditions et défis d'une bonne efficacité

❖ Les conditions

La condition première, et qui gouverne toutes les autres, est l'existence d'objectifs ; car être efficace, c'est d'abord réaliser ses objectifs. Or les objectifs de l'audit interne sont matérialisés dans le plan d'audit à partir duquel se déclinent toutes les autres conditions. Elles se rattachent toutes à deux critères essentiels et déjà évoqués : l'intégration dans l'entreprise et l'organisation du service.

- L'intégration dans l'organisation

On vient d'y faire allusion : l'obligation de moyens de l'audit interne sera comprise et acceptée si le service est bien intégré. C'est-à-dire qu'il faut que soient réunies à la fois des conditions culturelles et des conditions matérielles.

• Les conditions culturelles :

- une sensibilisation au contrôle interne ;
- une culture d'audit ;
- une bonne image de l'audit interne.

• Les conditions matérielles :

- des objectifs précis ;
- une méthodologie rigoureuse ;
- un bon plan de communication ;
- un professionnalisme reconnu.

- La définition des rôles et l'organisation du service

Le rôle de l'auditeur est clairement défini, celui du responsable de l'audit l'est moins et mérite d'être précisé. Sa fonction se confond avec celle du chef de mission dans les petites équipes ; dans les équipes plus grandes elle va se dissocier, le chef de mission reprenant par délégation une partie des rôles du responsable. Quel que soit ce partage des tâches, l'originalité de cette fonction de responsabilité par rapport aux auditeurs se traduit par des interventions que l'on peut situer avant les missions, pendant les missions, après les missions.

- Avant les missions, et bien sûr tout au long de l'année, le responsable a la tâche de choisir et sélectionner les auditeurs. Cette tâche très spécifique peut être réalisée en collaboration avec la direction des ressources humaines, elle ne saurait leur être abandonnée. Mais une sélection complémentaire est également à réaliser à l'occasion de chaque mission et il faudra prendre en compte le niveau de la mission (simple audit de conformité ou investigation complexe), le professionnalisme exigé (compétences comptables ou compétences informatiques...) et enfin la nature de l'activité auditée (marketing, production...). En sus de ce point essentiel le responsable de l'audit interne est le premier responsable de la définition d'une politique et d'une stratégie : définir et faire adopter des objectifs par la direction générale (ou le comité d'audit), les traduire en un plan, solliciter et obtenir les moyens pour les réaliser.
- Pendant les missions, son rôle ne se confond pas davantage avec celui des auditeurs qu'il doit assister et rencontrer. C'est lui qui assure l'interface entre l'audit et la hiérarchie de niveau élevé (en général le supérieur hiérarchique de l'audité). Il doit veiller au bon déroulement de la méthodologie, animer les réunions d'ouverture, suivre le planning et résoudre les conflits. Il va également animer les réunions intermédiaires et les réunions de clôture, contrôler la qualité des rapports et la pertinence des recommandations, veiller au respect des standards définis dans le manuel d'audit dont il assure la mise à jour. Il assiste les auditeurs dans les secteurs les plus exposés ou lorsque sont révélées des défaillances graves.
- À la fin de la mission, son rôle est essentiel dans l'opinion globale à donner sur la maîtrise d'une activité. Compte tenu des observations contenues dans le rapport d'audit, et de l'opinion des auditeurs avec lesquels il s'entretient, c'est lui qui met le point final à ce qui constitue l'objectif de la mission : apprécier la qualité du contrôle interne.

- Après les missions, la définition de son rôle tient en deux mots : organisation et image. C'est lui qui doit améliorer sans cesse le fonctionnement du service et veiller à ce que l'organisation puisse concourir à la réalisation des objectifs. Mais c'est lui également qui va améliorer l'image de l'audit interne dans l'entreprise : participation aux Comités d'Audit, entretiens avec les dirigeants, actions de promotion et d'explications. Son rôle dans ce domaine est fondamental, il va créer les conditions d'une bonne intégration et donc d'une bonne efficacité. Encore faut-il relever un certain nombre de défis.

❖ Les défis

Dans une autre langue on dit les « challenges »... On peut les ranger sous deux rubriques : l'environnement interne et la communication. Il n'est donc pas surprenant de les retrouver ici: éléments indispensables pour un bon contrôle interne, ce sont par voie de conséquence les conditions d'une bonne efficacité de l'audit interne.

- L'environnement interne

Rappeler ici cette notion c'est affirmer que si – culturellement – l'encadrement est sensibilisé comme il se doit au contrôle interne, la fonction d'audit sera d'autant plus efficace et performante. La culture de contrôle interne entraîne avec soi une culture d'audit : c'est elle qui rend tout possible, favorise les échanges et dialogues, facilite la coopération dans le travail, permet l'enrichissement réciproque et aboutit à des propositions constructives dans lesquelles chacun se reconnaît et qui sont en conséquence mises en œuvre avec rapidité et efficacité.

- La communication

C'est de la communication sur l'audit interne dont il s'agit ici, élément important du contrôle interne de l'audit. Le responsable d'audit qui a élaboré un plan de communication rigoureux, le met en œuvre de façon permanente, celui-là améliore du même coup l'efficacité de la fonction : il la fait mieux connaître et mieux comprendre et donc agit sur l'environnement de contrôle.

3.2. L'application de la norme 1300

La norme 1300 qui, fort justement, responsabilise le directeur de l'audit interne sur ces questions, envisage deux moyens d'action dans le cadre d'un plan de contrôle qualité : des évaluations internes et des évaluations externes.

❖ Les évaluations internes

- La supervision :

On a déjà signalé (« Conditions et défis d'une bonne efficacité ») que le rôle du chef de mission était ici essentiel. Mais doit-il se doter d'outils spécifiques d'appréciation pour remplir sa mission ou bien procéder de façon subjective et pointilliste ?

On peut envisager – et certains le font – un système de notations attribuées aux auditeurs par leur hiérarchie. On peut également aller plus loin et mettre ce système de notation à disposition des audités, tout comme on demande aux bénéficiaires d'une formation de porter un jugement sur la qualité des intervenants. Le système le plus sophistiqué – mais peut-être le plus cohérent – consiste alors à retenir les appréciations des deux parties : les audités pour 50% et la hiérarchie des auditeurs pour 50 %. On peut ainsi créer une « fiche » par auditeur et qui mesure les progrès réalisés par ce dernier ; le cumul des fiches permettant de mesurer les progrès de l'ensemble du personnel à condition de développer un questionnaire de ce type pour chaque mission d'audit. Certains commentateurs sont encore allés plus loin en tentant d'obtenir une mesure non plus de la seule qualité des missions, mais de la qualité de la gestion du service.

- Autres évaluations internes (norme 1311 et GMO 1311) :

La norme fait ici allusion à des contrôles continus et périodiques qui seraient réalisés par « d'autres personnes de l'organisation possédant une connaissance suffisante des pratiques d'audit interne ». Le GMO 1311 précise que ces « autres personnes » peuvent être : • des auditeurs internes compétents et expérimentés ; • des auditeurs externes certifiés ou d'autres professionnels de l'audit rattachés ou non au service d'audit interne. Et le GMO ajoute au programme d'assurance et d'amélioration qualité, obligatoire pour le responsable d'audit interne, la notion de « surveillance continue ». On peut s'interroger pour savoir s'il ne s'agit pas d'une évolution dans la pratique de l'audit interne.

❖ Les évaluations externes

Pour les réaliser la norme 1312 préconise un entretien avec le conseil sur la fréquence et les qualifications de l'évaluateur. Ces évaluations peuvent s'exercer selon quatre modalités :

- Le quality assessment.
- La peer review.
- L'auto-évaluation avec validation externe.
- La certification.

Ces modalités sont plus ou moins réalistes, plus ou moins faciles à mettre en œuvre, plus ou moins efficaces.

3.3. Les outils de mesure

Indicateurs, benchmarking, enquête d'opinion, ont chacun un rôle à jouer.

❖ Les indicateurs

Les indicateurs sont le moyen fondamental d'appréciation de l'activité et de la qualité et donc d'amélioration de l'efficacité. On distingue entre :

- Indicateurs d'activité ;
- Indicateurs de qualité ;
- Indicateurs de coûts.

❖ Le benchmarking

Le nom et la mode nous en viennent des États-Unis : c'est l'utilisation de critères qualitatifs et quantitatifs pour se situer entre membres d'une même profession, d'une même branche. Les enquêtes professionnelles ne sont rien d'autre qu'une amorce de benchmarking.

❖ L'enquête d'opinion

À côté du jeu des indicateurs qui va permettre de mesurer les évolutions, d'analyser les causes des dérives et donc d'améliorer l'efficacité, on cite couramment l'enquête d'opinion. Certains se limitent, avec sagesse, à une enquête au coup par coup et qui, faisant suite à la publication du rapport d'audit, porte exclusivement sur la qualité de ce dernier.

Conclusion

Avec la création d'entités d'Audit Interne au sein des organismes publics, les responsables seront dotés d'un outil très efficace pour faire respecter les politiques, les directives et les instructions. Ils auront ainsi la possibilité de prévenir et de déceler les dysfonctionnements et trouver des solutions adéquates pour y remédier, en concertation avec les services et les entités décentralisés qui feront l'objet d'audit.

Ce qui revient à dire qu'il est nécessaire de rédiger une charte de l'audit interne au sein du secteur public pour définir clairement les attributions et les responsabilités des auditeurs internes. Cette définition contribuera à lever les équivoques et les confusions qui font qu'on assimile les missions d'audit interne à des missions policières. Cette définition doit aussi mettre en relief la vraie raison d'être de l'Audit Interne, à savoir la recherche de l'efficacité, de l'efficience et de l'économie, à travers la recherche de solutions aux dysfonctionnements qui risquent d'entraver la bonne marche du secteur public.

Mais n'empêche que l'action des auditeurs internes doit couvrir par des missions toutes les zones génératrices de risques pour prévenir les déperditions de deniers et pour sauvegarder le patrimoine public.

BIBLIOGRAPHIE

1. Articles de revue

- Douglas, F. & Prawitt (2003), Managing the Internal Audit Function.
- Fikri, k. & Azzarradi,O. (2018), La professionnalisation de l'audit interne dans l'administration publique marocaine , revue cca.
- Sridhar, R., (2003), Internal Auditing: History, Evolution, and prospects.
- William, R. & Kinney, Jr., (2003), Auditing Risk Assesment and Management Processus.
- Lamkaraf, I., (2020) « La Contribution de l'Audit Interne à l'Amélioration de la Gouvernance des Entreprises Privées au Maroc », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 6 : Janvier 2020 / Volume 3 : numéro 1 ».

2. Livres

- Renard, J. & Nussbaumer, S. (2011), Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration, © Groupe Eyrolles.
- Renard, J. (2017), Théorie et pratique de l'audit interne, © Groupe Eyrolles.
- Renard, J. (2018), Théorie et pratique de l'audit interne, © Groupe Eyrolles.
- IFACI, Manuel d'Audit Interne : Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques.
- Renard, J. (2008), Théorie et pratique de l'audit interne, Editions d'Organisation, 54-55.
- Harakat, M. (1994), L'audit dans le secteur public au Maroc, Tome II Edition Babel.
- Weil M. (2007), L'audit stratégique : Qualité et efficacité des organisations, Anfor, Paris,39.