

**LES MESURES DE PERFORMANCE DE LA FONCTION
D'AUDIT INTERNE AU SEIN DE L'ENTREPRISE CAS DE LA
SOCIETE NATIONAL DES TRAVEAUX PUBLIC 'SNTF'**

Dr MILOUDI Mohamed karim

Enseignant à l'Ecole des Hautes Etudes Commerciales (MCA)

Mr BENBAIZID Badreddine

Chercheur à l'université de Nice-Cote d'Azur

Mr FARAH Yacine

Doctorant à l'Ecole des Hautes Etudes Commerciales

Résumé:

La fonction d'audit interne au sein de l'entreprise doit être performante afin de pouvoir réaliser ses objectifs fixés à long, moyen et à court terme (se développer, diversifier ses activités, survivre, conserver son indépendance, profit...etc), La mesure de la performance est une question toujours d'actualité pour toute équipe dirigeante dans une entreprise. En effet toute entreprise soucieuse de son évolution doit en permanence se poser des questions à savoir comment évaluer la performance de ces activités afin d'atteindre la performance total de l'organisation, sachant que les outils de mesure et de pilotage se divers d'une entreprise à l'autre, selon sa taille, son activité...etc.

Mots Clés : la Qualité de l'Audit Interne, la Performance, les indicateurs de mesure.

الملخص:

عرفت وظيفة المراجعة الداخلية تطورا ملحوظا خلال السنوات السابقة و هذا لمدى أهميتها داخل المؤسسة، و عليه أصبحت هذه الأخيرة تراعي مدى فعالية تلك الوظيفة من اجل استطاعتها تحقيق الأهداف المسطرة. و يعتبر مقياس الفعالية الشغل الشاغل لكل فريق مسير للمنظمة وعليه كل مؤسسة منشغلة بتطورها بصفة دائمة، فهي تبحث عن كيفية إمكانها

تقييم معيار الفعالية لمختلف وظائفها من اجل تحقيق الفعالية التامة للمنظمة.

الكلمات المفتاحية: معيار المراجعة الداخلية، الفعالية، وسائل القياس.

Introduction :

Dans les petites entreprises, les dirigeants peuvent vérifier directement que les tâches se déroulent de la manière qu'il juge appropriée. Mais la supervision du dirigeant et l'ajustement mutuel entre les divers acteurs (MINTZBERG Henry, 1982)¹ deviennent rapidement inadaptés lorsque la taille de l'entreprise augmente.

Il faut donc que la direction mette en place des dispositifs permettant d'appliquer partout la supervision. Le choix de ces dispositifs vise à garantir la qualité de l'organisation à travers la performance.

La fonction de l'audit interne, qui est défini comme une activité, intervient avec des ressources et outils appropriées afin d'apporter le plus de valeur ajoutée. L'audit interne doit vivre l'entreprise, être imprégné de sa culture, se sentir concerné par tout ce qui la touche, ses succès comme ses difficultés ou ses échecs. En revanche, le recours ponctuel à des ressources et à des compétences externes, lorsque la nécessité s'en fait sentir, est à recommander.

En effet, devant des impératifs comme la réalisation de profits, l'atteinte des meilleurs rendements pour les actionnaires, l'accroissement des parts de marché et la maîtrise des risques des activités, l'audit interne donne une assurance en évaluant le niveau du contrôle interne afin d'atteindre efficacement les objectifs qui leur sont assignés. C'est donc cette fonction est devenu très utiles au sein de l'entreprise, ce qui explique sont développement au cours ces derniers décennies.

Eu égard aux développements qui précédent, nous avons proposé de répondre à la problématique suivante :

Quels sont les indicateurs de mesure de la performance des fonctions d'audit interne ?

Cette recherche a été effectuée en Algérie où le poids du secteur public a une importance considérable, exactement a L'entreprise national de travaux Publics (SNTTP) au siège de la direction générale, la recherche basée sur une recherche descriptive et analytique, notre intérêt est

d'apprendre à professer et maîtrisée les mesures de performance de la fonction audite interne. De déterminer les indicateurs de performance d'audit interne dans une entreprise public et les décisions prises afin d'améliorer la performance.

Afin de répondre a cette question cruciale, nous avons subdivisez notre travail en trois parties. La premiers partie consacré à définir et de clarifier la notion de la performance d'une fonction et ses notions voisines, le deuxième partie est de comprendre l'analyse des différents Mesure et de Pilotage de la Performance de la Fonction d'Audit Interne, la troisième partie basé sur une recherche qualitative et analytique, nous essayons de toucher les objectifs poursuivis à travers les indicateurs de mesures de la performance de la fonction audite interne au sein de la SNTP.

I- La performance d'une fonction :

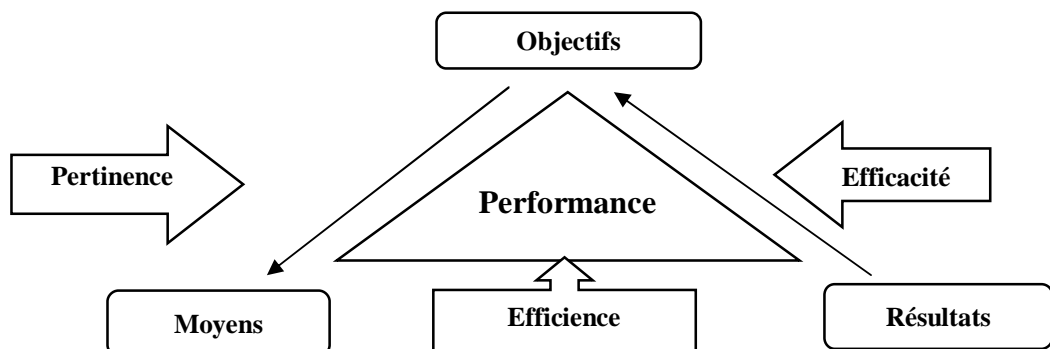
1- La performance et notions voisines :

La performance est un concept englobant et intégrateur, il existe plusieurs définitions, on peut citer les définitions suivantes :

Le dico de management, définit la performance d'une entreprise comme étant : « le résultat obtenu par cette dernière au sein de son environnement concurrentiel, lui permettant d'augmenter sa compétitive, sa rentabilité, ainsi que sa capacité à influencer les autres firmes du secteur (renforcement de son pouvoir de négociation) » (MEIER Olivier, 2009) ².

La performance désigne donc l'aptitude d'une entreprise à pouvoir réaliser de bons résultats, du moins ceux qu'on attend d'elle. Elle regroupe plusieurs aspects l'efficacité, l'efficience et l'économie, qui sont résumé dans le triangle de contrôle de gestion suivant :

Figure N°1 : Le Triangle du Contrôle de Gestion



Source : (LONONG, H et al, 2003) ³

1.1 L'efficacité :

C'est un concept relativement récent de 1908 (DUNCAN Jack, 1990)⁴. La notion d'efficacité est largement utilisée dans les activités économiques et de gestion. Elle est définie :⁵

« L'efficacité qualifie la capacité d'une personne, d'un groupe ou d'un système de parvenir à ses fins, à ses objectifs (ou à ceux qu'on lui a fixés) ».

Donc, l'efficacité est le meilleur rapport possible entre le degré de réalisation des objectifs et les moyens mis en œuvre pour l'obtenir.

Le concept d'efficacité peut être résumé par la formule suivante :

$$\text{Efficacité} = \text{Résultat réalisé} / \text{Objectif fixé}$$

1.2 Efficience :

L'efficience représente le rapport entre le résultat obtenu et les ressources utilisées. L'exigence d'efficience correspond ainsi à l'atteinte du résultat, avec un minimum de ressources mobilisées (temps minimal, efforts limités, économie de moyens) (MEIER Olivier, 1990)⁶.

Une formule peut aussi être construite pour résumer l'efficience est :

$$\text{Efficience} = \frac{\text{Résultat Réalisé (output)}}{\text{Ressource engagée (input)}}$$

Elle englobe les deux concepts suivants :

- La Productivité : Optimisation des ressources physiques mise en œuvre

$$\text{Productivité} = \frac{\text{Quantité sortants}}{\text{Quantité entrants}}$$

- La rentabilité : Optimisation des ressources financière mise en œuvre.

$$\text{Rentabilité} = \frac{\text{Profit}}{\text{Capital investi}}$$

1.3 Pertinence :

La pertinence renseigne sur le prix auquel ont été acquises les ressources utilisées pour atteindre l'objectif fixé. Les ressources doivent se procurer au moindre coût.

2- La mesure de la performance :

Il est indispensable pour l'entreprise de s'assurer en permanence la performance de ses activités et cela par la mesurer.

La mesure de la performance est l'évaluation du réalisé par rapport à des

critères qui sont site ci-déçu.

-La mesure peut néanmoins être '**absolue ou relative**'.

Dans le cadre d'une évaluation relative, les résultats obtenus seront jugés relativement à des performances passées ou extérieures à l'entreprise.

Lorsque l'évaluation est absolue, ils sont jugés sans référence à des données précise.

De plus, la mesure peut être quantitative ou qualitative, c'est-à-dire basée sur des données chiffrées ou sur des caractéristiques plus subjectives.

La performance peut également se mesurer (Maamri Massinissa; Mezaouer Nabil, 2013)⁷ :

- **A posteriori** : il s'agit de mesurer le degré de performance atteinte ou le degré de réalisation des objectifs. C'est un constat fait grâce aux indicateurs de résultats ou indicateurs de reporting.

- **A priori** : il s'agit en fait de mesurer la progression de réalisation des objectifs et de permettre de réagir, et ce par des actions correctives. Cette mesure est possible grâce à des indicateurs de suivi ou indicateurs de pilotage.

-La mesure de performance est une notion **relativiste**. En effet, lorsque l'on évalue une performance, il faut savoir par rapport à quoi on le fait et surtout sur quelles bases une comparaison peut être faite.

2.1 Les Objectifs de la Mesure de la Performance :

La mesure des performances des directions ne peut constituer une fin en soi ; elle vise une multitude d'objectifs et de buts.⁸ (CALLAT Allain, 2008) Elle cherche à orienter le comportement des managers de deux façon : par une information claire sur la nature de la performance recherchée, et par la mise en place de dispositifs d'indication et de pilotage autour de cette mesure.

➤ Un Objectif D'information

La mesure de performance des directions permet au responsable d'avoir périodiquement la situation de la direction, le degré d'atteinte des objectifs ainsi que toute information liée à son fonctionnement.

La mesure des performances a pour objectif d'informer le management sur les niveaux de performances atteints par les directions à des fins de pilotage.

➤ Un Objectif D'indication

L'évaluation de la performance joue un rôle important dans l'incitation

des responsables en les mettant sous tension en direction de la performance définie.

Cette tension peut être transformée en une dynamique créatrice de performance et d'apprentissage.

Le dispositif d'indication conduit, en premier lieu, à la mise en place d'une négociation entre les responsables et le niveau hiérarchique sur les termes d'évaluation afin de permettre la participation de tout un chacun dans la réussite de l'entreprise.

En second lieu, le dispositif est renforcé par la mise en place d'un système sanction/ récompense qui peut traduire par des termes de :

- **Rémunération** : présence ou absence de bonus, évaluation de la rémunération fixe,... ;
- **Statut** : promotion, mutation, licenciement,... ;
- **Reconnaissance** : notoriété, voyage,... ;
- **Promotion de direction** : qui permet d'ériger d'une catégorie à une autre.

Cela afin de motiver le personnel suivant les performances réalisées par chacun des responsables opérationnels.

➤ **Un Objectif de Pilotage**

La mesure des performances crée certaine dynamique au sein de l'entreprise. En effet « On ne gère que ce que l'on mesure ».

La mesure permet donc d'objectiver les états de gestion et de management à partir desquels les actions peuvent conduire des analyses, des décisions et des plans d'actions.

2.2 Les Principes de la Mise en Place de la Mesure de Performance :

La mesure de performance d'une entité doit satisfaire certains critères conditionnant sa crédibilité. En effet, elle doit être objective, vérifiable, rester simple et compréhensible.

Pour la mesure de performance des directions, les principes de construction jugés fondamentaux sont présentés ci-après⁹ (GALDEMA Virginie ; GILLES Léopold ; Odile SIMON Marie 2012):

➤ **Le Principe de Pertinence**

Afin que la mesure de performance soit pertinente, les comportements des responsables doivent converger vers un seul but : réaliser les objectifs globaux fixés par le management.

Il s'agit donc, pour toutes les directions, d'adopter le même système de mesure que l'entreprise elle-même.

➤ **Le Principe de Contrôlabilité**

Il signifie que les responsables opérationnels doivent construire le système de mesure de performance sur la base d'éléments qu'ils peuvent maîtriser et qui sont sous leur contrôle.

➤ **Le Principe de Stabilité**

Quoi qu'il doive être évolutif, c'est-à-dire apte à s'adapter en fonction des changements des circonstances et de la stratégie, le système de mesure de performance doit être relativement stable dans le temps afin de pouvoir effectuer des comparaisons d'une période à l'autre.

➤ **Le Principe de Fiabilité**

La mesure doit être fiable, par rapport à la performance de la direction, c'est-à-dire vérifiable et objective.

➤ **Le Principe de Vérifiabilité**

Elle signifie que la mesure doit donner le même résultat si elle effectuée par deux personnes différentes.

➤ **Le Principe de L'objectivité**

Elle signifie que la personne qui mesure n'a aucun intérêt personnel dans l'évaluation. Cela suppose que les règles d'évaluation soient suffisamment explicites aux yeux de tous, et qu'il y ait très peu de place pour l'interprétation et le jugement personnels.

De ce fait, si une partie de la performance repose sur la satisfaction de la clientèle, il faudra expliciter les indicateurs qui mesurent cette dernière (*la satisfaction*), la procédure qui les alimente (*les indicateurs*) et les personnes chargées du suivi de ces indicateurs.

II- Les Outils de Mesure et de Pilotage de la Performance de la Fonction D'Audit Interne :

1. Les Indicateurs de Performance :

Les indicateurs sont le moyen fondamental d'appréciation de l'activité et de la qualité et donc d'amélioration de la performance. Pour un début on doit définir un indicateur.

Selon Pierre VOYER : « Un indicateur est un élément ou un ensemble d'éléments d'information significative, un indice représentatif, une statistique ciblée et conceptualisée selon une préoccupation de mesure, résultant de la collecte de données sur un état, sur la manifestation observable d'un phénomène ou sur un élément lié au fonctionnement d'une organisation » (VOYER Pierre,1999)¹⁰.

1.1. Les caractéristiques d'un bon indicateur :

Pour dire qu'un indicateur est bon, il faut qu'il ait les caractéristiques suivantes (VOYER Pierre,1999)¹¹

- **L'accessibilité** : l'indicateur doit être accessible, facile à obtenir et à utiliser.
- **L'intelligibilité** : l'indicateur doit être simple, claire, compréhensible,
- **L'évocation** : l'indicateur doit être bien illustré et présenté, visuellement évocateur et facilement interprétable par ses utilisateurs, par le choix de la forme de représentation (tableau, graphique ou pictogramme).
- **La comparabilité** : tout indicateur doit permettre une comparaison historique des résultats ou encore une comparaison avec des données externes à l'unité administrative (benchmarking).

1.2. Objectif des indicateurs

Au moins mensuellement, trimestriellement, ou annuellement la structure audit interne doit calculer des indicateurs pour suivre et s'informer sur l'état de l'avancement de cette fonction.

Il permet de (Forum des Responsables de la vérification interne, Mars 2009)¹²:

- Calculer le pourcentage d'avancement de la mission par rapport aux prévisions, sauf à découvrir que les prévisions doivent être réajustées ;
- Ajuster les budgets de dépenses (essentiellement des frais et déplacement et de formation) et d'expliquer les écarts pouvant se produire sur ce poste ;
- Affiner l'élaboration des plans à venir par une meilleure approche de l'estimation des temps.

1.3. Les indicateurs d'évaluation de la performance :

Jack RENARD dans son ouvrage théorie et pratique de l'audit interne a recommandé une liste d'indicateur pour l'appréciation et l'évaluation de la performance de la fonction audit interne.

Ces indicateurs sont regroupés selon trois types (RENARD Jack, 2013)¹³ :

a) Indicateurs de performance (d'activité) :

Respect de la planification initial= (Nbr de mission réalisées/Nbr de mission figurant au plan) x 100

Cet indicateur mesure le pourcentage d'avancement de la mission par rapport aux prévisions prévues à la planification initiale. Son calcul est fait annuellement et pour qu'il soit satisfaisant il est nécessaire qu'il remplisse au moins 80%.

On peut encore aller plus loin dans l'affinement de ce concept et mesurer, toujours par rapport au plan :

- Le nombre de missions en cours ;
- Le nombre de missions non réalisées ;
- Le nombre de missions réalisées et non prévues.

Durée moyenne des missions audit= (Nbr de jours d'audit/Nbr de mission)

Cet indicateur permettant de mesurer la durée moyenne des missions d'audit. Il est possible de le décomposer en indicateurs plus détaillés selon les types de mission.

Nombre de jours d'audit/jours ouvrés

Cet indicateur fournit un ratio intéressant et à surveiller puisqu'il mesure l'évolution du temps consacré aux strictes opérations d'audit par rapport au temps global.

Formation professionnelle = Nbr de jours de formation/jours ouvrés

C'est un ratio explicatif permet de mesurer l'évolution de la formation dispensée par auditeur. C'est à partir de ces éléments que les responsables établissent un programme de formation pour l'auditeur.

Nombre moyen de pages= Nbr de page de rapports/Nbr de rapports

Cette mesure aide à y voir plus clair sur la façon de travailler des auditeurs et, éventuellement, la richesse de leurs conclusions.

b) Indicateurs de qualité :

Nbr de mission imprévues/Nbr de mission

Permet de mesurer l'évolution de l'exhaustivité et de la qualité du plan d'audit.

Recommandations refusées/Total des Recommandations

Ce ratio donne une idée sur l'appréciation des recommandations par les audités.

Recommandations non Réalisées/Recommandations Acceptées

Ce ratio complète le précédent en donnant une précieuse indication sur la qualité de la mise en œuvre des recommandations de l'audit interne.

Nbr de mission respectant le budget de temps/Nbr Total de missions réalisées

Cet indicateur détermine le niveau de respect des budgets de temps alloué à la réalisation de la mission d'audit interne. Ce ratio est calculer annuellement et il peut avoir un écart minimum de 10%.

Dossiers d'audit incomplets /Nbr de missions

Moyen d'apprécier la qualité du travail dans cette phase finale et souvent négligée qu'est la constitution du dossier d'audit.

c) Indicateurs de couts :

Dépense du service/Nbr des auditeurs

Il permet d'ajuster les budgets de dépenses (essentiellement des frais et déplacement et de formation) et d'expliquer les écarts pouvant se produire sur ce poste.

Indicateur budgétaire qui permet de comparer évolution du budget et évolution des effectifs.

Dépense du service/Nbr de jours de mission

Ce ratio donne une information importante puisqu'elle donne le cout à la journée et permet de se comparer aux couts du marché. On peut affiner l'analyse en distinguant couts directs et cout indirects, main-d'œuvre et frais de déplacement, etc.

2. Le tableau de bord :

2.1 Définition :

On peu le définir comme suit : « Le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs de pilotage, construits de façon périodique, à l'intention d'un responsable, afin de guider ses décisions et ses actions en vue d'atteindre les objectifs de performance » (DORIATH Brigitte, 2008)¹⁴.

2.2 Rôle de tableau de bord¹⁵ :

- Est un support de communication entre responsable ;
- Favorise la prise de décision, après analyse des valeurs remarquables, et la mise en œuvre des actions correctives ;
- Peut être un instrument de veille permettant de déceler les opportunités et risques nouveaux.

Pour cela le responsable de l'audit interne doit élaborer un tableau sur

plusieurs périodes dans le but de réagir à temps, qui lui permette de suivre en permanence l'activité de ses équipes et de prendre toutes dispositions pour améliorer l'efficacité de cette activité. Son contenu et sa structuration dépende du responsable auquel il s'adresse ainsi son champ de responsabilité et d'intervention ; donc pour l'élaboration d'un bon tableau le responsable doit respecter les caractéristiques énoncées ci-dessus :

- **La couverture** : le tableau de bord doit répondre aux attentes des responsables destinataires.
- **La maniabilité** : il doit être simple dans sa construction, il ne doit pas contenir trop d'indicateur afin d'offrir une lecture facile et une vision simplifiée à ses utilisateurs leur donnant une information des plus représentative pour une meilleure prise de décision.
- **La cohérence et la continuité** : les indicateurs au tableau de bord doivent pouvoir évoluer dans le temps, et les informations permettant de les renseigner doivent émaner de sources fiables, pertinentes et périodiquement alimentées.

3. Le Benchmarking :

Le nom et la mode nous en viennent des Etats-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. C'est qu'en effet il y a dans cette dernière pratique un élément supplémentaire et qui nous intéresse ici au plus haut point : c'est l'identification des meilleures pratiques pour permettre une plus grande efficacité. (LEPOIVRE Fabien, 2005)¹⁶

Le benchmarking « consiste à prendre comme référence de performance un groupe d'entreprise ou d'entités comparables du point de vue de ce que l'on cherche à mesurer. Cette pratique se développe rapidement. La performance ne se mesure alors plus par rapport à une prévision interne, mais par rapport aux réalisations d'autres entreprises ou d'autres entités au sein ou à l'extérieur du groupe » (GIRAUD, Françoise ; SAULPIC Olivier ; MARTEAU Patrice, 2002)

The IIA a développé cette pratique sous le nom de GAIN « *Global Auditing Information Network* »^A.

Le programme mise en place permet à de nombreux services d'audit interne de se comparer par la mise en commun pratique et résultats des concurrents afin que chacun se situe individuellement par rapport à

^A Le réseau Mondial d'information sur l'audit de l'IIA dort de plus de 1500 responsables d'audit à travers le monde, rencontre toujours un franc succès.

l'ensemble et donc de progresser. Malgré qu'il est difficile à mettre en œuvre puisqu'il nécessite de récolter des informations comparables d'autres entreprises ou d'autres entités (*même en interne, il est souvent difficile de trouver des entités comparables entre elles*)

Par contre le benchmarking est ainsi accusé d'être une machine à tuer l'initiative et le progrès. De fait, on connaît de par le monde des civilisations qui ne progressent que par la copie ; même améliorer, ce n'est qu'une copie. Il est en d'autre qui progresse par la découverte et l'innovation¹⁷.

4. L'enquête d'opinion (satisfaction)

A 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. On demande alors aux destinataires du rapport si ce dernier est¹⁸:

Intéressant ?, Utile ?, Convaincant ?, Comportant des observations pertinentes ? constructives ?

Ou demande également si les recommandations sont :

Opérationnelles ?, Réalistes ?, Permettant de mieux maîtriser l'activité ?, Sont génératrices d'économie ?

L'enquête d'opinion peut être pratiquée et exercée en deux façons, pour des cibles et des objectifs différents.

4.1 Enquête avant audit avec les responsables

Un moyen d'information, pour savoir l'opinion des responsables et ceux qui travaillent avec eux sur la qualité de management d'une activité qui va être auditée.

Cette démarche permet de (The Institute of Internal Auditors, 2015)¹⁹:

- Connaître les problèmes des audités ;
- Informer les auditeurs sur les points à examiner ;
- Donc, aller plus vite dans la bonne direction pour l'auditer.

4.2 Enquête après audit :

Une telle enquête avec les audités permet de savoir leur opinion et donc leur degré de satisfaction sur la qualité du travail accompli.

On demande alors aux destinataires du rapport si ce dernier est (RENARD Jacque, 2013)²⁰:

Intéressant ?, Utile ?, Convaincant ?, Et comporte des observations pertinentes ? Constructives ?

On demande également si les recommandations sont :

Opérationnelles ?, Réalistes ?, Ou permettant de mieux maîtriser l'activité ?

Cette enquête est donc à n'utiliser qu'avec précaution et réflexion car celle-ci ne s'adresse qu'à un petit nombre, alors il suffit d'un interlocuteur mal intentionné pour fausser le résultat.

Une telle enquête d'opinion peut être utiles mais il ne faut pas étendre plus qu'elle ne peut en donner. Le plus essentiel est dans la connaissance des autres que cette démarche permet d'approfondir. Ainsi les auditeurs internes pourront détecter un environnement de contrôle peu favorable, une mauvaise connaissance de l'audit, des attentes qu'ils ne peuvent satisfaire...l'enquête le renvoie l'image de l'autre beaucoup plus que leurs propre image. (RENARD Jack, 2003)²¹.

Pour conclure, nous pouvons dire que la mesure de la performance de la fonction audit interne est importante afin de pouvoir prendre une décision sur le degré d'efficacité de cette fonction, à travers la capacité des auditeurs à atteindre les objectifs fixés qui sont en général : la réalisation des missions planifiées ou l'application des audits des recommandations fournies par l'audit interne.

Nous devons également souligner l'importance des outils de mesure et pilotage tels que les indicateurs, le tableau de bord ainsi le benchmarking et l'enquête d'opinion dans la mesure de performance de l'audit interne comme fonction indispensable pour chaque entreprise.

Après l'étude théorique de l'ensemble des concepts liés au contrôle interne et à l'audit interne, nous allons appliquer ces dernières dans la partie suivante en l'occurrence, la mesure de performance de la fonction audit interne de l'entreprise de notre cas d'étude d'SNTP.

III. La performance de la fonction d'audit interne au sein de la SNTP :

Cette partie constitue l'aboutissement d'un travail de recherche. Il traduit notre compréhension des notions théoriques développées dans les parties précédentes.

L'objectif de cette étude de cas est de vérifier à quel point la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise SNTP est performante.

Pour cela nous avons opté pour une structure en deux points essentiels qui sont :

- La présentation de l'organisme d'accueil.
- L'évaluation de la performance de l'audit interne.

Nous avons procédé notre recherche au niveau de la Société SNTP (*Société Nationale de Travaux Publics*), entreprise étatique à caractère SPA, elle se présente comme l'une des entreprises les plus importantes de travaux en Algérie. Et plus précisément au niveau Direction Audit Interne, étant donné le rôle important que joue cette Activité à travers ses structures, ainsi que la sauvegarde des patrimoines de l'entreprise.

1. Présentation de la SNTP

La Société Nationale des Travaux Publics " SNTP " est une Entreprise Publique Economique, de société par actions, elle a été créée en 1977, par le décret n°77/184 du 17/12/1977.

Son capital social est de 1.470.520.000 DA. La SNTP est structurée en trois (03) directions Régionales :

La SNTP a pour mission principale la réalisation des travaux d'infrastructure routières, autoroutières, aéroportuaires, génie civil et hydrauliques, elle emploie un effectif de 620 travailleurs, répartis à travers sa direction générale et ses différentes structures régionales à savoir région Est Bejaia, Ouest et Sud Ouargla.

2. Evaluation de la performance de l'audit interne

Pour arriver à notre objectif de la recherche celui d'évaluer la performance de fonction audit interne au sein même de cette entreprise, on va calculer des ratios d'évaluation de la fonction Audit Interne.

2.1 Indicateurs de performance (d'activité) :

- **Indicateur de performance :** Ces indicateurs de performance calculés de 2014 à 2016

Respect de la planification initial = (Nbr de mission réalisées/Nbr de mission figurant au plan) x 100 , Cet indicateur de résultat tenu a mesuré la proportion des activités de vérification interne réalisées par rapport à celle prévues à la planification initiale et entérinées par la Direction.

L'objectif visé est de réaliser plus de 80% des mandats prévus à la planification initiale.

Les résultats sont présentés dans le tableau suivant :

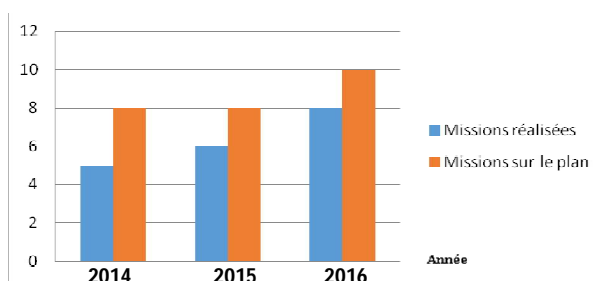
Tableau N° 01: le respect de la planification initial

Année	2014	2015	2016
Missions réalisées	5	6	8
Missions sur le plan	8	8	10
%	62.5	75	80

Source : tableau élaboré par nos soins

On peut schématiser les résultats du tableau dans un graphe pour les biens résumés

Figure N°01: le respect de la planification initial



Source : schéma élaboré par nos soins

De 2014 à 2016 nous remarquons que l'entreprise n'a pas réaliser toutes ses missions d'audit en 2014 et 2015, mais le taux est en évolution, l'objectif est réalisé en 2016 a un taux de 80%, dans cette année, l'entreprise a connu un changement de son président directeur général.

- **La Moyenne de jour pour chaque mission :**
Durée moyenne des missions audit = (Nbr de jours d'audit/Nbr de mission)

Tableau N°02: Moyenne des jours pour chaque Mission

Année	2014	2015	2016
Missions d'audit	300	300	300
Missions	05	06	08
%	60	50	37.5

Source : tableau élaboré par nos soins

Nous remarquons que l'entreprise prévoit une Moyenne de 37.5 à 60 jours pour chaque mission d'audit, le nombre de jours se fait à la base du nombre de missions par année, toutes les missions d'audit ont la même durée de 300 jours par an.

➤ **Le temps consacré aux strictes opérations d'audit :**

Nombre de jours d'audit/jours ouvrés : Cette indication mesure l'évolution du temps consacré aux strictes opérations d'audit par rapport au temps globale.

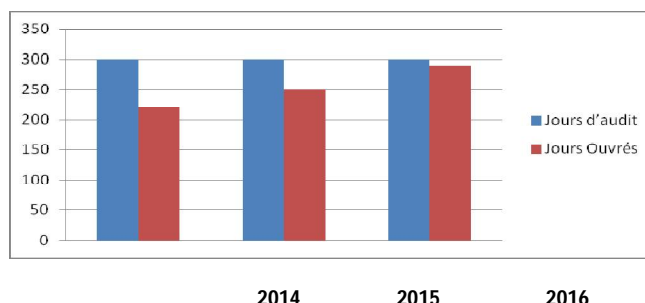
L'objectif visé est de consacrer 60% et plus des jours de travail disponibles aux travaux de vérification. Le tableau et le schéma suivants nous donne les résultats de cet indicateur depuis l'année 2014 :

Tableau N°03:Nombre de jours d'audit par rapport aux jours ouvrés

Année	2014	2015	2016
Jours de Formation	12	15	20
Jours Ouvrés	220	250	290
%	136	120	103
Nbr des Auditeurs	2	3	5
J/Auditeurs	6	5	4

Source : élaborer par nos soins

Figure N°03 : Nombre de jours d'audit par rapport aux jours ouvrés



Source : élaborer par nos soins

Nous remarquons que les missions d'audit nécessite plus de jours Ouvrés par mission, le nombre de jours d'audit est supérieur au nombre de jours ouvrés, dans la majorité des années

d'où le taux est entre 136% et 103%.

➤ **Formation professionnelle :**

Formation professionnelle = Nbr de jours de formation/jours ouvrés :
Cet indicateur de gestion mesure les efforts consacrés à la formation pour s'assurer de niveau de qualité de formation optimal des vérificateurs internes.

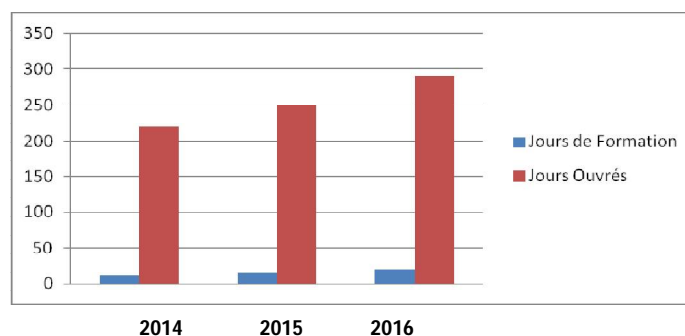
L'objet visé est de toucher les 07 à 15 jours par vérificateur, Annuellement cet indicateur explique l'évolution de la formation dispensée par auditeur.

Tableau N° 4: Nombre de jours de formation par rapport aux jours ouvrés

Année	2014	2015	2016
Jours d'audit	300	300	300
Jours Ouvrés	220	250	290
%	136	120	103

Source : élaborer par nos soins

Figure N°4 : Nombre de jours de formation par rapport aux jours ouvrés



Source : Elaborer par nos soins

L'entreprise offre a ses auditeurs entre 4 et 6 jours de formation pour chaque auditeurs, donc elle reste loin de la norme.

2. Indicateur de qualité :

2.1 Les indicateurs de l'exhaustivité :

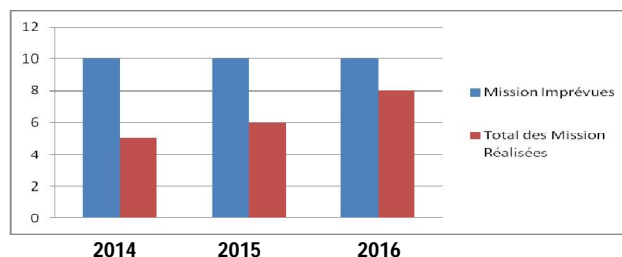
Nbr de missions commandées/Total des missions réalisées, cet indicateur mesure l'évolution de la qualité du plan d'audit interne.

Le tableau et le schéma présenté ci-dessus donne une approche de la qualité du plan d'audit et son exhaustivité :

Tableau N°5 : Nbr de Mission Imprévues par rapport au Nombre de Mission

Année	2014	2015	2016
Recommandation Refusées	17	14	10
Total des recommandations	20	25	30
%	85	56	33

Figure N°5:Nbr de Mission Imprévues par rapport au Nombre de Mission



Source : élaboré par nos soins

L'entreprise réalise moins de missions que imprévues, d'où le taux des missions imprévues par rapport des missions réalisées est compris entre 2 et 1.25, l'entreprise en 2016.

2.2 L'appréciation des recommandations

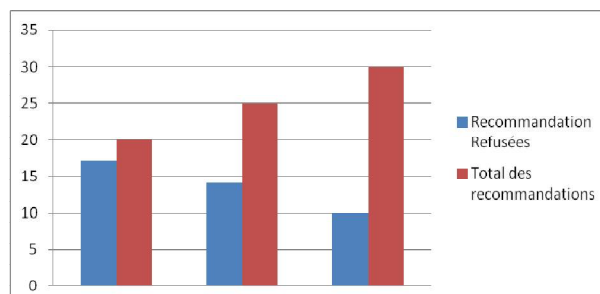
Recommandations refusées /Total des recommandations

L'état des recommandations refusées par les audits au sein de la **SNTP** est présentée comme suit :

Tableau N°6: Recommandations refusées par rapport au total des recommandations

Année	2014	2015	2016
Recommandation Refusées	17	14	10
Total des recommandations	20	25	30
%	85	56	33

Figure N°6: Recommandations refusées par rapport au total des recommandations



Source : élaboré par nos soins

Nous constatons que les recommandations sont en décroissances d'une année à l'autre, ainsi que les recommandations refusées, ce qui est justifié par la prise en compte de recommandations qui corrigent les failles. Le taux de refus des recommandations est en décroissance, et ce dernier n'a jamais dépassé les 85%.

2.3 Le niveau de respect des budgets et le temps :

Nbr des missions respectant le budget et le temps / Nbr Total des missions réalisées : Cet indicateur détermine le niveau de respect des budgets et de temps alloués à la réalisation du mandat de vérification interne.

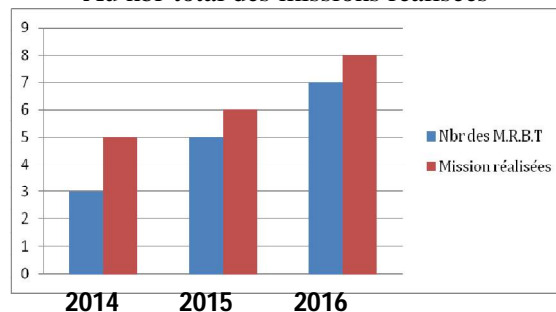
L'objectif visé est d'avoir un résultat de 100% avec un écart jusqu'à 10% autorisé. Les résultats de calcul de cet indicateur sont :

- Le processus de validation des constats d'audit ;
- L'application des normes en matière d'envoi du projet de rapport à l'audité pour commentaire ;
- Les actions de communications réalisées par l'audit concernant la valeur ajoutée de recommandations des auditeurs, dont l'analyse des problèmes des structures auditées.

Tableau N°7: Nbr des missions respectant le budget et le temps par rapport au nbr total des missions réalisées

Année	2014	2015	2016
Nbr des M.R.B.T	3	5	7
Mission réalisées	05	06	08
%	60	83	87.5

Figure N°: Nbr des missions respectant le budget et le temps par rapport au nbr total des missions réalisées



Source : élaborer par nos soins

Nous constatons que n'est pas toutes les missions réalisées qui respecte le budget et le temps dans les trois Années, mais le nombre est en évolution dont le taux est entre 60% et 87.5%.

Conclusion :

Au terme de notre recherche, nous pouvons affirmer que cette étude a été pour nous l'occasion de comprendre plus en profondeur et appliquer en pratique les outils et techniques d'Audit Interne et l'évaluation du Contrôle Interne en suivant ses différentes étapes.

A la fin de cette étude et afin de rendre la fonction d'audit interne plus performante et dans le but de donner une valeur ajoutée à l'entreprise, nous proposons les recommandations suivantes :

- Elaborer un budget annuel bien précis pour la fonction audit interne.
- Maîtriser en place une structure de gestion des risques, laquelle doit élaborer une cartographie des risques.
- Lancer une politique de recrutement des auditeurs pour couvrir le manque remarqué par rapport à l'organisation et les besoins de la Direction, aussi l'importance de l'entreprise.
- Revoir les composantes de son organisation, qui porte un département hors sa fonction, celui de passation des marchés.
- Utiliser les indicateurs de mesure de performance celle le benchmarking, le tableau de bord, l'enquête d'opinion.

Pour conclure, nous pouvons dire que cet Article se veut un diagnostic d'un processus pour enrichir la réflexion, le critère de performance d'une fonction aussi importante, nous pouvons dire que la mesure de la performance de la fonction audit interne est importante afin de pouvoir prendre une décision sur le degré d'efficacité de cette fonction, à travers la capacité des auditeurs à atteindre les objectifs fixés qui sont en général : la réalisation des missions planifiées ou l'application des audits des recommandations fournies par l'audit interne.

Nous devons également souligner l'importance des outils de mesure et pilotage tels que les indicateurs, le tableau de bord ainsi le banchmarking et l'enquête d'opinion dans la mesure de performance de l'audit interne comme fonction indispensable pour chaque entreprise.

Références bibliographiques :

- ¹ MINTZBERG HENRY, structure et dynamique des organisations, édition d'organisation 1982.
- ² MEIER Olivier, Dico de management, édition dunod, paris2009, P155.
- ³ LONONG, H et all, 2003Le contrôle de gestion «organisation et mise en œuvre 2éme éd. Paris : DUNOD, 2003, P6.
- ⁴ DUNCAN Jack, La recherche de l'efficacité dans : Les grandes idées du management,éd Afnor Gestion, 1990, p. 22
- ⁵ <http://www.excellence-operationnelle.tv/loee-overall-efficiency-equipment.php/> date de consultation 03/09/2017
- ⁶ MEIER Olivier, Dico de Management, Op.cit, P70
- ⁷ MAAMRI Massinissa ; MEZOUAR Nabil, Mémoire En vu de l'obtention du diplôme en finance et comptabilité, UNIVERSITE ABDERRAHMANE MIRA DE BEJAIA, promotion 2013, page 28.
- ⁸ CALLAT Allain, « Management des entreprises », Édition Hachette Livre, france 2008, p.38
- ⁹ GALDEMA Virginie ; GILLES Léopold ; Odile SIMON Marie ; Cahier de Recherche ; Performance, efficacité, efficience : les critères d'évaluation des politiques sociales sont-ils pertinents ?; décembre 2012.
- ¹⁰ VOYER Pierre, tableau de bord de gestion et indicateurs de performance, Edition presse de l'université de Québec, 2em édition,1999 P61.
- ¹¹ VOYER Pierre, Tableau de Bord de gestion et Indicateurs de performance, 2° édition, presse de l'université du Québec, 1999, Page 68.
- ¹² Forum des Responsables de la vérification interne, guide sur les indicateurs de performance dans les unités de vérification interne, Mars 2009.
- ¹³ RENARD Jack, Théorie et Pratique de l'audit interne,8° édition,2013 P
- ¹⁴ DORIATH Brigitte, Contrôle de gestion en 20 fiches, édition Dunod, Paris, 5eme éditions, 2008, P143.
- ¹⁵ https://www.piloter.org/mesurer/tableau_de_bord/role-tableau-de-bord.htm., date de consultation 03/09/2017
- ¹⁶ FABIEN Lepoivre, benchmarking concept et méthodologie, Nevao Conseil, https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publique/files/files/documents/performance/controle_gestion/analyse_comparative/concepts_et_methodologie/Guide_methodologique_benchmarking_Nevaoconseil_2005.pdf
- ¹⁷ RENARD Jacque, Théorie et pratique de l'audit interne, Op.cit, 8° édition,2013 P444
- ¹⁸ http://www.parkdatabase.org/files/documents/0000_Enquete-de-satisfaction-guide-methodologique_Sysfal.pdf date de consultation 05/09/2017
- ¹⁹ The Institute of Internal Auditors L'Institut des auditeurs internes Canada,CPA, 20 questions que les administrateurs devraient poser sur l'audit interne, 2015.
- ²⁰ RENARD Jacque, Théorie et pratique de l'audit interne, 8° édition,2013 P445.
- ²¹ RENARD Jack, Audit Interne : ce qui fait débat, édition Maxima, Paris 2003 P182.