

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS	i
LISTE DES ABREVIATIONS	iii
LISTE DES TABLEAUX	v
LISTE DES FIGURES	v
INTRODUCTION	1
Chapitre 1 : Matériels et méthodes	5
Section 1 : Matériels	7
Section 2 : Méthodologie d'approche	24
Chapitre 2 : Résultats	28
Section 1 : Etude du système de contrôle interne	30
Section 2 : Etude de l'organisation de l'audit interne	36
Chapitre 3 : Discussion et proposition de solutions	44
Section 1 : Analyse SWOT de l'audit interne	46
Section 2 : Proposition de solutions	53
CONCLUSION	60
BIBLIOGRAPHIE	VI
ANNEXE	VII
TABLE DES MATIERES	X

LISTE DES ABREVIATIONS

CMS	Centre Médico-Social
DAI	Direction d'Audit Interne
DAL	Direction d'Appui et Logistique
DAPPRO	Direction des Approvisionnements
DCOM	Direction Commerciale
DDEL	Direction de Distribution Electricité
DECC	Direction Environnement et Contrôle Carburant
DEEL	Direction d'Equipement Electricité
DEO	Direction Equipement Eau
DERI	Direction Exploitation des Réseaux Interconnectés
DEXO	Direction Exploitation Eau
DFIN	Direction Financière
DG	Direction Générale
DGAA	Direction Générale Adjointe Administratif
DGAE	Direction Générale Adjointe Electricité
DGAO	Direction Générale Adjointe Eau
DIR	Directions Interrégionales
DPS	Direction Planification Stratégique
DPTE	Direction de la Production et Transport Electricité
DRH	Direction des Ressources Humaines
DSI	Direction des Systèmes Informatiques
DT	Direction des Travaux
DTE	Direction Technique
FRAP	Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème

IFACI	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne
IIA	Institute of Internal Auditors
JIRAMA	Jiro sy Rano Malagasy
QCI	Questionnaire de Contrôle Interne
SCECTM	Société Civile d'Etudes de Concessions et des Travaux de Madagascar
SEM	Société des Energies de Madagascar
SINEE	Société d'Intérêt National de l'Electricité et de l'Eau
SMEE	Société Malagasy des Eaux et Electricité
SWOT	Strengths Weaknesses Opportunities Threats

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Modèle de FRAP	42
Tableau 2 : Evolution du chiffre d'affaires et du résultat (en pourcentage)	48
Tableau 3 : Plan d'audit	58

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Organigramme de la JIRAMA	9
Figure 2 : Organigramme de la direction d'audit interne	12
Figure 3 : Procédure lors d'opérations d'achat	30
Figure 4 : Procédure relative à la réalisation de branchement	32
Figure 5 : Procédure relative à la consommation d'eau et d'électricité	33
Figure 6 : Phase de préparation	37
Figure 7 : Phase de réalisation	38
Figure 8 : Phase de conclusion	39
Figure 9 : Etapes d'élaboration de la cartographie des risques	41

INTRODUCTION

A Madagascar, les entreprises vivent dans un environnement instable et imprévisible dû à l'instabilité politique, économique et sociale. Celles-ci subissent cet environnement et ne peuvent l'influencer. Par contre, les entreprises peuvent avoir un impact sur les éléments qui composent son système. Pour atteindre leurs objectifs, elles doivent ainsi agir sur ceux-ci.

Dans un environnement changeant, toute entreprise cherche à créer de la valeur et à être plus performante. Pour cela, il faut savoir maîtriser les opérations, les activités et les hommes. Cependant, l'existence des risques inhérents à ces opérations et ces activités peuvent empêcher l'entreprise d'atteindre ses objectifs de performance et de création de valeur. Le risque qui est un « ensemble d'aléas susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur une entité et dont le contrôle interne et l'audit ont notamment pour mission d'assurer autant que faire se peut la maîtrise » doit être ainsi maîtrisé¹.

Par ailleurs, les dirigeants prennent les décisions à partir des informations comptables. Celles-ci doivent être ainsi fiables pour que les décisions prises ne soient pas erronées et pour que cela n'affecte pas négativement sur la performance de l'entreprise.

La concurrence du marché pousse les entreprises à chercher les moyens pour satisfaire les besoins du marché et à prendre des mesures pour être plus performantes. Pour cela, il faut que l'entreprise dispose d'une organisation efficace, d'où le contrôle interne. Le contrôle interne peut se définir comme un ensemble de dispositions et des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise.

C'est dans ce cadre que l'audit interne entre en jeu. L'audit interne touche de nombreuses fonctions dans l'entreprise. L'audit interne est défini par l'IIA comme « une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité »².

¹ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Editions d'Organisation, 2010, p.155

² Normes Internationales d'Audit

L'audit interne a pour fondement théorique la théorie de l'agence³. Il s'agit des relations de pouvoir entre le principal et l'agent. L'agent dispose de plus d'informations sur l'organisation et le principal a de moins en moins de contrôle sur son organisation. L'audit interne va alors apporter des informations au principal afin que celui-ci puisse agir en connaissance de cause.

L'objectif de l'audit interne est de mieux maîtriser les activités par un diagnostic des dispositifs de contrôle interne. Pour atteindre ses objectifs, l'audit interne dispose de plusieurs outils. Le contrôle interne est alors la finalité de l'audit interne. Il est la matière sur laquelle l'audit interne travaille. L'audit interne utilise aussi une méthode qui lui est propre quel que soit l'objet de sa mission. Lors d'une mission d'audit, il existe plusieurs phases précises et bien identifiées et qui sont toujours les mêmes.

L'audit interne est une fonction de l'entreprise qui a subi une évolution rapide et constante dans le temps⁴. La fonction s'est surtout développée suite aux scandales financiers au niveau international. De nouvelles réglementations comme la loi américaine Sarbanes-Oxley, la loi de Sécurité Financière en France, etc. ont été mises en place pour renforcer le rôle de l'audit interne. L'audit interne ne concerne plus seulement les grandes entreprises mais également les entreprises de moyenne importance.

L'évolution de l'audit interne provient de l'exigence d'une bonne maîtrise des risques dans l'organisation. D'ailleurs, la méthodologie utilisée par l'audit interne se base sur une approche par les risques. Ainsi, il ne se contente plus de missions de vérification et de contrôle mais il effectue aussi des missions de conseil et d'assistance. Il y a une extension du champ d'application de l'audit interne. Si l'audit externe se contente de vérifier que les comptes reflètent l'image fidèle de la situation financière de l'entreprise, l'audit interne recommande l'entreprise pour l'aider à atteindre ses objectifs.

Tout cela a ainsi conduit à choisir le thème intitulé : « Audit interne et performance de l'entreprise ». L'audit interne est une fonction de plus en plus importante au sein de l'entreprise. Par ailleurs, il touche aussi les notions de gouvernance d'entreprise et il doit aider l'entreprise à atteindre ses objectifs de performance.

³ EBONDO WA MANDZILA Eustache, « Audit interne et gouvernance d'entreprise : Lectures théoriques et enjeux pratiques », Euromed Cahier de recherche n°17-2007, 2007, p.5

⁴ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Editions d'Organisation, 2010, p.36

Il est ainsi nécessaire de maîtriser les activités et de disposer d'informations fiables. L'audit interne permet d'atteindre ces deux objectifs.

La problématique du mémoire est donc de quelle manière l'audit interne influe-t-il sur la performance de l'entreprise ? L'audit interne veut ainsi détecter les points faibles qui nuisent à la performance et y apporter des solutions. La performance de l'entreprise fait référence aux indicateurs financiers comme le niveau de rentabilité attendu ou l'évolution du chiffre d'affaires par exemple. Cependant, cette performance peut aussi toucher des dimensions non financières comme l'efficacité des processus internes, aux perceptions de l'entité par les clients, le développement des capacités stratégiques. La performance globale prend alors en compte ces différentes variables.

Les questions relatives à cette problématique auxquelles le mémoire va essayer de répondre sont : comment l'audit interne améliore-t-il le système de contrôle interne de l'entreprise ? L'audit interne permet-il d'améliorer la performance financière ? Pourquoi la maîtrise des activités et l'identification des risques sont importantes pour l'entreprise ? Quelle est la nature des missions d'audit interne de l'entreprise ?

Le mémoire va se baser sur deux hypothèses pour traiter le thème. **La première hypothèse est : l'audit interne permet de maîtriser les activités de l'entreprise.** En effet, l'audit interne analyse le système de contrôle interne, détermine les risques et émet des recommandations pour améliorer le système pour une meilleure maîtrise des activités. **La seconde hypothèse est : l'audit interne permet l'efficacité du système de contrôle interne de l'entreprise.** Un système de contrôle interne efficace va permettre à l'entreprise d'atteindre ses objectifs et d'être performante.

L'objectif du mémoire est de montrer l'importance de la maîtrise des activités dans une organisation. Lorsque l'organisation n'arrive pas à maîtriser et contrôler ses activités, cela peut conduire à des pertes et éventuellement à la faillite. Le mémoire va aussi s'intéresser à la relation qu'il existe entre l'audit interne et le contrôle interne. Il sera vu qu'un mauvais système de contrôle interne a un impact négatif sur la maîtrise des activités. Le but est d'identifier et de maîtriser les risques au sein de l'entreprise d'où l'importance de l'audit interne.

Dans le cadre du mémoire, une étude sur terrain a été nécessaire. L'entreprise à laquelle est portée l'étude est l'entreprise JIRAMA. C'est une entreprise de production d'eau et d'électricité et qui est présente à Madagascar depuis longtemps. Par ailleurs, c'est une entreprise de grande taille et disposant d'une direction qui s'occupe de l'audit interne.

Il a été nécessaire d'utiliser une méthodologie qualitative pour produire le document. Le mémoire est basé sur une recherche théorique suivie d'une étude sur le terrain. La recherche théorique concerne les théories relatives à l'audit interne. L'étude sur le terrain concerne l'étude de la société JIRAMA. Les méthodes utilisées pour obtenir les informations sont entre autres la documentation qui consiste à lire le document dans le but d'identifier les informations spécifiques et les informations générales du document, l'observation qui consiste à suivre les gestes et les comportements d'un individu ou de l'entreprise et l'entretien qui est un questionnement c'est-à-dire un ensemble de questions.

Pour traiter le thème, le mémoire va se diviser en trois chapitres. Premièrement, il y a les matériels et les méthodes. D'abord, les caractéristiques de la zone d'étude à savoir les activités et l'organisation de la JIRAMA sont étudiées. Ensuite, les théories sur la performance et sur l'audit interne sont exposées. Enfin, les méthodes de collecte de données et les méthodes de traitement de données sont étudiées.

Deuxièmement, les résultats sont présentés. Les résultats proviennent des informations rassemblées au cours des entretiens. Les résultats comprennent ceux relatifs à l'étude du système de contrôle interne et ceux relatifs à l'organisation de l'audit interne. Une analyse des procédures appliquées par les agents de la JIRAMA lors des opérations d'achat et des opérations de vente est faite. L'organisation de l'audit interne est relative à la méthodologie et aux outils utilisés par la direction de l'audit interne de la JIRAMA.

Troisièmement, la discussion sur le thème et les solutions proposées sont étudiées. D'une part, une analyse SWOT est faite afin de déterminer les forces, les faiblesses, les menaces et les opportunités de la JIRAMA et de sa direction d'audit interne. D'autre part, des solutions sont proposées en ce qui concerne l'amélioration du système de contrôle interne consistant en une amélioration des procédures appliquées et l'organisation de l'audit interne.

Chapitre 1 : Matériels et méthodes

Le chapitre présente les méthodes et les matériels employés dans le cadre de l'étude. Les matériels comprennent la zone d'étude et le cadre théorique de la recherche. Les méthodes concernent la méthodologie d'approche utilisée. L'objectif a été de présenter les outils qui ont permis de rassembler les informations nécessaires afin de valider l'hypothèse selon laquelle l'audit interne permet d'améliorer la performance de l'entreprise. Le chapitre se divise en trois sections : la zone d'étude, le cadre théorique et la méthodologie d'approche. La zone d'étude est l'entreprise JIRAMA. Celle est une compagnie nationale de production d'eau et d'électricité ayant une direction s'occupant de l'audit depuis sa création. Le cadre théorique est relatif aux théories sur la fonction d'audit interne et sur la performance. L'étude de la fonction d'audit interne est relative aux généralités, aux normes, aux phases, aux outils et à l'organisation. En ce qui concerne la performance, celle-ci ne doit pas seulement être considérée sur le plan financier car il existe d'autres dimensions non financières comme la performance au niveau des processus internes par exemple. La méthodologie d'approche concerne la méthode de collecte des données et la méthode de traitement de celles-ci. Les données ont été collectées par l'intermédiaire d'entretien et de documentation. Les méthodes de traitement sont l'analyse de contenu et l'analyse SWOT.

Section 1 : Matériels

La zone d'étude est l'entreprise JIRAMA. Il s'agit de présenter et de justifier la zone d'étude. La présentation de la zone d'étude va permettre de déterminer les caractéristiques de l'entreprise à savoir son organisation, son environnement et ses activités. Le cadre théorique comprend les théories sur lesquelles le mémoire est basé. D'une part, il y a la théorie générale de l'audit interne et d'autre part, il y a la théorie sur la performance.

1.1.Zone d'étude

La direction d'audit interne fait l'objet d'une attention particulière étant donné que le thème de l'étude porte sur cette fonction. La justification de la zone d'étude est nécessaire car elle va permettre de donner les raisons du choix de celle-ci.

1.1.1.Présentation de la zone d'étude

La présentation de la zone d'étude va permettre de comprendre le contexte dans lequel se trouve la société JIRAMA. Il s'agit des généralités, des activités et de l'organisation de la JIRAMA.

1.1.1.1.Généralités sur la JIRAMA

La JIRAMA est une société d'Etat régie par le droit commun des Sociétés Anonymes sous réserve des dispositions particulières de ses statuts et détenue entièrement par l'Etat Malagasy⁵. Elle est dirigée par un Conseil d'Administration auquel répond le Directeur Général. Le Conseil d' Administration est composé des représentants de l'Etat notamment du ministère de tutelle chargé de l'énergie et des représentants des employés. C'est une société d' Etat de droit malgache au capital de 17,53 milliards d'Ariary dont le siège social est situé à Ambohijatovo, 149, Rue Rainandriamampandry-Antananarivo.

La JIRAMA est la compagnie nationale d'eau et d'électricité de Madagascar. Elle a été créée le 17 Octobre 1975 et elle résulte de la fusion de deux sociétés qui exerçaient des activités similaires que sont la SMEE et la SEM.

La branche d'activités pour la production d'eau et d'électricité existait depuis l'époque coloniale. Vers la fin du 19^e siècle, la production était assurée par la SCECTM qui plus tard

⁵ www.jirama.mg, 2016

devenait la SMEE. En 1953, la SEM avait été créée et celle-ci exploitait l'électricité. En 1974, l'Etat Malgache a décidé de créer la SINEE qui avait sous sa tutelle les compagnies comme la SMEE et la SEM. Enfin, face à la multiplicité des sociétés de tutelle, l'Etat a décidé plus tard de réunir les compagnies grâce à la création de la JIRAMA.

Depuis 1999 et la libéralisation du secteur de l'électricité, la JIRAMA n'est plus seule dans la production électrique. Elle conserve toutefois le monopole du transport et de la distribution et est appelée à rester le relais de l'Etat malgache dans la mise en place des infrastructures électriques du pays.

Par ailleurs, la JIRAMA a réalisé des projets dans le domaine de l'électricité tels que Namorona en 1980, Andekaleka en 1981, Ampefy en 1986. Il y a également eu des projets dans le domaine de l'eau comme le renforcement en eau potable de la ville d'Antananarivo grâce à Mandroseza I et II.

1.1.1.2. Activités de la JIRAMA

La JIRAMA a deux principales activités. D'une part, elle produit, transporte et distribue l'électricité à Madagascar. D'autre part, elle assure l'alimentation en eau potable et industrielle à travers le pays.

Elle assure la quasi-totalité du service public d'eau et d'électricité. En effet, il y a près de 340 000 abonnés dans 114 localités pour l'électricité et près de 110 000 abonnés dans 65 centres pour l'eau.

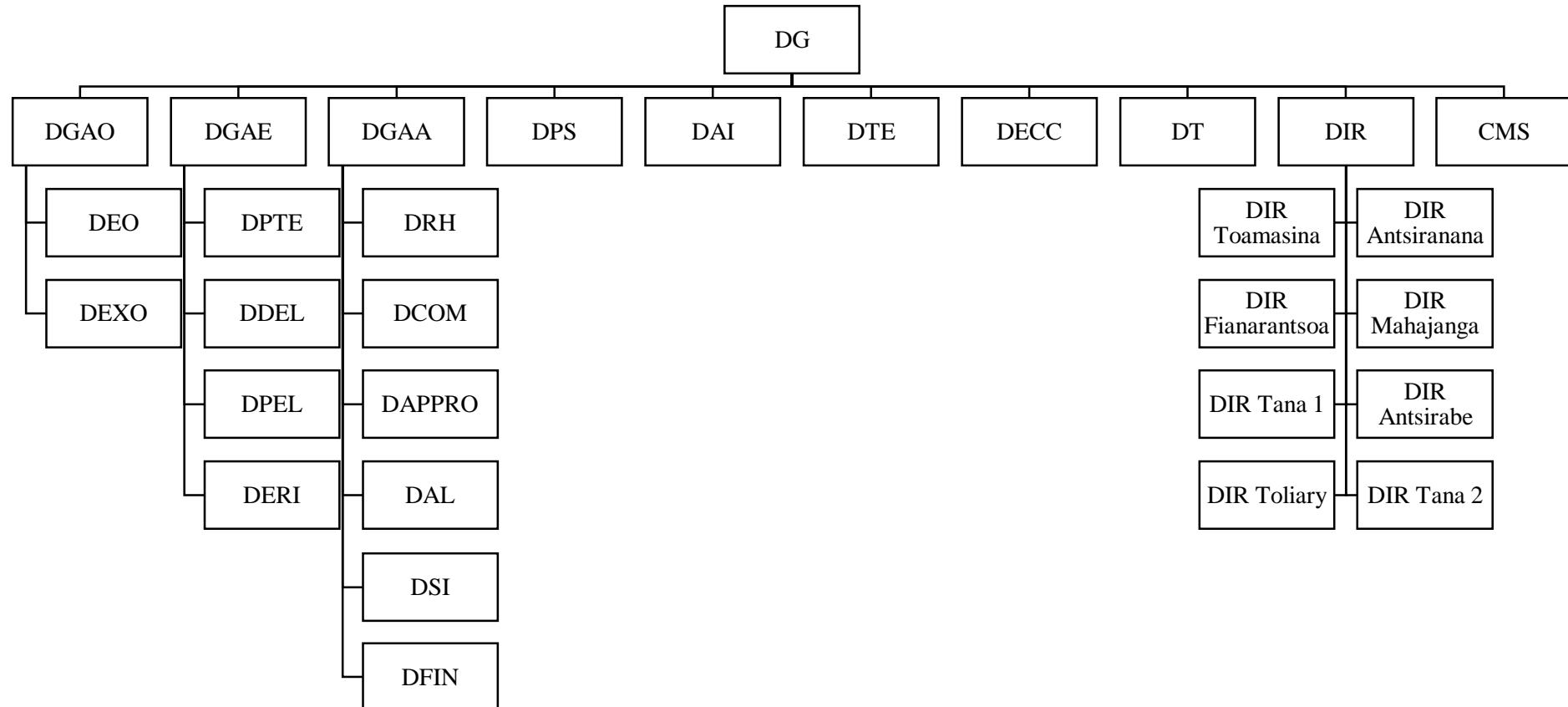
Le taux de recouvrement pour la JIRAMA est de 86%. La productivité est de 45 abonnés par agents. Le rendement global de l'électricité est aux alentours de 76% et celui de l'eau est d'environ 67%⁶.

1.1.1.3. Organisation de la JIRAMA

L'organisation de la JIRAMA reflète ses deux principales activités que sont l'eau et l'électricité. L'entreprise déploie aussi parallèlement une organisation géographique faite de directions interrégionales dans chacune des six provinces de Madagascar. La JIRAMA rassemble 5 719 agents. La figure suivante présente l'organigramme de la JIRAMA (Figure 1).

⁶ Direction Audit Interne de la JIRAMA, 2016

Figure 1 : Organigramme de la JIRAMA



Source : DAI, JIRAMA, 2016

1.1.1.3.1.Organisation générale de la JIRAMA

La JIRAMA est dirigée par un Conseil d'administration auquel répond le Directeur Général. Le Conseil d'administration est composé des représentants de l'Etat et des représentants des employés. Le Directeur Général est nommé par décret en conseil des ministres. Il est assisté, dans ses tâches, par trois Directeurs Généraux Adjoints : le Directeur Général Adjoint Electricité, le Directeur Général Adjoint Eau et le Directeur Général Adjoint Administratif. Par ailleurs, il y a les directions interrégionales, la Direction des travaux, la Direction Audit Interne, la Direction Environnement et Contrôle carburant, la Direction Planification stratégique, la Direction technique et le Centre médico-social.

1.1.1.3.1.1.Le Directeur Général Adjoint Electricité

Le Directeur Général Adjoint Electricité a sous son autorité directe la Direction de la Production et Transport Electricité, la Direction de Distribution Electricité et la Direction d'Equipement Electricité.

1.1.1.3.1.2.Le Directeur Général Adjoint Eau

Le Directeur Général Adjoint Eau a sous son autorité la Direction Exploitation Eau et la Direction Equipement Eau. La première s'occupe de la politique d'exploitation et de maintenance des ouvrages de production et transport. La dernière s'occupe de la politique de choix et de normalisation des équipements ainsi que l'appui technique à la demande des autres directions ou des unités opérationnelles.

1.1.1.3.1.3.Le Directeur Général Adjoint Administratif

Le Directeur Général Adjoint Administratif a sous sa tutelle :

-La Direction Financière ayant comme attributions la comptabilisation des opérations de l'entreprise, la gestion des ressources financières et du patrimoine de la société ainsi que le traitement des problèmes juridiques.

-La Direction des Ressources Humaines qui se charge de l'élaboration de la politique de gestion courante et prévisionnelle des ressources humaines et de la politique de formation du personnel, ainsi que l'adéquation des agents aux besoins de l'entreprise.

-La Direction Commerciale qui développe l'étude de marché, l'élaboration de la politique commerciale et de la définition de la gestion clientèle.

-La Direction des Approvisionnements qui assure les achats et le stockage des matériaux et fournitures diverses.

-La Direction d'Appui et Logistique qui assure la gestion du patrimoine et le traitement de tous les problèmes d'ordre juridique.

-La Direction des Systèmes Informatiques qui normalise les informations, le traitement informatique des informations de gestion, l'analyse des données et la publication des tableaux de bord adressés à la Direction Générale et aux autres directions.

1.1.1.3.1.4. Les Directions Interrégionales

Il existe plusieurs directions interrégionales. Celles-ci se trouvent à Antsiranana, Mahajanga, Fianarantsoa, Toamasina, Tuléar, Antsirabe. Les Directions interrégionales sont rattachées directement à la Direction générale.

1.1.1.3.1.5. La Direction des travaux

La Direction des travaux se charge de la conception, de l'exécution des grands travaux à réaliser (travaux d'extension des réseaux de distribution d'électricité et d'eau, travaux de construction, etc.). Elle assure aussi la gestion des ateliers, de la mécanique, de l'électrique, du bois, des véhicules et de la gestion des laboratoires compteurs. La Direction des Travaux est rattachée directement à la Direction Générale.

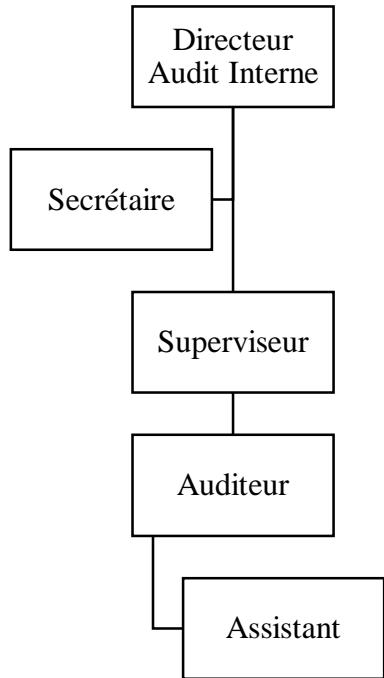
1.1.1.3.1.6. La Direction environnement et contrôle carburant

La Direction Environnement et Contrôle Carburant contrôle l'allocation et la transaction des carburants qui font fonctionner les centrales thermiques et les matériels de transport ou les autres matériels du même genre appartenant à la société.

1.1.1.3.2. Organisation de la Direction d'Audit Interne de la JIRAMA

La Direction de l'Audit Interne de la JIRAMA comprend : le directeur de l'audit interne, les superviseurs, les auditeurs, les assistants et le secrétaire. L'organigramme est présenté par la figure suivante (Figure 2).

Figure 2 : Organigramme de la direction d'audit interne



Source : DAI, JIRAMA, 2016

Le directeur de l'audit interne assure la liaison entre la Direction Générale et la Direction de l'Audit Interne. C'est le responsable de la conception du plan d'activités annuelles, du respect de son application, de la discussion des recommandations émises par les auditeurs avec les diverses directions de la société. A la fin de chaque mission, il signe le rapport d'audit.

Le superviseur assure l'exécution pratique du plan d'activités. Il se charge de la constitution de l'équipe d'audit. De ce fait, il planifie et répartit les tâches de chaque auditeur. Il est présent sur le terrain avec les auditeurs et les assistants. Il établit un projet de rapport à l'intention du responsable d'audit.

Les auditeurs et les assistants effectuent les diverses investigations. Ils font des rapprochements, évaluent le système de contrôle interne et informent le site ou domaine audité des dysfonctionnements constatés au cours de leurs missions.

1.1.2. Justification de la zone d'étude

Cette partie présente les raisons pour lesquelles la zone d'étude a été choisie. Ainsi, la taille de l'entreprise et l'existence de l'audit interne justifient le choix de la zone d'étude.

1.1.2.1.Taille de l'entreprise

La JIRAMA est une société au capital de 17,53 milliards d'Ariary qui emploie près de 6 000 employés. Elle a le monopole dans le secteur de la production et de la distribution d'eau et d'électricité. Le fait qu'il y ait plusieurs employés peut augmenter le risque de la non maîtrise des activités de l'entreprise. Cela peut alors nuire à la performance de l'entreprise. Le contrôle d'une entreprise employant une dizaine d'employés est différent de celle employant des milliers d'employés. Le service d'audit interne n'est pas vraiment indispensable pour les entreprises de petite envergure.

1.1.2.2.Existence de la direction de l'audit interne

La JIRAMA possède une direction d'audit interne. Depuis sa création, elle possédait une fonction assurant le contrôle des activités et le conseil. Le nom de la fonction changeait au fur et à mesure de la restructuration de la société mais la mission et les attributions de la fonction restaient les mêmes. Avant, la fonction s'intitulait « Direction de Contrôle et Coordination », puis « Inspection générale » et enfin « Direction Audit et Contrôle interne ». A partir de 2007, elle était devenue « Direction Audit Interne ». Cette direction contrôle l'application des procédures en vigueur, de la sincérité, de l'exhaustivité, de la régularité des opérations effectuées et des informations financières et offre des recommandations pour permettre d'atteindre les objectifs.

1.2.Cadre théorique

Le cadre théorique comprend les théories sur lesquelles le mémoire est basé. D'une part, il y a la théorie générale de l'audit interne et d'autre part, il y a la théorie sur la performance. La fonction d'audit interne est une fonction qui subit une évolution constante. Elle dispose de sa propre méthodologie et il existe certaines normes qu'il faut respecter. Quant à la performance, elle recouvre plusieurs dimensions et n'a pas seulement trait à la performance financière.

1.2.1.Théorie générale de l'audit interne

Dans la théorie générale de l'audit interne, il s'agit de présenter les généralités sur l'audit interne, les normes de l'audit interne, les phases de l'audit interne, les outils de l'audit interne, la relation entre l'audit interne et le contrôle interne et l'organisation du travail.

1.2.1.1. Généralités sur l'audit interne

L'apparition de la fonction d'audit interne remonte à la crise économique de 1929 aux Etats-Unis. Le recours aux auditeurs externes était trop cher. Il a donc fallu confier certaines tâches de ces auditeurs au personnel de l'entreprise et c'est ainsi qu'est née la fonction d'audit interne⁷.

Plusieurs définitions ont été données à la fonction d'audit interne. D'abord, 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, juger de l'efficacité des systèmes d'information. Ensuite, l'audit interne assume par délégation une partie de la responsabilité de contrôle de la direction. Enfin, l'audit interne consiste à vérifier si les règles édictées par la société elle-même sont respectées. Finalement, ces définitions ne sont pas complètes et la définition retenue sera finalement celle de l'IIA.

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

L'audit interne est fondé sur la théorie de l'agence. Selon cette théorie, les relations de pouvoir entre les propriétaires et responsables opérationnels se sont transformées. Le propriétaire perd peu à peu le contact avec le management de son organisation. Les responsables opérationnels ont plus d'informations par rapport aux propriétaires. Parfois même, les responsables opérationnels développent des politiques qui vont à l'encontre des intérêts des propriétaires. C'est ici qu'intervient l'audit interne. L'audit interne est représentant du propriétaire et lui donne des informations afin de donner la possibilité à celui-ci d'agir en connaissance de cause. Cette situation justifie ainsi l'existence de la fonction d'audit interne.

La fonction d'audit interne ne cesse d'évoluer. En ce qui concerne la gouvernance d'entreprise, les normes prévoient que l'audit interne doit évaluer la gouvernance d'entreprise en s'attachant aux règles suivantes : les règles d'éthique, la gestion des performances, la

⁷ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Editions d'Organisation, 2010, p.37

communication des informations aux services concernés et la coordination des informations adéquates fournies au conseil, aux auditeurs externes et internes et au management.

L'évolution de la fonction concerne également l'organe auquel il est rattaché dans l'entreprise. Le rattachement de la fonction d'audit interne a ainsi évolué du chef comptable, à la direction financière, à la direction générale, au comité d'audit.

En général, les auditeurs internes utilisent toujours la même méthodologie. L'auteur estime que cette méthodologie doit suivre des principes fondamentaux que sont : simplicité, rigueur c'est-à-dire obéissance à des règles, relativité du vocabulaire, adaptabilité, transparence. L'application de cette méthodologie se fait dans le cadre d'une mission d'audit interne.

1.2.1.2.Normes d'audit interne

La fonction d'audit interne s'exerce dans la limite des limites fixées par la profession. La profession obéit à des règles communes qu'elle s'est imposée. Les normes de l'audit interne se proposent de définir les principes de base, 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 mis en place un code de déontologie, des normes de qualification, des normes de fonctionnement et des normes de mise en œuvre. Il existe aussi des modalités pratiques d'application qui ne sont pas des normes proprement dites à cause de leur caractère facultatif.

Les normes sont utiles car elles créent l'unité des objectifs et de la méthode. Les principes ont permis la création de la fonction mais ils permettent aussi son développement et son amélioration. Par ailleurs, l'existence des normes permet aux différents acteurs de la fonction d'audit interne d'exercer la fonction avec plus d'autorité.

1.2.1.3.Phases de l'audit interne

La nature de la mission d'audit est variable. La mission d'audit peut être une mission spécifique ou une mission générale. Elle peut concerner soit une fonction unique soit plusieurs fonctions. La durée de la mission d'audit peut être longue ou courte. Lorsqu'elle est courte, la méthodologie peut être comprimée ou réduite. Néanmoins, la mission d'audit se divise toujours en trois phases : la phase de préparation, la phase de réalisation et la phase de conclusion⁸.

⁸ BERTIN Elisabeth, « Audit interne : Enjeux et pratiques à l'international », Editions d'Organisation, 2007, p.39

1.2.1.3.1. Phase de préparation

La phase de préparation comprend les étapes suivantes : l'ordre de mission, l'étape de familiarisation, l'identification et l'évaluation des risques et la définition des objectifs. Un ordre de mission provenant de la direction générale ou du comité d'audit est préalablement nécessaire pour que l'auditeur interne puisse réaliser sa mission. L'ordre de mission est adressé à toutes les parties concernées c'est-à-dire l'auditeur et les audités. Il remplit alors une fonction de mandat et une fonction d'information. L'ordre de mission doit mentionner le mandant, les destinataires et le mandataire et l'objet de la mission.

Dans l'étape de préparation, l'auditeur interne doit prendre connaissance du domaine qu'il va auditer. La durée de la prise de connaissance peut varier tandis que la collecte d'informations y afférente doit être organisée et ne doit pas se faire au hasard. La collecte peut se faire par un questionnaire, par les documents et procédures de travail, les rapports et comptes rendus du service à auditer, les notes relatives à des modifications récentes ou à venir dans l'organisation, les responsabilités ou les méthodes de travail.

L'étape suivante consiste à identifier et à évaluer les risques. Il s'agit d'identifier les endroits où les risques les plus dommageables sont susceptibles de se produire. Les risques sont appréciés tâche par tâche pour l'activité qui est l'objet de la mission d'audit interne. Il faut alors avoir recours aux tableaux de risque. Le tableau découpe l'activité à auditer en tâches élémentaires avec les objectifs associés, les risques encourus et le dispositif de contrôle interne. L'auditeur évalue le risque à un niveau important, moyen ou faible.

Enfin, à partir de ce tableau des risques, l'auditeur va définir les objectifs par l'intermédiaire du rapport d'orientation qui précise les zones à risque, les dispositifs de contrôle qui vont être testés par les auditeurs et les services, les divisions et les lieux qui vont être audités. Le rapport est un document qui va devenir le référentiel de l'auditeur. Les objectifs de la mission comprennent les objectifs généraux, les objectifs spécifiques et le champ d'action.

1.2.1.3.2. Phase de réalisation

La phase de réalisation débute par la réunion d'ouverture qui a lieu chez l'audité. Il existe un document appelé programme d'audit qui est un document interne au service dans lequel il est procédé à la détermination et à la répartition des tâches. Sur ce document, les tâches des différents membres de la mission sont réparties. Le travail y est organisé et planifié dans le temps. Ce document permet également le suivi de la mission.

L'élaboration du questionnaire de contrôle interne a lieu dans cette deuxième phase. Le questionnaire va permettre d'identifier pour chaque fonction quels sont les dispositifs spécifiques de contrôle essentiels. A partir de l'identification des zones de risque et du questionnaire de contrôle interne, l'auditeur va procéder à des tests. A partir des résultats, l'auditeur va établir un document appelé FRAP .La FRAP est remplie par l'auditeur à chaque fois qu'il y a un dysfonctionnement. La FRAP se divise en cinq parties à savoir problème, constat, causes, conséquences et recommandations. A partir de tous ces éléments, le rapport d'audit est rédigé. L'auditeur doit obligatoirement valider chaque constat en recoupant les informations et en portant l'information au responsable afin de recueillir sa réaction.

1.2.1.3.3.Phase de conclusion

Dans la dernière phase de l'audit, l'auditeur rédige le projet de rapport d'audit. Cette phase se termine par la réunion de clôture. Cette réunion entre les auditeurs et les audités est nécessaire pour discuter du projet de rapport d'audit et pour que les audités puissent valider le dit projet. Cela va permettre à l'auditeur interne de rédiger le rapport d'audit interne.

Dans le rapport de l'audit interne, l'auditeur porte un jugement sur la qualité du contrôle interne de la fonction ou de l'activité auditée en se référant aux conditions générales pour un bon contrôle interne et au cadre de maîtrise de l'activité. Le rapport d'audit est un document d'information pour la hiérarchie en identifiant les risques observés et en indiquant les points de faiblesse et les mesures à prendre. Il est aussi un outil de travail pour l'audité car cela va lui permettre d'entreprendre les actions correctives.

1.2.1.4.Outils de l'audit interne

Dans ces différentes phases de l'audit, l'auditeur interne utilise divers outils. Dans ce cadre, il choisit l'outil qui lui semble le plus approprié à son objectif. Plusieurs outils peuvent être utilisés pour le même objectif. Les résultats des uns validant les résultats des autres. Les outils se distinguent en outils d'interrogation qui comprennent les sondages statistiques, les interviews, les outils informatiques et les vérifications et rapprochements divers et en outils de description qui comprennent l'observation physique, la narration, l'organigramme fonctionnel, la grille d'analyse des tâches, le diagramme de circulation et la piste d'audit⁹.

⁹ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Editions d'Organisation, 2010, p.330

1.2.1.4.1. Sondages statistiques

Pour mener son investigation, l'auditeur interne dispose de trois niveaux d'informations statistiques : les données élémentaires, les statistiques internes et l'échantillonnage statistique. Ce dernier est mis en œuvre par le sondage statistique qui est une méthode permettant à partir d'un échantillon, prélevé de façon aléatoire, dans une population de référence, d'extrapoler à la population, les observations faites sur l'échantillon. Les recherches peuvent être de trois natures différentes : les sondages de dépistage, les sondages pour acceptation et les sondages pour estimation des attributs. Le sondage de dépistage est un test permettant de déceler des dysfonctionnements. Le sondage par acceptation a un double rôle : un rôle de dépistage si aucun élément de réponse n'est connu ou un rôle d'appréciation de l'ordre de grandeur si un dysfonctionnement est découvert. Le sondage pour estimation des attributs est informatif et a trait à la recherche de pourcentage et de proportion par exemple.

1.2.1.4.2. Interviews

L'interview est un outil que l'auditeur interne utilise fréquemment, mais cet outil ne saurait être suffisant. L'interview comprend les étapes suivantes : la préparation de l'interview, le début de l'interview, les questions et la conclusion de l'interview. Un questionnaire est établi au niveau de l'interview.

1.2.1.4.3. Outils informatiques

Il existe plusieurs outils. Il peut être distingué : les outils de travail de l'auditeur, les outils de réalisation des missions et les outils de gestion. Les outils de travail comprennent : les logiciels de traitement de texte, les logiciels de dessin utiles dans l'illustration des rapports et pour la réalisation des diagrammes de circulation, les tableurs, les gestionnaires de base de données et les logiciels de représentation graphique. Les outils de réalisation de mission comprennent les outils méthodologiques qui permettent de concevoir le tableau de risques, d'établir le questionnaire de contrôle interne et de formaliser les FRAP et les outils d'interrogation et d'extraction de fichiers. Les outils de gestion du service sont conçus par le service et sont en fonction de son organisation et de ses modalités de gestion. Il s'agit des logiciels d'élaboration du plan et de suivi de la réalisation, des logiciels de suivi des temps des auditeurs, des outils de mesures d'efficacité des missions d'audit, des bases de données répertoriant constats et recommandations et le contrôle budgétaire de l'unité.

1.2.1.4.4. Vérifications, analyses et rapprochements divers

Les vérifications sont pour la plupart arithmétiques comme l'utilisation des ratios par exemple. Il y a aussi la vérification de l'existence de documents et la recherche d'indices. Les analyses permettent d'utiliser les éléments du système d'information pour aider les auditeurs dans leurs travaux. Elles permettent de révéler des dysfonctionnements. Les rapprochements constituent une technique de validation. Il s'agit de confirmer l'identité d'une information lorsqu'elle provient de deux sources différentes.

1.2.1.4.5. Observation physique

L'observation doit respecter certaines conditions. Ainsi, elle doit toujours être validée, elle ne doit pas être clandestine et elle ne doit pas être ponctuelle. Les biens, les processus, les documents peuvent tous être observés. Enfin, l'observation peut être directe ou indirecte. L'observation directe est celle qui permet le constat immédiat du phénomène tandis que l'observation indirecte est celle qui fait appel à un tiers observant pour le compte de l'auditeur et lui communiquant le résultat de l'observation.

1.2.1.4.6. Narration

La narration est de deux sortes : la narration par l'audité et la narration par l'auditeur. Dans la narration par l'audité, l'auditeur se contente de d'écouter et de noter le récit de son interlocuteur. La narration veut décrire un cadre général. La narration par l'audité présente à la fois des inconvénients et des avantages. La narration par l'auditeur est faite à partir d'observations physiques, de constats et de conclusion de tests. La narration doit être structurée et logique pour être facilement lue par les tiers.

1.2.1.4.7. Organigramme fonctionnel

L'organigramme fonctionnel est construit et mis en place par l'auditeur à partir d'informations recueillies par les observations, les interviews et les narrations. Les éléments de l'organigramme désignent des fonctions. Il va permettre de recenser la totalité des fonctions existantes et d'approcher le problème de la séparation des tâches.

1.2.1.4.8. Grille d'analyse des tâches

La grille relie l'organigramme fonctionnel à l'organigramme hiérarchique et justifie les analyses de poste. Elle est la photographie à un instant donné de la répartition du travail. Cela

va permettre de déceler les manquements à la séparation des tâches et d'y apporter des solutions. La grille peut être conçue pour chaque grande fonction ou pour chaque processus élémentaire. Elle va comporter le découpage unitaire de toutes les opérations relatives à la fonction ou au processus concerné.

1.2.1.4.9. Diagramme de circulation

Le diagramme de circulation permet de représenter la circulation des documents entre les différentes fonctions, d'indiquer leur origine et leur destination. Il va alors donner une vision complète du cheminement des informations et de leurs supports. Le diagramme présente les avantages d'être facile à lire et à comprendre, d'être un document logique, d'être un moyen de validation d'informations obtenues par d'autres sources et d'être un outil d'autocontrôle. Cependant, il présente l'inconvénient d'être une technique difficile exigeant formation pratique. Il est aussi reproché au diagramme le fait qu'il ne peut pas tout traduire en symbole. Enfin, le diagramme permet la synthèse des procédures et d'analyser celles-ci afin d'en déceler les faiblesses d'application.

1.2.1.4.10. Piste d'audit

La piste d'audit est un outil de contrôle comptable applicable aux comptabilisées informatisées. C'est une méthode de test s'appuyant sur un document final ou sur le résultat d'une opération et permettant de remonter à la source en passant par toutes les phases intermédiaires. La piste d'audit peut être utilisée dans toutes les fonctions et pour toutes les opérations. C'est un outil efficace pour s'assurer que les dispositifs de contrôle interne ont été appliqués tout au long du processus et ont bien atteint leurs objectifs.

1.2.1.5. Audit interne et contrôle interne

L'audit interne est étroitement lié avec le contrôle interne¹⁰. En effet, l'auditeur interne a pour mission d'évaluer et de juger l'ensemble des dispositifs qu'est le contrôle interne. Le contrôle interne peut se définir comme «l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise ». La finalité de l'audit interne est le contrôle interne. L'approche du contrôle interne dans le cadre de l'audit pour les deux types d'auditeurs est différente. Pour les auditeurs externes, le contrôle interne est un moyen tandis que pour les auditeurs internes, il s'agit d'un

¹⁰ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Editions d'Organisation, 2010, p.131

objectif. L'auditeur interne veut ainsi évaluer le système de contrôle interne et donner les recommandations nécessaires pour l'améliorer.

La notion de contrôle interne peut être conciliée avec celle de gestion des risques. Un bon système de contrôle interne permet ainsi de maîtriser les risques. La performance d'une entreprise peut être renforcée par différents procédés managériaux, dont une meilleure maîtrise des activités de l'entreprise. Cela suppose alors un système de contrôle interne performant.

Le contrôle interne a pour objectifs : la protection du patrimoine, la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles, le respect des lois, règlements et contrats et l'efficacité et l'efficience des opérations. La réalisation de ces quatre objectifs permet de prendre une option sérieuse sur la bonne maîtrise des activités.

1.2.1.6.Organisation du travail

Dans le cadre de son travail, l'auditeur n'effectue pas ces tâches de façon hasardeuse. Le travail doit être organisé selon quelques éléments¹¹. Le travail des auditeurs internes est ainsi organisé selon la charte d'audit, le plan d'audit, le manuel d'audit interne, les dossiers d'audit, les papiers de travail et les moyens matériels.

La charte d'audit est le document constitutif de la fonction d'audit interne. Elle définit la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne. C'est une manifestation de la transparence des opérations d'audit. Le plan d'audit planifie les missions d'audit. Il existe plusieurs approches pour déterminer ce qui va être audité : l'approche par les métiers, par les fonctions, par les thèmes et par les processus. Le manuel d'audit interne est à usage interne. Il définit le cadre de travail, aide à la formation de l'auditeur débutant et sert de référentiel. Les dossiers d'audit comprennent les documents descriptifs contenant les analyses de postes, les organigrammes, le tableau des risques, etc. et les documents explicatifs contenant les feuilles d'interviews, les questionnaires, les FRAP, etc.

Il faut aussi déterminer si l'obligation de l'audit envers l'entreprise est une obligation de résultats ou une obligation de moyens. Comme, l'auditeur interne a une fonction de conseil et de consultant, il ne saurait donc y avoir une obligation de résultat. Malgré cela, la fonction doit être efficace. L'efficacité du service d'audit interne dépend alors de son intégration dans l'entreprise et de l'organisation du service.

¹¹ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Editions d'Organisations, 2010, p.373

D'une part, pour que le service soit bien intégré dans l'entreprise, il faut qu'il y ait une sensibilisation au contrôle interne, une culture d'audit et une bonne image de l'audit interne. Ce sont les conditions culturelles. L'intégration du service dans l'entreprise peut aussi être assurée par la définition d'objectifs précis, l'adoption d'une méthodologie rigoureuse, un bon plan de communication et un professionnalisme reconnu.

D'autre part, une bonne organisation du service implique que les rôles de l'auditeur et du responsable d'audit sont clairement définis. Le responsable d'audit est ainsi chargé de choisir et de sélectionner les auditeurs, de définir le politique et la stratégie à adopter, d'assurer l'interface entre l'audit et la hiérarchie de niveau élevé, de veiller au bon déroulement de la méthodologie, de résoudre les conflits, d'assister les auditeurs, de donner une opinion globale sur la maîtrise d'une activité.

1.2.2. Théorie sur la performance

Dans la théorie sur la performance, il s'agit de présenter les généralités sur la performance et de définir la performance selon David NORTON et Robert S.KAPLAN (1992).

1.2.2.1. Généralités sur la performance

L'entreprise recherche la performance dans le but d'assurer sa propre survie, l'économie des ressources et la protection des biens. La performance peut être obtenue par l'accumulation des ressources financières, des moyens techniques et d'effectifs mais aussi par un contrôle interne performant. La performance est à la fois l'accomplissement d'un processus, d'une tâche et aussi des résultats obtenus.

La performance est un résultat, une action et un succès. Le résultat représente le niveau de réalisation des objectifs. L'action implique une production réelle c'est-à-dire un processus. Le succès est l'attribut de la performance et induit un jugement et de la subjectivité.

Selon BOURGUIGNON, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels quelles que soient la nature et la variété de ces objectifs. Ici, la performance désigne aussi bien le résultat que les actions qui ont permis de l'atteindre.

Le management de la performance comprend les processus, actions et moyens susceptibles de permettre la rentabilité. Dans une approche classique et traditionnelle, la performance est un indicateur de résultat et renvoie à la notion de rentabilité du capital investi. Le retour sur investissement constitue l'indicateur le plus connu. Dans ce cas, le management

de la performance peut se définir comme la mise en place d'actions et moyens susceptibles de conduire à la rentabilité.

Dans la performance, il faut aussi considérer les notions d'efficacité et d'efficience. L'efficacité est la capacité à obtenir un résultat donné. L'efficience est la capacité à obtenir un résultat donné à moindre coût. La performance est alors la combinaison entre l'efficacité et l'efficience.

1.2.2.2. Performance selon David NORTON et Robert S.KAPLAN (1992)

Auparavant, la performance de l'entreprise faisait référence aux seuls indicateurs financiers. Cependant, la performance ne se résume pas aux données financières. La performance est prise dans un sens global et inclut d'autres dimensions financières comme les dimensions sociale et environnementale, l'efficacité des processus internes, l'adaptation à l'environnement externe, la satisfaction du client, etc.

David NORTON et Robert S.KAPLAN ont élaboré un modèle qui consiste en un tableau de bord à quatre axes. Ce tableau permet de mesurer les activités d'une entreprise. L'un des axes du tableau concerne les aspects financiers. Les autres axes sont relatifs aux processus internes, aux perceptions de l'entité par les clients et à l'apprentissage et au développement des capacités stratégiques. Ces différents axes vont permettre une nouvelle analyse de la performance qui prend en considération une concurrence de plus en plus forte, un avenir incertain, des ressources limitées, une nécessité de satisfaire et de fidéliser les clients, des changements divers auxquels il faut s'adapter.

La première section a permis de traiter la zone d'étude. Celle-ci est une entreprise de production et de distribution d'eau et d'électricité. Elle dispose de plusieurs directions dont une direction d'audit interne afin d'atteindre ses objectifs. Une direction d'audit interne est, par ailleurs, nécessaire pour les entreprises de grande taille. La section a aussi permis d'étudier les théories relatives à l'audit interne et à la performance. L'étude de ces théories est nécessaire car cela a permis de connaître la méthodologie, les objectifs et la nature des missions de l'audit ainsi que les dimensions touchées par la performance. La section suivante va traiter de la méthodologie d'approche.

Section 2 : Méthodologie d'approche

Cette section traite de la méthodologie d'approche utilisée dans l'étude. Il s'agit de la méthode de collecte des données et de la méthode de traitement des données. Dans ce cadre, la méthode déductive a été utilisée. Cette méthode veut expliquer les faits à partir de théories puis elle veut chercher à en vérifier la validité.

2.1. Méthode de collecte des données

La méthodologie utilisée pour effectuer cette étude devrait permettre de réaliser les objectifs suivants : déterminer la place de l'audit interne dans l'entreprise, mettre en évidence la relation qui existe entre l'audit interne et le contrôle interne et déterminer s'il y a une relation entre l'audit interne et la performance. Dans ce cadre, l'entretien et la documentation sont les méthodes utilisées.

2.1.1. Entretien

Des entretiens ont été faits auprès du personnel de l'entreprise JIRAMA. L'entretien est un outil de recherche d'informations basé sur le questionnement. Cet outil est basé sur l'élaboration d'un guide d'entretien.

2.1.1.1. Cible

La cible de l'entretien est le personnel de la direction d'audit interne de la JIRAMA. Cette direction comprend 14 agents. Cependant, l'entretien a été fait auprès de 3 agents à savoir : le directeur d'audit interne, la secrétaire et le chef de service d'audit interne. L'entretien a été réalisé auprès de ces agents du fait de leurs fonctions respectives.

Le directeur d'audit interne a sous son autorité tous les agents de la direction. Il dispose de toutes les informations en ce qui concerne les activités de la direction. Le directeur assure également la liaison avec les autres directions comme la direction générale et la direction financière. Il est ainsi en mesure d'apprécier la relation entre la performance et l'audit interne.

La secrétaire s'occupe de l'aspect administratif et organisationnel. L'entretien auprès de la secrétaire a permis d'obtenir des informations sur l'organisation générale au sein de la direction d'audit interne.

Le chef de service d'audit interne est un superviseur. Tous les auditeurs sont sous son autorité. L'entretien auprès du chef de service a permis de comprendre la méthodologie et les outils utilisés par l'audit interne. Il a aussi permis l'évaluation du système de contrôle interne de l'entreprise. En effet, le chef de service participe aux missions sur terrain. Il reçoit toutes les informations sur les audits réalisés par les auditeurs lors des missions.

2.1.1.2. Guide d'entretien

Pour mener à bien l'entretien, un guide d'entretien a été conçu. Le guide est présenté en annexe (Annexe 1). Le guide d'entretien comprend trois parties. La première partie concerne la méthodologie de l'audit interne. Elle va permettre de déterminer l'organisation de la fonction d'audit interne, les techniques et les outils utilisés par la fonction. La deuxième partie a trait à l'évaluation du système de contrôle interne. Il s'agit de déterminer les forces et les faiblesses du dispositif et les mesures recommandées par l'audit interne. La troisième partie concerne la relation qui existe entre la performance et l'audit interne. Les réponses au guide d'entretien ont été rassemblées et présentées dans le chapitre suivant.

2.1.2. Documentation

La documentation consiste en une analyse documentaire c'est-à-dire la lecture du document dans le but d'identifier les informations spécifiques et les informations générales du document. C'est une méthode de recherche qualitative. Les documents concernent les ouvrages et les articles de certains auteurs. La documentation a permis de déterminer les théories sur la fonction d'audit interne et sur la performance. Par ailleurs, elle a aussi permis de recueillir les informations sur la zone d'étude qui est l'entreprise JIRAMA.

2.2. Méthode de traitement des données

Après la collecte des données, le traitement des données est fait. Il s'agit ici d'une analyse de contenu et d'une analyse SWOT.

2.2.1. Analyse de contenu

L'analyse de contenu a pour objet de recueillir et traiter des données mentionnées dans un texte pour le caractériser. Elle est une méthode de recherche qualitative. Les réponses au guide d'entretien, les ouvrages et les articles sur la fonction d'audit interne et sur la performance

ont fait l'objet d'une analyse de contenu. La démarche a été d'identifier dans les documents les informations relatives aux questions de recherche du mémoire.

2.2.2. Analyse SWOT

L'analyse SWOT est un outil d'analyse stratégique. Il combine l'étude des forces et des faiblesses d'une organisation avec celle des opportunités et des menaces de son environnement, afin d'aider à une évaluation ou à développer une stratégie. Ce sont les variables utilisées dans le cadre de l'étude. Le but de l'analyse est de prendre en compte dans la stratégie, à la fois les acteurs internes et externes, en maximisant les potentiels des forces et des opportunités et en minimisant les effets des faiblesses et des menaces. Les forces sont les aspects positifs internes que l'organisation contrôle. Les faiblesses sont les aspects négatifs internes contrôlables par l'organisation. Les opportunités sont les possibilités extérieures positives dont l'organisation peut tirer avantage. Les menaces sont les problèmes extérieurs qui peuvent limiter le développement de l'organisation.

La dernière section a traité de la méthodologie d'approche. Ainsi, l'entretien et la documentation sont les méthodes de collecte de données utilisées. Les informations obtenues ont par la suite fait l'objet d'une analyse de contenu et d'une analyse SWOT et elles sont présentées dans le chapitre suivant.

Conclusion partielle

Ce chapitre a permis de traiter des matériels et des méthodes. Les matériels sont relatifs à la zone d'étude et aux théories utilisées. La JIRAMA est la zone d'étude. C'est une entreprise dont les activités sont la production d'eau et d'électricité. Pour atteindre ses objectifs, elle dispose de plusieurs directions dont une direction s'occupant de l'audit interne. Cette zone d'étude a été choisie à cause de la taille de l'entreprise, de l'existence d'une direction d'audit interne et des problèmes rencontrés par l'entreprise. Le cadre théorique distingue la théorie générale de l'audit interne et la théorie sur la performance. Ainsi, l'audit interne est une fonction qui a évolué dans le temps. C'est une fonction différente de l'audit externe quant aux objectifs et aux moyens. L'audit interne a recours à sa propre méthodologie dans l'exécution de sa mission. En ce qui concerne la performance, celle-ci n'est pas seulement financière car la performance peut aussi concerner les processus internes, le développement des capacités stratégiques et la perception des clients. Les méthodes concernent la méthodologie d'approche utilisée. Dans ce cadre, une approche déductive a été utilisée. Les données du mémoire ont été obtenues pour la plupart grâce à des entretiens auprès du personnel de la direction d'audit interne de la JIRAMA et grâce à la documentation. Par ailleurs, le traitement de ces données a été fait grâce à une analyse de contenu et une analyse SWOT. Après les matériels et les méthodes, le chapitre suivant va s'intéresser aux résultats.

Chapitre 2 : Résultats

Le chapitre présente les résultats obtenus dans le cadre de l'étude. Les résultats ont essentiellement été obtenus à partir des réponses au guide d'entretien présenté aux agents. Les résultats comprennent deux parties : les résultats correspondant à l'étude du système de contrôle interne et les résultats relatifs à l'étude de l'organisation de l'audit interne. La principale mission de la fonction d'audit interne de la JIRAMA est l'amélioration du système de contrôle interne. L'audit interne procède à l'audit de plusieurs cycles. Les cycles sont relatifs au système de contrôle interne. Cependant, les résultats concernent les cycles relatifs aux opérations d'achat et aux opérations de vente. Une analyse des procédures mises en œuvre relatifs à ces cycles a été nécessaire. En effet, cela va permettre de savoir si les procédures sont adéquates en ce qui concerne la maîtrise des activités. Les principaux risques identifiés par l'audit vont aussi être présentés dans les résultats. L'organisation de l'audit interne est relative à la méthodologie adoptée et aux outils utilisés. La méthodologie est relative aux tâches effectuées dans les différentes phases de l'audit. Par ailleurs, les résultats montrent les dispositifs recommandés par l'audit. Les outils utilisés comprennent la cartographie des risques, le questionnaire de contrôle interne et la FRAP.

Section 1 : Etude du système de contrôle interne

Dans l'étude du système de contrôle interne, il s'agit d'analyser les procédures mises en œuvre, d'une part et d'identifier les risques relatifs aux activités. L'audit interne étudie les cycles d'approvisionnement et des stocks, le cycle de production, le cycle de vente, le cycle de gestion de clientèle, le cycle de trésorerie, etc. Cependant, le mémoire suivant va s'intéresser uniquement à l'étude des cycles relatifs aux opérations d'achat et de vente.

1.1. Analyse des procédures mises en œuvre

Les procédures comprennent celles relatives aux opérations d'achat et celles relatives aux opérations de vente. Les problèmes rencontrés dans l'application des procédures sont aussi traités ici.

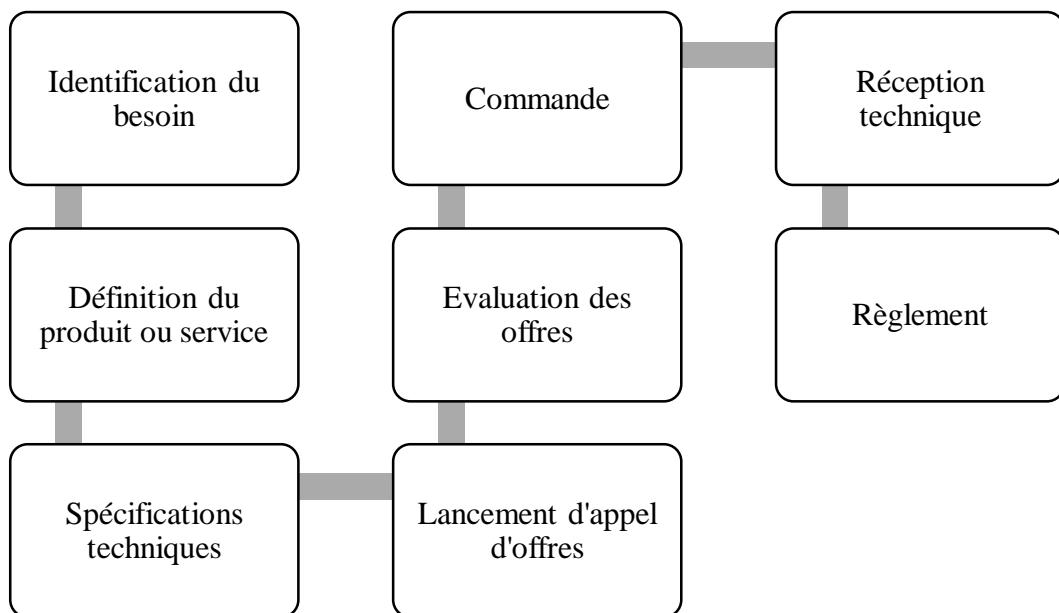
1.1.1. Analyse des procédures relatives aux opérations d'achat

Dans l'analyse des procédures relatives aux opérations d'achat, il s'agit de décrire les procédures et d'identifier les problèmes fréquemment rencontrés lors de ce genre d'opérations.

1.1.1.1. Description des procédures

Les achats comprennent les achats de fournitures et les achats d'immobilisation. La figure suivante présente les procédures à suivre lors des opérations d'achat (Figure 3)

Figure 3 : Procédure lors d'opérations d'achat



Source : Auteur, 2016

Les services ou directions intervenant dans les opérations d'achat sont : le service demandeur, la direction des ressources humaines, la direction des approvisionnements, la direction financière, la direction générale, le service technique des agences. Les documents utilisés dans ce genre d'opérations sont le bon de commande, le dossier d'appel d'offres, le bon de livraison, la facture.

L'achat est fait à l'initiative d'un service qui identifie un besoin. Le service émet des demandes d'achat au service correspondant c'est-à-dire la direction des ressources humaines ou le service technique des agences. Cependant, il ne peut commander directement aux fournisseurs. Le produit ou le service satisfaisant au besoin est par la suite défini. Les spécifications techniques du produit ou service doivent être clairement identifiées.

Après la détermination du produit ou service, un appel d'offres est lancé. Les fournisseurs intéressés soumissionnent leurs offres. L'offre est choisie en fonction des critères de qualité et de prix. Le produit ou le service est commandé auprès du fournisseur choisi. La réception technique va permettre d'acquérir le produit ou le service et de vérifier leur conformité par rapport aux commandes. Enfin, la dernière étape consiste en la comptabilisation de l'opération. Par ailleurs, certains achats doivent obtenir l'autorisation de la direction financière et de la direction générale.

1.1.1.2. Problèmes rencontrés

Le problème fréquemment rencontré lors des opérations d'achat est la non-conformité des marchandises livrées. Cette non-conformité est relative à la quantité ou à la nature des marchandises livrées. Les produits ou les services livrés ne correspondent donc pas à ceux qui sont commandés. Cela peut provenir des erreurs de la part du fournisseur et de la non application des procédures de la part des services de la société. Les spécifications techniques fausses ou incomplètes vont aboutir à l'achat de produit ou service qui ne vont pas correspondre aux besoins de la société. Le problème se pose alors surtout pour les produits complexes nécessitant une certaine connaissance.

L'autre problème fréquemment rencontré est la lenteur de la procédure. Etant donné que certains achats nécessitent l'autorisation de la direction générale et de la direction financière. Il peut se passer un écart de temps conséquent entre l'autorisation et la commande.

1.1.2. Analyse des procédures relatives aux opérations de vente

Il s'agit ici de décrire les procédures relatives aux opérations de vente et d'identifier les problèmes fréquemment rencontrés dans ce genre d'opérations.

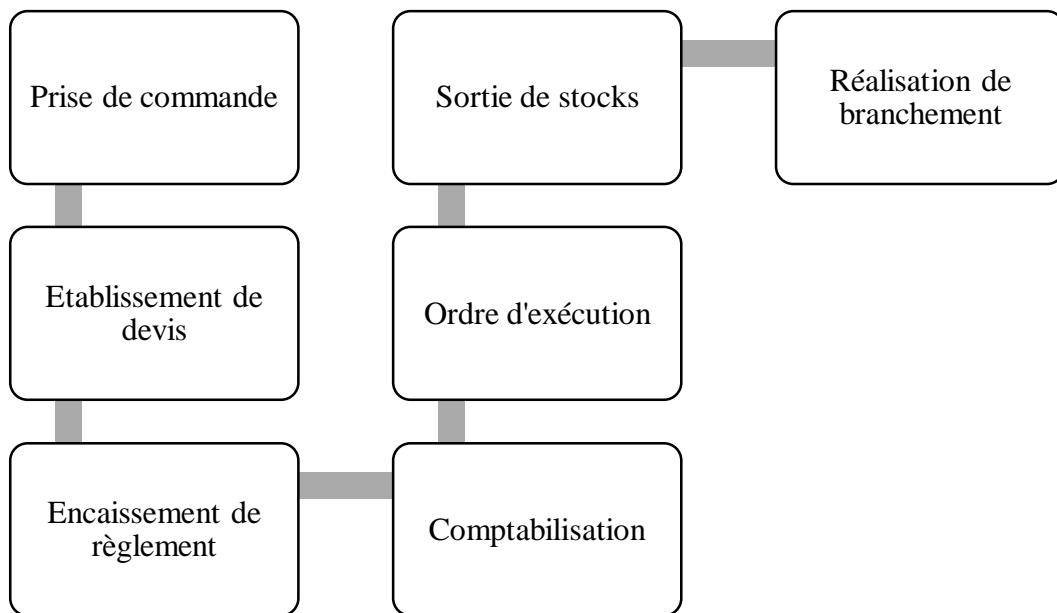
1.1.2.1. Description des procédures

Les opérations de vente comprennent celles relatives à la réalisation de branchement et celles relatives à la consommation d'eau et d'électricité. La figure 4 présente les procédures relatives à la réalisation de branchement. La figure 5 présente les procédures relatives à la consommation d'eau et d'électricité.

1.1.2.1.1. Description des procédures relatives à la réalisation de branchement

Les services intervenants sont : le service accueil des agences, le service caisse, le service comptabilité, la direction financière, la direction générale, le service technique, la direction des approvisionnements, la direction des travaux. Les documents utilisés sont : le devis, la facture, le bon de sortie, le bulletin de pose, le bon d'autorisation.

Figure 4 : Procédure relative à la réalisation de branchement



Source : Auteur, 2016

Dans la prise de commande, il s'agit d'intégrer le client dans le système de gestion de la JIRAMA. Les clients se composent des clients « basse tension » et les clients « moyenne et

haute tension ». Ils peuvent quand ils jugent nécessaires demander un changement de tarif auprès de la JIRAMA.

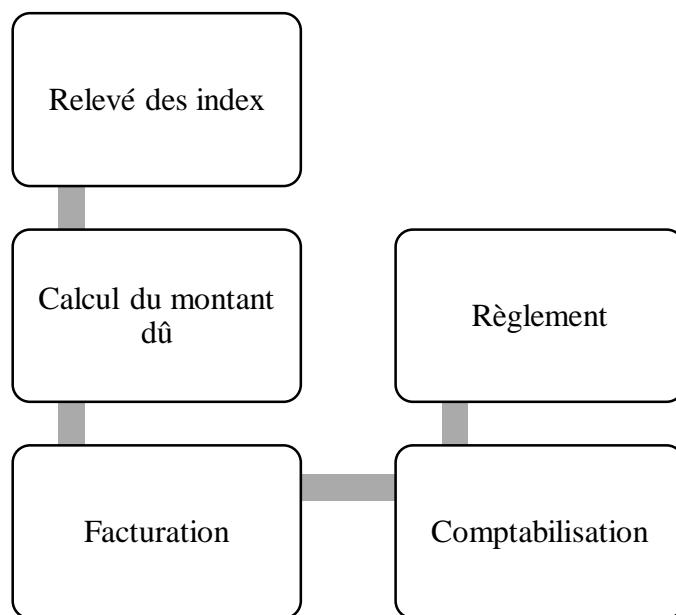
Les besoins du client, correspondant à la puissance requise pour l'électricité et à la quantité moyenne d'eau à consommer, doivent être bien déterminés. Le devis est établi par la suite en fonction des besoins du client. Le devis comprend la liste des appareils nécessaires au client avec leurs prix. Un contrat est signé. Le client procède au règlement s'il consent à l'achat. Le règlement peut se faire en une seule fois ou par tranches.

La comptabilisation se fait pour permettre le suivi de la dette du client. L'ordre d'exécution est un ordre provenant de la direction générale qui autorise le début des travaux. Un bulletin de pose produit par le service technique des agences fait suite à l'ordre d'exécution. La direction d'approvisionnement procède à la sortie des stocks. Enfin, la réalisation de branchement par les agents de la direction des travaux est faite.

1.1.2.1.2. Description des procédures relatives aux consommations d'eau et d'électricité

Les services intervenants sont : le service comptabilité, le service caisse, le service contentieux, le service technique. Les documents utilisés sont : les relevés, la facture, la lettre de coupure, la lettre de remise, la lettre de relance.

Figure 5 : Procédure relative à la consommation d'eau et d'électricité



Source : Auteur, 2016

Dans la facture se trouve le montant dû par le client en ce qui concerne les consommations d'eau et d'électricité. Cette facture peut aussi comprendre éventuellement les autres frais générés par les interventions administratives et techniques et les prestations des activités annexes fournies par la JIRAMA.

Le montant dû par le client est déterminé à partir de relevés sur terrain faits par les contrôleurs releveurs de la JIRAMA. Les index sont saisis par les agents de saisie. Des anomalies peuvent être constatées lors des relevés et lors de la saisie. Les anomalies doivent faire l'objet de vérification et d'intervention afin de pouvoir procéder aux redressements.

La production de la facture est faite à partir des relevés et des redressements éventuels. La facture fait l'objet de vérification pour s'assurer de la cohérence des éléments la composant. La comptabilisation des factures est faite pour permettre le suivi des clients. Par la suite, les factures sont distribuées aux clients afin qu'ils puissent procéder aux règlements.

Le règlement de la facture peut se faire en espèces, par chèque, par virement bancaire, par compensation ou par traite. Dans tous les cas, des vérifications doivent être faites pour s'assurer de la conformité du règlement. Par ailleurs, les systèmes informatiques de la JIRAMA permettent de détecter les cas de double paiement, de factures ne devant pas exister, de factures antérieurement impayées.

Les factures impayées doivent faire l'objet de relance par l'intermédiaire de lettres de relance. Si le client ne paie pas encore sa dette, il sera procédé à la coupure de son courant par l'intermédiaire de lettre de coupure. Ce n'est qu'après la régularisation du client que la remise de courant est faite par l'intermédiaire de la lettre de remise.

1.1.2.2. Problèmes rencontrés

Le problème fréquemment rencontré lors des opérations de vente relatives à la réalisation des branchements est la lenteur des procédures. En effet, il existe un écart de temps assez considérable entre la signature du contrat et le début des travaux. Cela provient le plus souvent du manque de matériels. En effet, la direction approvisionnement ne dispose pas de stocks de matériels. Les commandes auprès du fournisseur ne sont faites qu'après que les demandes provenant du service technique n'aient été approuvées par la direction financière et par la direction générale. Le processus est ainsi lourd.

Par ailleurs, il existe aussi le problème de la disponibilité du personnel. En effet, il existe une hausse importante du nombre de contrats signés alors que le personnel n'est pas suffisant en ce qui concerne l'exécution des travaux. Cela entraîne le retard des travaux.

Le problème de facturation peut aussi se poser. En effet, les factures peuvent être erronées du fait de difficultés lors de relevés d'index. Enfin, le dernier problème a trait au recouvrement. Il est constaté une baisse des encaissements. Les clients ne procèdent pas aux règlements de leurs dettes. Des failles dans les procédures de relance réduisent aussi indirectement les encaissements.

1.2. Identification des risques

Les risques doivent être identifiés car ils peuvent nuire à la performance de l'entreprise. Il convient de distinguer les risques financiers et les risques opérationnels¹². Les risques opérationnels découlent directement des activités et de la capacité à générer du volume de vente ou de production. En revanche, la volatilité des composantes financières (taux de change, prix des matières premières, taux d'intérêt, etc.) pouvant affecter la trésorerie et menacer la chaîne des produits ou des services réels a trait aux risques financiers. Les risques opérationnels sont étudiés ci-après. Les risques sont appréciés tâche par tâche. Les risques fréquemment identifiés sont : les paiements non autorisés, la fraude, les défaillances du système d'information et le problème de gestion du personnel.

1.2.1. Paiements non autorisés

Les paiements non autorisés sont favorisés par la faiblesse des procédures. La mauvaise définition des attributions de chaque personne et l'insuffisance de contrôle peut favoriser ce genre de risque. Les paiements peuvent être volontaires ou involontaires. Ces paiements peuvent engendrer des pertes pour l'entreprise. La JIRAMA fait face à ce genre de risque surtout au niveau des achats.

1.2.2. Fraude

La fraude est également favorisée par la faiblesse des procédures. Le manque de contrôle peut entraîner la fraude. Cependant, le risque de fraude dépend également du comportement de la personne. La fraude a trait au détournement de fonds et au vol de biens. Ce genre de risque

¹² FARBER André, LAURENT Marie-Paule, « Finance », Eyrolles, 2009, p.269

peut nuire à la performance de la JIRAMA car il peut concerner toutes les opérations de l'entreprise.

1.2.3.Défaillances du système d'information

Le risque de défaillances du système d'information est un risque qui peut provenir de la mauvaise application des procédures. Cette mauvaise application peut être due à la négligence. Cependant, les défaillances du système d'information peuvent aussi être favorisées par des procédures inadaptées. Un système d'information défaillant peut entraîner les dirigeants à prendre des décisions erronées pouvant réduire la performance de l'entreprise.

1.2.4.Problème de gestion du personnel

Les problèmes de gestion du personnel proviennent de la non application des procédures et des règlements. Il existe des écarts entre les procédures et les pratiques. Cela peut conduire à des conflits entre le personnel et la JIRAMA. Cela peut alors avoir un impact sur la performance de l'entreprise.

La première section a consisté en une analyse des procédures appliquées par les agents de la JIRAMA. Celles-ci sont rigoureuses même si des problèmes peuvent encore exister. Des risques ont été également identifiés. L'intervention de l'audit interne étudiée dans la section suivante a pour objet de limiter ces risques.

Section 2 : Etude de l'organisation de l'audit interne

L'audit interne de la JIRAMA a pour principale mission l'amélioration du système de contrôle interne de l'entreprise. Il veut voir l'application des procédures, déterminer les procédures inadaptées et formuler des recommandations pour améliorer le contrôle interne. Il a pour objectif de contribuer à la maîtrise des activités de l'entreprise. Dans l'étude de l'organisation de l'audit interne, il s'agit de déterminer la manière dont l'audit intervient et d'identifier les approches utilisées par l'audit interne.

2.1.Intervention de l'audit interne

L'audit interne de la JIRAMA dispose de quatorze agents. Il semble que ce soit peu par rapport au nombre d'employés de la JIRAMA. L'audit interne est présent uniquement au siège.

Il n'y a donc pas de direction ou de service d'audit interne dans les directions interrégionales ou les agences de la JIRAMA. Les agents de l'audit interne se déplacent donc d'un centre à un autre lorsqu'ils effectuent une mission. L'audit interne émet un rapport d'audit lorsque sa mission est terminée. Ce rapport est adressé à la direction générale et à l'entité auditee. De façon générale, l'audit interne considère que les activités de la JIRAMA sont maîtrisées. Cependant, cela n'empêche pas l'audit interne d'effectuer des missions. L'audit de la JIRAMA adopte une méthodologie comprenant trois phases lors d'une mission. A la fin, l'audit interne propose des mesures afin d'améliorer le système de contrôle interne.

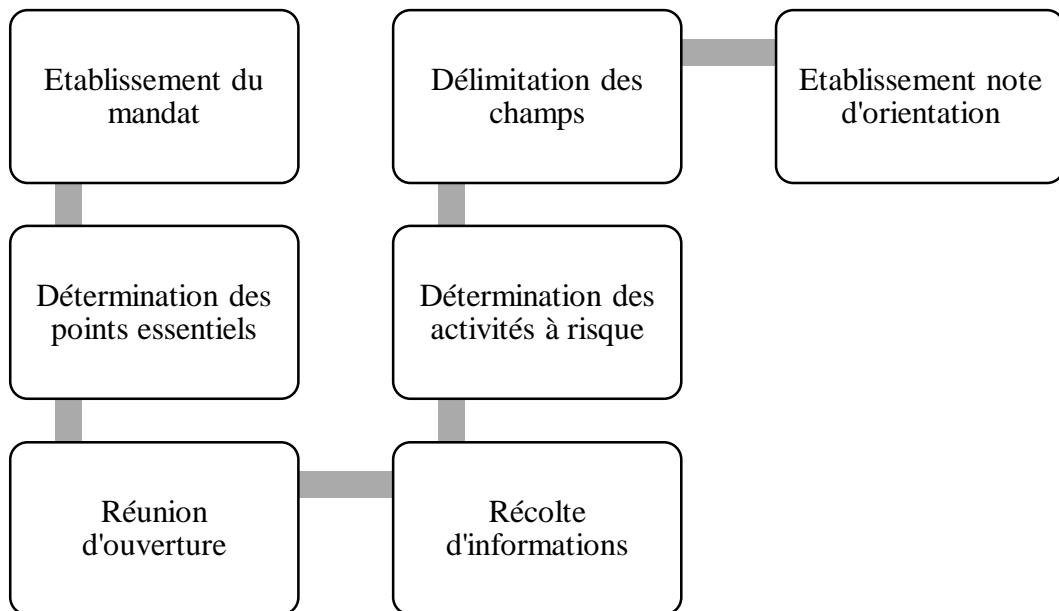
2.1.1. Phases de l'audit interne

Une mission d'audit de la JIRAMA comprend toujours trois phases : la phase de préparation, la phase de réalisation et la phase de conclusion.

2.1.1.1. Phase de préparation

La figure suivante décrit la phase de préparation de l'audit interne (Figure 6).

Figure 6 : Phase de préparation



Source : Auteur, 2016

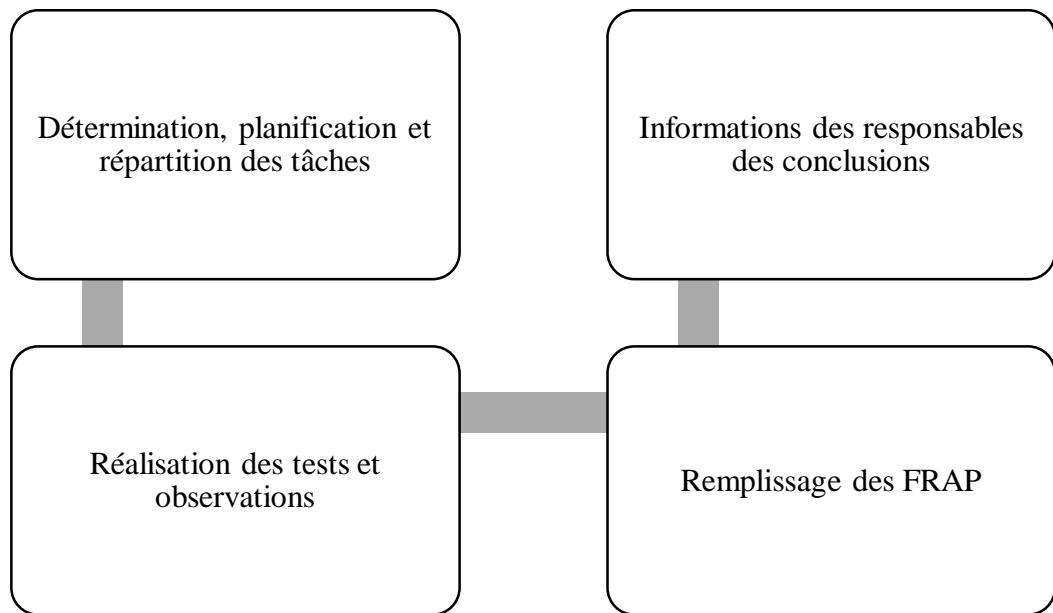
Une mission d'audit de la JIRAMA débute toujours par l'élaboration d'un mandat. Ce mandat provient de la Direction Générale. La réunion d'ouverture entre les auditeurs et les audités est nécessaire pour instaurer un climat de confiance et pour définir les objectifs de

l'audit. La détermination des activités à risque va permettre de délimiter le champ des travaux. Les activités à risques élevés font l'objet d'une plus grande attention lors de la phase de réalisation.

2.1.1.2. Phase de réalisation

La figure suivante présente les étapes à suivre lors de la phase de réalisation de l'audit interne de la JIRAMA (Figure 7).

Figure 7 : Phase de réalisation



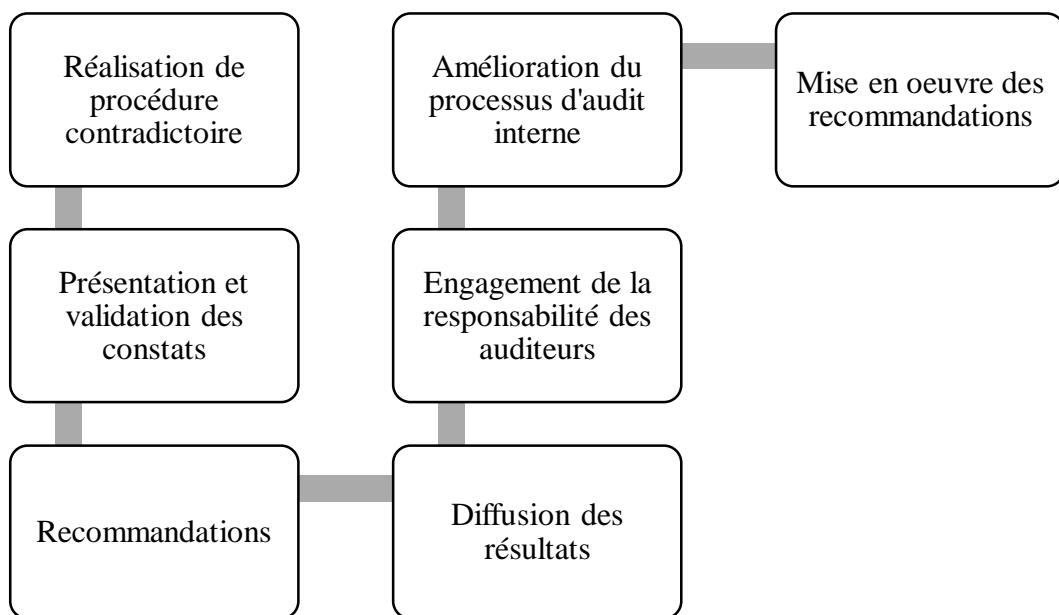
Source : Auteur, 2016

Dans la phase de réalisation, le nombre et l'identité des auditeurs participant à la mission sont déjà connus. Les tâches des auditeurs sont clairement déterminées et réparties. Les tests et les observations sont réalisés pour répondre aux questions principales posées par l'audit. Les FRAP sont remplies à chaque que l'auditeur responsable détecte des dysfonctionnements dans l'application des procédures. Les résultats sont synthétisés et les conclusions importantes sont transmises oralement et rapidement aux responsables de l'entité auditee.

2.1.1.3. Phase de conclusion

La phase de conclusion de l'audit de la JIRAMA est décrite pat la figure suivante (Figure 8).

Figure 8 : Phase de conclusion



Source : Auteur, 2016

A partir des résultats de la phase de réalisation, l'audit tire des constats. Ces constats font l'objet d'une procédure contradictoire afin de déterminer leur importance et leur existence. L'audit émet des recommandations pour chaque constat validé. Le rapport d'audit engageant la responsabilité de l'audit est rédigé et diffusé aux responsables concernés. Les audités doivent engager leur responsabilité dans la mise œuvre des recommandations formulées par l'audit.

2.1.2. Dispositifs recommandés par l'audit

L'objectif principal de l'audit interne est d'améliorer le système de contrôle interne de la JIRAMA. A la fin de chaque mission, des recommandations sont émises par l'audit. L'application du principe de séparation des attributions et l'amélioration du système de verrouillage des logiciels utilisés sont, pour la majorité des missions, les dispositifs recommandés par l'audit.

2.1.2.1. Application de la séparation des attributions

Il s'agit ici d'appliquer la séparation des fonctions incompatibles c'est-à-dire : la fonction d'autorisation, la fonction de détention, la fonction d'enregistrement et la fonction de contrôle. L'audit veut s'assurer de la séparation des attributions dans toutes les opérations de la JIRAMA. Par exemple, dans les opérations de vente, la fonction d'autorisation est assurée par la direction financière et la direction générale, la fonction de détention est assurée par la direction

approvisionnement, la fonction d'enregistrement est assurée par le service comptabilité. Dans les opérations d'achat, la séparation des fonctions permet de réduire les risques de paiements non autorisés. La séparation des fonctions permet de mieux maîtriser les activités de l'entreprise et d'atteindre les objectifs du contrôle interne.

2.1.2.2. Amélioration de verrouillage des logiciels utilisés

La JIRAMA utilise des logiciels informatiques dans le traitement des données. L'amélioration de verrouillage des logiciels utilisés est mise en œuvre par l'utilisation de mots de passe. Le mot de passe est connu uniquement de l'agent utilisateur. Chaque appareil ne doit alors être uniquement utilisable que par une seule personne. Ainsi, l'agent s'occupant de l'encaissement ne peut par exemple pas utiliser l'appareil utilisé par les comptables. Ces dispositifs vont permettre de réduire les risques de fraude pouvant nuire à la performance de la JIRAMA.

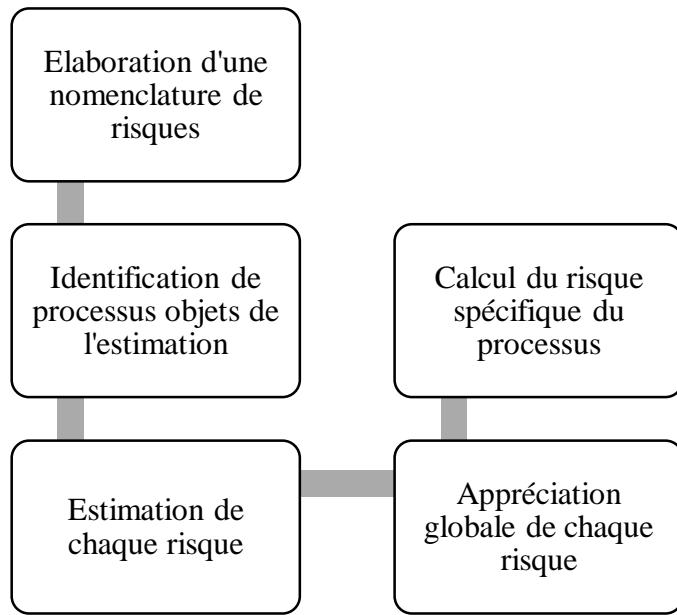
2.2. Approche utilisée par l'audit interne

L'audit interne de la JIRAMA utilise une approche par les cycles. Il réalise un audit des activités objets du mandat et émet des recommandations à la fin. L'audit de la JIRAMA utilise la cartographie des risques, les questionnaires de contrôle interne et les FRAP pour mener à bien son travail.

2.2.1. Cartographie des risques

Le risque est la menace qu'un évènement ou une action ait un impact défavorable sur la capacité de l'entreprise à réaliser ses objectifs avec succès. L'audit interne de la JIRAMA apprécie la qualité de la cartographie des risques de la JIRAMA et des moyens mis en place. La cartographie des risques de la JIRAMA est un inventaire des risques de l'organisation. Elle permet d'inventorier, d'évaluer et de classer les risques de l'organisation, d'informer les responsables des risques et de permettre aux responsables d'élaborer une politique de risque. La figure suivante présente les étapes d'élaboration de la cartographie des risques de la JIRAMA (Figure 9).

Figure 9 : Etapes d'élaboration de la cartographie des risques



Source : Auteur, 2016

L'élaboration d'une nomenclature de risques consiste à lister les natures de risques pouvant être rencontrées dans l'entreprise. Par la suite, les processus objets de l'estimation doivent être identifiés. Il s'agit par exemple des processus recouvrant les opérations d'achat et de vente. Chaque risque identifié lors de l'analyse des processus doit être estimé en fonction de sa gravité et de sa fréquence. Pour chaque risque, une appréciation globale est faite à partir des deux variables précédentes. Enfin, le risque spécifique à chaque processus est calculé. Cela va permettre d'évaluer le risque pour chaque opération.

2.2.2. Questionnaire de contrôle interne

Il s'agit ici d'évaluer le dispositif de contrôle interne. Les questionnaires permettent à l'auditeur interne de la JIRAMA de déterminer les forces et les faiblesses du contrôle interne. Pour les opérations d'achat, le questionnaire veut s'assurer que les achats répondent aux besoins de la société, les achats sont bien autorisés, les achats ont été effectués dans les meilleures conditions économiques et correspondent à des faits réels, les achats sont correctement comptabilisés et les paiements sont correctement suivis. Pour les opérations de vente, le questionnaire veut s'assurer que les ventes sont bien autorisées, les ventes sont facturées, les ventes sont correctement suivies et encaissées et les ventes sont correctement comptabilisées.

2.2.3. FRAP

Le tableau suivant montre un modèle de FRAP utilisé par l'audit interne de la JIRAMA.

Tableau 1 : Modèle de FRAP

Feuille de révélation et d'analyse de problème	
Référence :	FRAP N° :
Problème :	
Constat :	
Causes :	
Conséquences :	
Recommandations :	
Etabli par :	Approuvé par :

Source : DAI, JIRAMA, 2016

La FRAP est un document de travail utilisé par l'audit interne de la JIRAMA. Elle comprend cinq parties : problème, constat, causes, conséquences, recommandations. Elle est remplie par l'auditeur à chaque fois qu'il détecte un dysfonctionnement, une erreur, une malversation, etc. Chaque FRAP est supervisée par un supérieur hiérarchique qui l'apprécie, situe sa place et son degré d'importance dans la mission d'audit.

La dernière section a permis d'étudier l'organisation de l'audit interne. L'audit de la JIRAMA applique une méthodologie conforme à celle préconisée par les normes. C'est également le cas pour les outils utilisés. Par ailleurs, les dispositifs recommandés par l'audit sont pertinents et renforcent la maîtrise des activités de l'entreprise.

Conclusion partielle

Le chapitre a permis de présenter les résultats. Les résultats présentés concernent l'étude du système de contrôle interne et l'étude de l'organisation de l'audit interne. L'étude du système de contrôle interne a permis d'analyser les procédures mises en oeuvre et d'identifier les risques. La JIRAMA a donc mis en place des procédures rigoureuses pour les opérations d'achat et de vente. Par ailleurs, ces procédures sont décrites dans un manuel de procédures. Chaque direction et chaque service de la JIRAMA disposent de leur propre manuel de procédures dans l'exécution des différentes tâches. Cependant, il peut être constaté certains problèmes dans ces opérations. Lors de sa mission, l'audit interne a identifié certains risques comme les paiements non autorisés, la fraude, les défaillances du système et les problèmes de gestion du personnel. Pour faire face à ces risques, l'audit interne a mis en place des dispositifs. Ces dispositifs sont l'application de la séparation des attributions et l'amélioration du verrouillage des logiciels utilisés. Par ailleurs, lors des différentes phases de l'audit comprenant la phase de préparation, la phase de réalisation et la phase de conclusion, l'audit a eu recours à des outils comme la cartographie des risques, le questionnaire de contrôle interne et la FRAP. Après avoir présenté les résultats, le chapitre suivant va s'intéresser à la discussion et aux solutions proposées.

Chapitre 3 : Discussion et proposition

de solutions

Le chapitre va traiter de la discussion sur le thème de l'audit interne et la performance de l'entreprise. Il s'agit ici d'effectuer d'une analyse SWOT de l'audit interne, d'une part et de proposer des solutions d'autre part. L'analyse SWOT consiste à déterminer les forces, les faiblesses, les opportunités et les menaces de l'audit interne de la JIRAMA. Les solutions proposées sont relatives à l'amélioration du système de contrôle interne et à l'organisation des travaux de l'audit interne. Les forces et les faiblesses sont internes à l'entreprise et ils peuvent alors être contrôlés par celle-ci. Par contre, les menaces et les opportunités proviennent de l'environnement et ne peuvent être contrôlés. Ces menaces et ces opportunités concernent à la fois l'audit interne et l'entreprise dans sa globalité. L'amélioration du système de contrôle interne est relative à l'amélioration des procédures relatives aux opérations d'achat et aux opérations de vente ainsi qu'à la mise à jour du manuel de procédures. L'organisation de l'audit interne est relative au recrutement, au développement des compétences des auditeurs, à la mise en place de la charte et du plan d'audit et au suivi des recommandations formulées par l'audit.

Section 1 : Analyse SWOT de l'audit interne

La section va faire une analyse SWOT de l'audit interne. Les forces et les faiblesses de l'audit interne sont traitées dans une première partie. Les menaces et les opportunités sont l'objet de la deuxième partie.

1.1. Forces et faiblesses de l'audit interne

Les forces sont les aspects positifs internes que contrôle l'organisation et sur lesquels celle-ci peut s'appuyer. Par contre, les faiblesses sont les aspects négatifs internes contrôlables par l'organisation et pour lesquels des améliorations peuvent exister.

1.1.1. Forces

Les forces de l'audit interne de la JIRAMA sont l'impact positif sur les processus internes, l'existence d'un manuel de procédures et la qualité de l'audit interne.

1.1.1.1. Impact positif sur les processus internes

Les processus internes sont relatifs au système de contrôle interne. Les processus internes correspondent à l'application des procédures mises en place par l'organisation pour les différents types d'opérations. Le principal objectif de l'audit interne de la JIRAMA est d'améliorer le système de contrôle interne de l'entreprise afin de contribuer à la maîtrise des activités de l'entreprise. Sur ce plan, l'objectif a été atteint car les agents considèrent que les activités de l'entité auditee sont plus maîtrisées après une mission d'audit. Les recommandations de l'audit interne sont pertinentes et elles sont appliquées par les agents de l'entité auditee. Les recommandations relatives à l'application du principe de séparation des fonctions et au verrouillage des logiciels utilisés permettent d'atteindre les objectifs du contrôle interne notamment l'efficacité et l'efficience des opérations, et la protection du patrimoine. La séparation des fonctions permet d'assurer qu'un agent fasse les seules tâches qui lui incombent de manière efficace et efficiente.

Le contrôle interne est la base sur laquelle s'appuie la maîtrise des opérations d'une entité quelle qu'elle soit et la notion à partir de laquelle se définit la fonction d'audit interne dont la finalité est l'amélioration constante du contrôle interne. La maîtrise des activités passe alors par un bon contrôle interne. L'audit interne de la JIRAMA permet une amélioration du contrôle interne. Celle-ci va améliorer les processus internes de l'entreprise et permettre de maîtriser les

activités de l’entreprise. En définitive, l’audit interne de la JIRAMA améliore la performance organisationnelle de l’entité auditee et contribue à la pérennité de l’entreprise.

1.1.1.2.Existence d’un manuel de procédures

Un manuel de procédures est un document, décrivant les procédures de chaque cycle, les attributions du personnel et l’organisation comptable. Ce document est nécessaire à la compréhension du système de traitement et à la réalisation des contrôles. Le manuel contient des instructions écrites et indique les modalités de circulation, de traitement et de classement des informations, les méthodes d’enregistrement, les modalités d’élaboration des analyses financières et opérationnelles qui en découlent. Les procédures permettent la mise en application des principes fondamentaux de contrôle interne et le contrôle des opérations par les responsables.

Les procédures de la JIRAMA sont formalisées. La JIRAMA dispose d’un manuel de procédures pour les directions et les services et leurs opérations. Cela constitue une force non seulement pour l’audit interne mais aussi pour la JIRAMA dans sa globalité. Les procédures sont écrites et rassemblées dans le manuel. Les tâches sont décrites afin que tout agent puisse comprendre clairement ce qu’il doit faire. Le manuel comprend également la liste des agents ayant le pouvoir d’approuver une décision. L’existence du manuel de procédures permet une organisation claire. L’inexistence de procédures écrites, conservées et consultables peuvent favoriser l’inefficacité dans l’exécution des tâches à cause des omissions et des déformations, l’apparition de travail redondant inutile et coûteux pour l’entreprise et l’appropriation de pouvoir. L’existence d’un manuel de procédures pour l’audit interne et la JIRAMA réduisent ces risques.

1.1.1.3.Qualité de l’audit interne

La qualité de l’audit interne provient de la méthodologie et des outils utilisés par l’audit interne. L’audit interne ne doit pas se faire au hasard car dans ce cas il serait coûteux pour l’entreprise et ne permettrait pas d’atteindre les objectifs fixés. Même si l’audit ne doit pas être figé, il doit être cohérent. Dans ce cas, la méthodologie appliquée par l’audit interne de la JIRAMA est semblable à celle recommandée par les auteurs. L’utilisation de la cartographie des risques, des FRAP est des questionnaires de contrôle interne montrent que l’audit effectue son travail de manière conforme aux normes internationales de l’audit interne.

1.1.2. Faiblesses

Les faiblesses de l'audit interne de la JIRAMA sont le peu d'impact sur la performance financière et le manque d'effectif.

1.1.2.1. Manque d'impact sur la performance financière

L'une des faiblesses de l'audit interne de la JIRAMA est le manque d'impact sur la performance financière. Alors que l'impact de l'audit sur les processus internes à travers l'amélioration du contrôle interne existe, ce n'est pas le cas en ce qui concerne les indicateurs financiers. Le tableau suivant (Tableau 2) montre l'évolution du chiffre d'affaires et du résultat de la JIRAMA pour la période allant de 2011 à 2015. Durant cette période, l'audit interne a effectué des missions d'audit interne.

Tableau 2 : Evolution du chiffre d'affaires et du résultat (en pourcentage)

Année	Chiffre d'affaires	Résultat
2011	100 %	-148 %
2012	112 %	-150 %
2013	117 %	-155 %
2014	121 %	-166 %
2015	125 %	-165 %

Source : DAI, JIRAMA, 2016

Le tableau montre l'évolution du chiffre d'affaires et du résultat en pourcentage. Pour le chiffre d'affaires en Ariary, la base de calcul est l'année 2011. Pour les années suivantes, l'évolution est calculée à partir de cette base de 2011. Il s'agit du rapport, exprimé en pourcentage, entre le chiffre d'affaires de l'année considérée et le chiffre d'affaires de l'année 2011 de base. Pour le résultat en Ariary, la méthode de calcul est la même sauf pour l'année de base qui est située dans les périodes antérieures.

Le tableau montre une augmentation constante du chiffre d'affaires. Les travaux de l'audit interne ont permis la mise en place de dispositifs permettant de réduire les risques de

fraude. Ils ont aussi permis la détection de fraudes relatives à des détournements de fonds. Les fraudes peuvent contribuer à réduire le chiffre d'affaires de l'entreprise. Leur détection permet alors d'augmenter le chiffre d'affaires de l'entreprise. Cependant, l'audit ne considère pas cette augmentation comme étant considérable. Cela montre alors le manque d'impact sur la performance financière.

Enfin, le tableau montre aussi que le résultat de la JIRAMA a toujours été négatif. Par ailleurs, cette perte s'est aggravée sauf pour la période allant de 2014 à 2015. D'autres facteurs qui ne sont pas imputables à l'audit interne peuvent expliquer ces pertes. Autrement dit, l'audit interne a peu d'impact sur la performance financière de l'entreprise. L'impact de l'audit interne a surtout lieu au niveau des processus internes pour une meilleure maîtrise des activités de l'entreprise.

1.1.2.2. Manque d'effectif

La direction de l'audit interne dispose de quatorze agents en tout. Ces agents se répartissent en superviseurs, auditeurs et assistants. La JIRAMA dispose de près de 6000 employés. La JIRAMA est répartie et dispersée géographiquement dans tout Madagascar. En effet, il existe plusieurs agences et plusieurs directions interrégionales. La Direction d'audit interne est implantée uniquement au siège.

Pour effectuer leurs missions, les auditeurs doivent alors se déplacer d'une entité à une autre. Il semble alors y avoir un manque d'effectif par rapport à la taille de l'entreprise et à la dispersion géographique. Par ailleurs, l'existence des contraintes liées aux délais et à la production des rapports favorise le risque que les travaux soient mal effectués. Cela peut alors aboutir à l'émission de recommandations inappropriées. Ainsi, ce manque d'effectif constitue une faiblesse pour l'audit interne de la JIRAMA.

1.2. Menaces et opportunités de l'audit interne

Les opportunités et les menaces proviennent de l'environnement de l'entreprise. Les opportunités sont les possibilités extérieures positives dont l'organisation peut éventuellement tirer parti dans le contexte des forces et des faiblesses actuelles. Les menaces sont les problèmes, obstacles ou limitations extérieures, qui peuvent empêcher ou limiter le développement de l'organisation. Ici, les menaces et les opportunités concernent à la fois l'audit interne et l'entreprise dans sa globalité.

1.2.1. Opportunités

Les opportunités sont la situation de monopole, le développement de nouvelles technologies, la promotion et l'exploitation d'énergie renouvelable et à l'existence d'une demande potentielle bénéficiant à la JIRAMA et donc à sa direction d'audit interne.

1.2.1.1. Monopole

Le monopole est une situation où il n'y a qu'un seul offre et plusieurs demandeurs sur le marché. La JIRAMA est dans une situation de monopole à Madagascar. En effet, elle dispose encore de peu de concurrents au niveau du marché. Elle devrait alors tirer avantage de cette situation car elle peut par exemple influencer sur le niveau des prix. Il est cependant à noter que la situation de pauvreté de la plupart des malgaches ne permet pas à la JIRAMA d'imposer des prix trop élevés. Cela augmenterait les charges et réduirait le niveau de vie de la population. Toutes les directions notamment la direction d'audit interne devraient bénéficier du développement de la JIRAMA que celle-ci pourrait tirer du monopole.

1.2.1.2. Développement des nouvelles technologies

Le développement des nouvelles technologies est une opportunité pour la JIRAMA et sa direction d'audit interne. En effet, ces nouvelles technologies devraient permettre d'améliorer l'efficacité du travail des auditeurs. Cette efficacité est relative au traitement des données et à la communication. Ces technologies concernent les logiciels utilisés pour effectuer l'audit. L'utilisation d'appareils informatiques plus performants devrait améliorer la rapidité dans l'exécution des tâches. La communication a trait aux échanges entre auditeurs et aux échanges entre auditeurs et audités.

1.2.1.3. Promotion et exploitation d'énergie renouvelable

La promotion et l'exploitation d'énergie renouvelable constituent des opportunités pour la JIRAMA. L'eau et l'électricité sont produites par les installations de la JIRAMA. Le développement des installations s'avère nécessaire pour faire face à la demande. Le remplacement et la conversion de certaines installations défectueuses et inefficaces sont aussi indispensables. Dans ce cas, la JIRAMA peut avoir recours à une alternative plus écologique. Il existe plusieurs types d'énergie : l'énergie renouvelable et l'énergie non renouvelable.

1.2.1.3.1.Les énergies non renouvelables

Les énergies non renouvelables sont le charbon, le pétrole et le gaz naturel. Elles sont issues de la décomposition de végétaux. C'est aussi le cas pour l'énergie nucléaire qui fait appel à la fission d'atomes pour produire de la vapeur alimentant une turbine.

L'énergie thermique est alimentée par des combustibles fossiles. Les centrales thermiques sont plus coûteuses à exploiter. Les centrales thermiques à moteurs diesels ne comportent pas de turbine. Le combustible utilisé est soit du fuel lourd, soit du gas-oil. L'énergie mécanique créée par le moteur diesel entraîne directement l'alternateur, générateur d'énergie électrique. La JIRAMA utilise actuellement ce type de centrale thermique. L'augmentation du coût des combustibles font augmenter les charges de la JIRAMA.

Les centrales thermiques à vapeur utilisent du charbon, du fioul ou du gaz provenant d'usines sidérurgiques. Une chaudière porte l'eau à ébullition. En se détendant, la vapeur fait tourner une turbine, laquelle entraîne l'alternateur générateur de courant électrique. Des condensateurs retournent la vapeur de sortie à l'état liquide, l'eau est pompée vers la chaudière et le cycle recommence.

Les centrales thermiques à turbines à gaz utilisent comme combustible le fioul léger ou le gaz naturel. Le gaz de la combustion actionne la turbine. Elles servent à la production d'énergie de pointe en raison de leurs coûts d'exploitation élevés à cause de la forte consommation de combustible relativement cher. L'alternateur de cette centrale est entraîné par une turbine constituée d'une roue à ailettes. C'est la poussée exercée sur les ailettes par la détente d'un mélange gazeux qui fait tourner la turbine. Ces centrales ont l'avantage d'être arrêtées et mises en marche en quelques instants par rapport aux délais plus longs requis pour les autres types de centrales.

1.2.1.3.2.Les énergies renouvelables

Les énergies hydraulique, solaire et éolienne sont renouvelables faisant appel à des sources quasiment inépuisables. Par ailleurs, elles ne polluent pas l'environnement.

L'énergie hydroélectrique utilise un grand réservoir pour créer une grande chute d'eau dont il faut contrôler le débit pour produire de l'électricité. L'énergie de l'eau de la chute artificielle permet de faire tourner une turbine faisant tourner l'alternateur qui est le générateur d'énergie électrique. Parfois, l'usine n'est pas directement située à l'emplacement du barrage

d'eau, l'eau est alors transportée jusqu'à l'usine par un canal. Après le passage dans la turbine, l'eau est restituée au cours d'eau par un canal de restitution.

L'énergie éolienne est produite par la force du vent exercée sur les pales la faisant ainsi tourner. Les pales sont reliées à un alternateur qui transforme l'énergie mécanique en énergie électrique.

Les centrales solaires sont dotées de cellules photoélectriques qui transforment la lumière du soleil en électricité. L'énergie solaire peut être captée et transformée en électricité par des panneaux solaires. Des batteries d'accumulateurs peuvent stocker l'énergie produite. Ces derniers coûtent relativement chers.

1.2.1.4. Demande potentielle

Il existe une faiblesse d'accès au service avec 11% pour l'électricité et 20% pour l'eau potable. Il existe plusieurs localités ne disposant pas encore d'eau et d'électricité. Ces personnes concernées peuvent constituer des clients potentiels pour la JIRAMA. La prise en charge de ces personnes devrait permettre à la JIRAMA d'augmenter ses ventes et réduire ses pertes. Cela va alors favoriser le développement et la pérennité de la JIRAMA.

1.2.2. Menaces

Les menaces sont l'inflation, le manque de ressources de la JIRAMA et l'instabilité politique et économique.

1.2.2.1. Inflation

L'inflation est une menace pour la JIRAMA. Elle consiste en une hausse glissée des prix. Elle peut avoir un impact négatif sur l'entreprise car elle entraîne une augmentation des coûts. Les achats de la JIRAMA coûtent plus chers et aggravent la perte de l'entreprise. Par ailleurs, l'augmentation du prix du carburant et la dépréciation de la monnaie nationale favorisent l'augmentation des charges de la JIRAMA.

1.2.2.2. Manque de ressources

La JIRAMA manque de ressources financières. Elle a une structure financière déficiente. La JIRAMA bénéficie des subventions de l'Etat. La situation de la JIRAMA a contraint l'Etat à faire des redressements par l'intermédiaire de transferts budgétaires. La production et la

distribution d'électricité sont essentielles pour un pays. Cependant, les problèmes financiers et les problèmes de production de la JIRAMA ont pour résultats les délestages et la mauvaise qualité de service. Par ailleurs, ses installations sont vieilles et risquent de n'être plus opérationnelles. Cela peut alors entraîner la baisse de production en eau et en électricité.

1.2.2.3. Instabilité politique et économique

L'environnement dans lequel se trouve la JIRAMA n'est propice à son développement. En effet, les situations politiques et économiques instables créent de l'incertitude pour la JIRAMA. Le changement de direction de l'entreprise suite aux crises politiques nuit à la continuité de l'entreprise. Les crises économiques réduisent les possibilités des clients de la JIRAMA et cela a un impact direct sur la situation financière de l'entreprise.

La première section a permis de montrer que l'audit interne a un impact positif sur la performance des processus internes. Par contre, l'impact est moindre sur la performance financière qui est par ailleurs toujours négative en ce qui concerne le résultat. Les menaces et les opportunités de l'environnement sont aussi nombreuses. La section suivante va s'intéresser aux solutions proposées.

Section 2 : Proposition de solutions

Les solutions proposées concernent l'amélioration du système de contrôle interne, d'une part et l'organisation de l'audit interne, d'autre part.

2.1. Amélioration du système de contrôle interne

L'amélioration du système de contrôle interne a trait aux procédures relatives aux opérations d'achat et aux opérations de vente. Des améliorations peuvent être apportées même si l'audit a déjà formulé des recommandations quant à l'application des principes de séparation des attributions et à l'amélioration du verrouillage des logiciels utilisés. Par ailleurs, une mise à jour du manuel de procédures devrait aussi être faite.

2.1.1. Amélioration des procédures relatives aux opérations d'achat

Le principal problème relatif aux opérations d'achat est la non-conformité des marchandises à la livraison lors de la dernière phase de la procédure. Cette non-conformité peut

provenir d'erreurs de la part du fournisseur ou des services intervenants de la JIRAMA. Les spécifications techniques des produits identifiés par les services peuvent ne pas être conformes. Pour réduire le risque d'apparition de ce genre de problème, la procédure doit être améliorée.

Il devrait alors y avoir une vérification renforcée des documents relatifs aux produits et leurs spécifications techniques. Cette vérification doit avoir lieu dans les étapes de définition du produit et dans les dossiers d'appel d'offres. Le vérificateur doit s'assurer que le produit demandé par le service demandeur soit le produit indiqué avec les spécifications techniques dans les appels d'offre. Lors de l'évaluation des offres, une vérification doit être faite afin de s'assurer que l'offre choisie réponde aux spécifications techniques du produit demandé par le service. Dans tous les cas, la vérification par des agents différents permet de réduire le risque d'erreurs.

2.1.2. Amélioration des procédures relatives aux opérations de vente

L'amélioration des procédures relatives aux opérations de vente concerne les étapes de prise de commande, la facturation et le règlement.

2.1.2.1. La prise de commande

Dans la prise de commande, l'agent doit donner des informations complètes au client au sujet des appareils qu'il doit acquérir. L'agent doit s'assurer que les appareils correspondent aux besoins du client. Cela est nécessaire afin de limiter les réclamations ultérieures. En effet, ces réclamations qui doivent faire l'objet de traitement entraînent de nouvelles procédures. Le long délai entre la signature de contrat et l'exécution des travaux pose aussi problème. Cela risque d'entraîner la non satisfaction du client.

La direction des approvisionnements doit mieux s'organiser afin d'éviter la rupture de stock. Elle doit mettre en place un système de commande automatique lorsque le stock atteint un seuil critique. Elle doit aussi disposer d'un niveau minimum de stock. La direction générale et la direction financière détenant le pouvoir d'autorisation doivent également traiter plus rapidement les dossiers des clients. L'échange d'informations entre ces deux directions doit être plus efficace. La rapidité dans le traitement des dossiers doit permettre de répondre aux besoins du client. L'agence ne doit proposer de contrat au client que lorsque qu'elle reçoit l'autorisation provenant des responsables.

2.1.2.2.La facturation

Il s'agit de diminuer le risque d'erreurs dans les factures que ce soit au niveau de la réalisation de branchement ou de la consommation d'eau et d'électricité. Les factures doivent être vérifiées afin de s'assurer que les montants inscrits correspondent aux charges réelles et sont exacts. La vérification est nécessaire pour éviter qu'il n'y ait de factures incohérentes envoyées aux clients. Les redressements doivent être effectués rapidement. Les relevageurs doivent noter tous les problèmes rencontrés lors du relevé des index. Une vérification par un autre relevageur est aussi envisageable.

2.1.2.3.Le règlement

Le retard des règlements entraîne une baisse des recettes. Les procédures de relance doivent être plus rigoureuses et être appliquées dès que le client est défaillant. Les sanctions doivent être appliquées afin d'inciter le client à payer sa dette. Des mesures doivent aussi être prises afin de s'assurer que le client puisse payer sa dette dans la réalisation des branchements. Cela peut consister en l'étude du client dans sa capacité à générer assez de revenus. Ce cas s'applique surtout pour les paiements par tranche. En effet, il est constaté une défaillance des clients sur ce mode de paiement.

2.1.3.Mise à jour du manuel de procédures

Il peut ne pas être bon pour l'entreprise que le manuel de procédures corresponde à des procédures appliquées il y a longtemps. Dans ce cas, le service ne peut pas atteindre les objectifs d'efficacité. La mise à jour du manuel de procédures doit être faite. Cela est en rapport avec les recommandations émises par l'audit interne en ce qui concerne l'application des principes de séparation des fonctions et le verrouillage des logiciels utilisés. Les utilisateurs pourront alors appliquer les procédures correctives plus efficaces. La formation de nouveaux employés pourra aussi se faire efficacement avec un manuel de procédures mis jour.

2.2.Organisation de l'audit interne

L'audit interne doit être bien organisé afin d'atteindre ses objectifs. Une mal organisation ne permet pas d'être efficace. L'organisation de l'audit interne a trait au recrutement, au développement des compétences du personnel, à la mise en place de la charte et du plan d'audit et au suivi des recommandations.

2.2.1. Recrutement

Il a été vu précédemment que la direction d'audit interne manquait d'effectif par rapport à la taille de l'entreprise et à la dispersion géographique des agences. Il faut un nombre optimal d'auditeurs internes pour mener correctement les missions d'audit. Par ailleurs, les auditeurs doivent être répartis de façon optimale. Le choix des auditeurs pour une mission dépend de leur compétence et de leur disponibilité. Par ailleurs, les auditeurs ne devraient pas toujours faire les mêmes missions. En effet, la diversité des missions accomplies permet de renforcer la compétence, l'indépendance et l'expérience des auditeurs.

La nécessité de recrutement provient aussi du fait que la surcharge de travail d'un auditeur peut favoriser les erreurs qui peuvent entraîner la rédaction de rapports faussés. Le recrutement va aussi permettre d'accomplir les missions dans le respect des délais. Avec plus d'auditeurs, plus de tâches pourront être accomplies.

Le recrutement peut se faire en interne ou en externe. Le recrutement en externe se fait par des procédés habituels de recrutement et qui ne sont pas spécifiques à l'audit interne. Le recrutement en interne dépend de l'image l'audit interne dans l'entreprise. Deux cas peuvent exister : la fonction d'audit interne est bien intégrée dans la culture d'entreprise ou la fonction est mal connue dans l'entreprise. Le recrutement en interne est aussi en fonction de la mobilité du personnel de l'entreprise. Les moyens de recrutement doivent permettre à l'entreprise de recruter des auditeurs compétents au meilleur coût possible. L'audit doit s'assurer de la bonne intégration des nouveaux agents.

2.2.2. Développement des compétences des auditeurs

Les auditeurs internes doivent avoir une certaine compétence en matière d'audit pour mener à bien leurs missions d'audit. La formation de l'auditeur provient à la base de l'enseignement, de la connaissance contenue dans les ouvrages et de l'apprentissage sur le terrain. Il apparaît alors important que les compétences des auditeurs soient bien suffisantes.

Le développement des compétences de l'auditeur peut se faire par des formations et par des échanges entre les auditeurs. La formation continue permet aux auditeurs d'entretenir leurs compétences. Ces compétences doivent être mises à jour. L'auditeur doit recevoir une formation adéquate afin d'accroître son efficacité et d'élargir ses domaines de compétence. Cet élargissement des domaines des compétences s'applique aussi aux logiciels informatiques.

L'auditeur doit aussi être conscient de l'évolution constante qui affecte la fonction d'audit interne et il doit s'y adapter. Pour chaque formation, un plan doit être défini. Ce plan doit définir les objectifs, le budget, le contenu et les bénéficiaires. La formation peut consister en une formation à de nouvelles méthodes de travail, une formation à l'analyse des conditions de travail et de production, une formation générale ou une formation technique. Le développement des compétences des auditeurs peut aussi se faire par les échanges entre les auditeurs. Les auditeurs peuvent alors partager leurs expériences sur les missions effectuées.

2.2.3. Mise en place de la charte d'audit et du plan d'audit

L'audit interne dispose d'un manuel de procédures. Le manuel sert à définir le cadre de travail, aide à la formation de l'auditeur et sert de référentiel. Cependant, la mise en place de la charte d'audit et du plan d'audit s'avère être nécessaire.

La charte d'audit est le document constitutif de la fonction d'audit interne et il est destiné à être présenté et à être connu de tous les acteurs de l'entreprise comme les cadres et les salariés. La charte comprend la mission, le pouvoir et les responsabilités de l'audit interne. Cette charte doit faire l'objet d'une révision périodique. Ce document est un moyen de manifester la transparence des opérations d'audit. La charte a plusieurs rôles : elle définit la position du service d'audit interne dans l'organisation, elle autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à l'exécution des audits et elle définit l'étendue des missions d'audit.

Le plan d'audit interne est relatif à une planification fondée sur les risques afin de définir les priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation. La planification est nécessaire pour éviter que les ordres de mission soient donnés de façon hasardeuse. Les ordres de mission sont collectés et la direction d'audit interne procède à la planification en les répartissant dans le temps. Le plan d'audit doit avoir un contenu exhaustif et comporter tous les sujets pouvant être audités. Le plan comporte plusieurs missions potentielles. L'importance du risque détermine la fréquence des missions. Le plan d'audit peut porter sur une durée de cinq ou trois ans. Cette durée varie selon les objectifs fixés. Le plan peut contenir les audits intérieurs (l'année et le temps de réalisation), l'estimation des risques déterminant la fréquence des missions, la classification des missions d'audit et la répartition des audits sur les années à venir.

Le tableau suivant montre un plan d'audit qui pourrait être adapté par l'audit interne de la JIRAMA (Tableau 3). Le temps est exprimé en nombre de semaines par auditeurs.

Tableau 3 : Plan d'audit

Plan d'audit						
Audits antérieurs		Estimation du risque	Missions d'audit	Audits prévus (Temps)		
Année	Temps passé			20XX	20XX	20XX
			Par structure			
			Par processus			

Source : Auteur, 2016

L'établissement de ce plan devrait comporter les étapes suivantes : l'établissement de la liste complète des missions d'audit, l'estimation du risque pour la mission et la périodicité, l'établissement du projet de plan après la consultation des principaux responsables, l'ajustement en fonction des ressources et l'approbation du plan par la direction générale. A partir du plan d'audit, le planning pour chaque auditeur pourra être fait pour chaque mission.

2.2.4. Suivi des recommandations de l'audit

A la fin de sa mission, l'audit émet des recommandations ayant pour objectifs d'améliorer le système de contrôle interne. Les agents de l'entité auditee s'engagent alors à appliquer les recommandations. Il peut alors exister un long délai entre la dernière mission et la nouvelle mission éventuelle. Il existe alors une possibilité que les recommandations ne soient pas correctement appliquées. Un suivi devrait alors être fait par l'audit pour savoir le déroulement des applications des recommandations afin de déterminer les parties qui ont été réalisées et celles qui n'ont pas encore été réalisées.

La dernière section a permis de traiter des solutions proposées. D'une part, elles consistent à améliorer le système de contrôle interne par un renforcement des procédures. D'autre part, elles concernent l'organisation des travaux de l'audit comme le recrutement, le développement des compétences des auditeurs, la mise en place de la charte et du plan d'audit, et le suivi des recommandations. Tout cela a pour objectif de rendre l'entreprise performante.

Conclusion partielle

Le chapitre a permis de faire une analyse SWOT de l'audit interne et de proposer des solutions. L'analyse SWOT a pour but de déterminer les forces, les faiblesses, les opportunités et les menaces. Les forces et les faiblesses sont internes à l'entreprise tandis que les opportunités et les menaces proviennent de son environnement. Les forces sont l'impact positif sur les processus internes, la formalisation des procédures et la qualité de l'audit interne. Les faiblesses sont le manque d'impact sur la performance financière et le manque d'effectif. Les opportunités et les menaces concernent la JIRAMA dans sa globalité. Les opportunités sont la situation de monopole, le développement de nouvelles technologies et la promotion et l'exploitation d'énergie renouvelable. Les menaces sont l'inflation, le manque de ressources et l'instabilité politique et économique. Les solutions proposées sont relatives à l'amélioration du système de contrôle interne, à l'organisation de l'audit interne et au suivi des recommandations formulées par l'audit. Pour être plus efficace, l'audit devrait alors recruter de nouveaux auditeurs, développer les compétences des auditeurs et mettre en place la charte et le plan d'audit.

CONCLUSION

L'électricité et l'eau sont considérées comme un service essentiel de première nécessité pour un ménage et un facteur essentiel de production pour un industriel. Pour tous, il est indispensable d'avoir un tarif compétitif et abordable pour les deux produits. Cependant, seule une petite partie de la population de Madagascar a accès à l'eau et l'électricité.

La JIRAMA est une compagnie nationale d'eau et d'électricité de Madagascar qui a un capital de 17,53 milliards d'Ariary. Elle dispose de près de 6000 employés dispersés géographiquement dans toute l'île. Le choix de cette entreprise en tant que zone d'étude est motivé par la taille de l'entreprise, l'existence d'une direction d'audit interne et les problèmes rencontrés par l'entreprise. Les problèmes sont nombreux et l'audit interne veut les identifier et proposer des solutions afin de les résoudre. L'apport de l'audit interne a surtout lieu au niveau opérationnel de l'entreprise dans le cadre du système de contrôle de l'entreprise.

Le thème du mémoire concernant l'audit interne et la performance de l'entreprise, il a été nécessaire de procéder à une revue théorique sur ces notions. L'audit est une fonction qui a subi une évolution constante. Elle est une activité une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité. Elle est différente de l'audit externe dont l'objectif est de certifier les comptes de l'entreprise.

L'audit interne veut contribuer à la maîtrise des activités de l'entreprise par l'évaluation du système de contrôle interne et la formulation de recommandations. L'audit interne et le contrôle interne sont étroitement liés. Le contrôle interne est la finalité de l'audit interne. La conduite d'une mission d'audit doit suivre une méthodologie bien identifiée dans ses différentes phases. Par ailleurs, certains outils doivent utilisés par l'auditeur afin de l'aider à mener à bien sa mission.

En ce qui concerne la performance, celles-ci-peut se définir comme la réalisation des objectifs organisationnels quelles que soient la nature et la variété des objectifs. La performance n'est pas seulement relative aux indicateurs financiers. La performance implique aussi

l'efficacité des processus internes, la perception de l'organisation par les clients, l'apprentissage et le développement des capacités stratégiques.

Les données nécessaires à la production du mémoire ont été obtenues pour la majorité grâce à des entretiens auprès du personnel de la direction d'audit interne de la JIRAMA. La méthode déductive a été utilisée. Elle veut expliquer les faits à partir de théories puis elle veut chercher à en vérifier la validité.

Les résultats du mémoire ont trait à l'étude du système de contrôle interne et à l'étude de l'organisation de l'audit interne. L'étude du système de contrôle interne a trait aux opérations de vente et aux opérations d'achat. Des procédures sont appliquées lors de ces opérations. Des problèmes peuvent également apparaître lors des processus. Les risques identifiés pouvant nuire à la performance de l'entreprise sont : les paiements non autorisés, la fraude, la défaillance du système d'informations et les problèmes de gestion du personnel.

L'étude de l'organisation de l'audit interne montre que l'audit interne est centralisé. La principale mission de l'audit interne de la JIRAMA est l'amélioration du système de contrôle interne. A la fin de la mission, l'audit émet des recommandations dont l'application du principe de séparation des attributions et l'amélioration du verrouillage des logiciels utilisés. Pour mener correctement et efficacement sa mission, l'audit a recours à la cartographie des risques, au questionnaire de contrôle interne et à la FRAP.

La discussion a permis de faire une analyse SWOT de l'audit interne et des solutions ont été proposées. Les forces sont l'impact positif sur les processus internes, la formalisation des procédures et la qualité de l'audit interne. Les faiblesses sont le manque d'impact sur la performance financière et le manque d'effectif. Les opportunités sont la situation de monopole et le développement de nouvelles technologies. Les menaces sont l'inflation, le manque de ressources et l'instabilité politique et économique.

Les solutions proposées sont relatives à l'amélioration des procédures d'achat et de vente et à la mise à jour du manuel de procédures. Le recrutement, le développement des compétences des auditeurs et la mise en place de la charte d'audit et du plan d'audit peuvent améliorer l'efficacité de l'audit interne.

Il est nécessaire de maîtriser les activités dans l'organisation pour pouvoir être performante et pour créer de la valeur. La non maîtrise des activités peut conduire à des pertes et des faillites. Un mauvais système de contrôle interne ne permet pas de protéger le patrimoine,

de produire des informations fiables, d'assurer le respect des lois, règlements et contrats et d'assurer l'efficacité et l'efficience des opérations. Cela peut alors nuire à la maîtrise des activités.

La performance d'une entreprise peut être renforcée par différents procédés managériaux, dont une meilleure maîtrise des activités de l'entreprise. Cela suppose alors un système de contrôle interne performant.

Pour la JIRAMA, l'audit interne considère que les activités sont maîtrisées. Par ailleurs, cette maîtrise des activités est renforcée après les missions effectuées par l'audit. Les améliorations sont significatives. En effet, les recommandations formulées par l'audit sont pertinentes et renforcent le contrôle interne. L'audit interne a atteint son objectif en ce qui concerne la performance relative aux processus internes. **L'audit interne a ainsi amélioré la performance de l'entreprise par le renforcement de la maîtrise de ses activités.**

Sur le plan financier, l'audit interne a permis de réduire le risque de fraude par la mise en place de certains dispositifs. Par ailleurs, les détournements de fonds ayant pour effet de réduire les encaissements de l'entreprise ont été détectés. **Cependant, l'audit interne a peu d'impact sur la performance financière de l'entreprise.** Il y a une hausse constante du chiffre d'affaires tandis que le résultat est toujours négatif.

L'audit interne de la JIRAMA influe sur la performance de l'entreprise en améliorant le système de contrôle interne. Cette amélioration conduit à renforcer la maîtrise des activités. L'audit interne s'assure que chaque agent effectue efficacement et uniquement les tâches qui lui incombent. La mise en place de procédures claires et l'application du principe de séparation des attributions aident l'entreprise à maîtriser ses activités.

Le principal problème de la JIRAMA consiste en une mauvaise structure financière. Les produits de la JIRAMA n'arrivent pas à couvrir les charges. La situation des clients de la JIRAMA ne permet pas à celle-ci de procéder à des augmentations trop élevées de prix des produits. Par ailleurs, la JIRAMA a fait l'objet de subventions de l'Etat pendant plusieurs années. Il existe toujours alors une menace consistant en une faillite suite à l'incapacité de trouver les fonds nécessaires pour son redressement.

La JIRAMA doit se fixer comme objectifs d'offrir aux clients des produits et services de qualité avec des tarifs compétitifs, donner des possibilités d'épanouissement et d'évolution du

personnel, respecter les engagements avec les fournisseurs, agir en tant qu'entreprise qui respecte l'éthique et l'environnement.

Pour atteindre ces objectifs, elle doit rééquilibrer sa structure financière en termes d'autonomie financière, de solvabilité et de rentabilité, réduire les coûts, changer le système de production, renforcer l'organisation, le système d'information et les systèmes de gestion et augmenter son revenu. Par ailleurs, elle doit aussi concentrer ses efforts sur la partie de la population qui n'a pas encore accès à l'eau et à l'électricité. En effet, cette partie de la population constitue une demande potentielle pour la JIRAMA.

BIBLIOGRAPHIE

- ANGOT Hugues, "Audit comptable, audit informatique", Entreprise De Boeck, 2004, 300p.
- AUTISSIER David, "Nature des changements produits par une mission d'audit interne", Comptabilité - Contrôle - Audit Tome 7, 2001, p.87-103
- BARBIER Etienne, "Mieux piloter et mieux utiliser l'audit", Eyrolles, 1998, 98p.
- BERTIN Elisabeth, "Audit interne : enjeux et pratiques à l'international", Editions d'Organisation, 2007, 320p.
- EBONDO WA MANDZILA Eustache, "Audit interne et gouvernance d'entreprise : lectures théoriques et enjeux pratiques", Euromed Cahier de recherche n°17-2007, 2007, 13p.
- FARBER André, LAURENT Marie-Paule, "Finance", Eyrolles, 2009, 321p.
- LEMANT Olivier, "La conduite d'une mission d'audit", Dunod, 1998, 232p.
- PIERRE Antoine, "La gestion des risques opérationnels", Livre Blanc, 2009, 72p.
- PIGE Benoît, "Gouvernance, Contrôle et Audit des Organisations", Economica, 2008, 255p.
- FREDING Kurt, "Manuel d'audit interne", IFACI, 2005, 25p.
- RENARD Jacques, "Audit interne : Ce qui fait débat", Maxima, 2003, 265p.
- RENARD Jacques, "Théorie et pratique de l'audit interne", Editions d'Organisation, 2010, 479p.
- SHICK Pierre, "Mémento de l'audit interne", Dunod, 2007, 217p.
- VILLALONGA Christophe, "L'Audit Qualité Interne", Dunod, 2007, 197p.

ANNEXE

Annexe 1 : Guide d'entretien

I-Introduction de l'entretien

II-Organisation et méthodologie de l'audit interne

1. Quelle est la principale mission de l'audit interne de la société ?
2. Combien d'employés s'occupent de l'audit interne ?
3. Comment s'organise l'audit interne ?
4. Quand l'audit interne effectue-t-il sa mission ?
5. Quelle est l'approche utilisée par l'audit interne ?
6. Quelles sont les tâches effectuées dans la phase de préparation de l'audit interne ?
7. Quelles sont les tâches effectuées dans la phase de réalisation de l'audit interne ?
8. Quelles sont les tâches effectuées dans la phase de conclusion de l'audit interne ?
9. A qui le rapport d'audit d'interne est-il adressé ?
10. Quels sont les cycles analysés par l'audit interne ?
11. Existe-t-il une cartographie des risques ?
12. L'audit interne utilise-t-il le questionnaire de contrôle interne ?
13. L'audit interne utilise-t-il la FRAP ?

III-Analyse du système de contrôle interne

14. Quel est le processus à suivre lors des opérations d'achat ?
15. Quels sont les problèmes fréquemment rencontrés lors des opérations d'achat ?
16. Quel est le processus à suivre lors des opérations de vente ?
17. Quels sont les problèmes fréquemment rencontrés lors des opérations de vente ?
18. Quels sont les risques financiers identifiés par l'audit interne de la société ?
19. Quels sont les risques opérationnels identifiés par l'audit interne de la société ?
20. Des dispositifs ont-ils été mis en place face à ces risques ? Lesquels ?
21. Comment est le contrôle interne pour les opérations d'achat ?
22. Comment est le contrôle interne pour les opérations de vente ?
23. Existe-t-il un manuel de procédures ?

IV-Audit interne et performance

24. Comment a été l'évolution du résultat et du chiffre d'affaires des cinq dernières années ?
25. Les activités de la société sont-elles maîtrisées ?
26. Les activités sont-elles plus maîtrisées après une mission d'audit interne ?
27. Quel cadre l'audit interne a-t-il amélioré ?
28. Comment a été l'amélioration ?

V-Conclusion

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS	i
LISTE DES ABREVIATIONS	iii
LISTE DES TABLEAUX	v
LISTE DES FIGURES	v
INTRODUCTION	1
Chapitre 1 : Matériels et méthodes	5
Section 1 : Matériels	7
1.1.Zone d'étude	7
1.1.1.Présentation de la zone d'étude	7
1.1.1.1.Généralités sur la JIRAMA	7
1.1.1.2.Activités de la JIRAMA	8
1.1.1.3.Organisation de la JIRAMA	8
1.1.1.3.1.Organisation générale de la JIRAMA	10
1.1.1.3.1.1.Le Directeur Général Adjoint Electricité	10
1.1.1.3.1.2.Le Directeur Général Adjoint Eau	10
1.1.1.3.1.3.Le Directeur Général Adjoint Administratif	10
1.1.1.3.1.4.Les Directions Interrégionales	11
1.1.1.3.1.5.La Direction des travaux	11
1.1.1.3.1.6.La Direction environnement et contrôle carburant	11
1.1.1.3.2.Organisation de la Direction d'Audit Interne de la JIRAMA	11
1.1.2.Justification de la zone d'étude	12
1.1.2.1.Taille de l'entreprise	13
1.1.2.2.Existence de la direction de l'audit interne	13
1.2.Cadre théorique	13
1.2.1.Théorie générale de l'audit interne	13
1.2.1.1.Généralités sur l'audit interne	14

1.2.1.2.Normes d'audit interne	15
1.2.1.3.Phases de l'audit interne	15
1.2.1.3.1.Phase de préparation	16
1.2.1.3.2.Phase de réalisation	16
1.2.1.3.3.Phase de conclusion	17
1.2.1.4.Outils de l'audit interne	17
1.2.1.4.1.Sondages statistiques	18
1.2.1.4.2.Interviews	18
1.2.1.4.3.Outils informatiques	18
1.2.1.4.4.Vérifications, analyses et rapprochements divers	19
1.2.1.4.5.Observation physique	19
1.2.1.4.6.Narration	19
1.2.1.4.7.Organigramme fonctionnel	19
1.2.1.4.8.Grille d'analyse des tâches	19
1.2.1.4.9.Diagramme de circulation	20
1.2.1.4.10.Piste d'audit	20
1.2.1.5.Audit interne et contrôle interne	20
1.2.1.6.Organisation du travail	21
1.2.2.Théorie sur la performance	22
1.2.2.1.Généralités sur la performance	22
1.2.2.2.Performance selon David NORTON et Robert S.KAPLAN (1992)	23
Section 2 : Méthodologie d'approche	24
2.1.Méthode de collecte des données	24
2.1.1.Entretien	24
2.1.1.1.Cible	24
2.1.1.2.Guide d'entretien	25

2.1.2.Documentation	25
2.2.Méthode de traitement des données	25
2.2.1.Analyse de contenu	25
2.2.2.Analyse SWOT	26
Chapitre 2 : Résultats	28
Section 1 : Etude du système de contrôle interne	30
1.1.Analyse des procédures mises en œuvre	30
1.1.1.Analyse des procédures relatives aux opérations d'achat	30
1.1.1.1.Description des procédures	30
1.1.1.2.Problèmes rencontrés	31
1.1.2.Analyse des procédures relatives aux opérations de vente	32
1.1.2.1.Description des procédures	32
1.1.2.1.1.Description des procédures relatives à la réalisation de branchement	32
1.1.2.1.2.Description des procédures relatives aux consommations d'eau et d'électricité	33
1.1.2.2.Problèmes rencontrés	34
1.2.Identification des risques	35
1.2.1.Paiements non autorisés	35
1.2.2.Fraude	35
1.2.3.Défaillances du système d'information	36
1.2.4.Problème de gestion du personnel	36
Section 2 : Etude de l'organisation de l'audit interne	36
2.1.Intervention de l'audit interne	36
2.1.1.Phases de l'audit interne	37
2.1.1.1.Phase de préparation	37
2.1.1.2.Phase de réalisation	38

2.1.1.3.Phase de conclusion	38
2.1.2.Dispositifs recommandés par l'audit	39
2.1.2.1.Application de la séparation des attributions	39
2.1.2.2.Amélioration de verrouillage des logiciels utilisés	40
2.2.Approche utilisée par l'audit interne	40
2.2.1.Cartographie des risques	40
2.2.2.Questionnaire de contrôle interne	41
2.2.3.FRAP	42
Chapitre 3 : Discussion et proposition de solutions	44
Section 1 : Analyse SWOT de l'audit interne	46
1.1.Forces et faiblesses de l'audit interne	46
1.1.1.Forces	46
1.1.1.1.Impact positif sur les processus internes	46
1.1.1.2.Existence d'un manuel de procédures	47
1.1.1.3.Qualité de l'audit interne	47
1.1.2.Faiblesses	48
1.1.2.1.Manque d'impact sur la performance financière	48
1.1.2.2.Manque d'effectif	49
1.2.Menaces et opportunités de l'audit interne	49
1.2.1.Opportunités	50
1.2.1.1.Monopole	50
1.2.1.2.Développement des nouvelles technologies	50
1.2.1.3.Promotion et exploitation d'énergie renouvelable	50
1.2.1.3.1.Les énergies non renouvelables	51
1.2.1.3.2.Les énergies renouvelables	51
1.2.1.4.Demande potentielle	52

1.2.2.Menaces	52
1.2.2.1.Inflation	52
1.2.2.2.Manque de ressources	52
1.2.2.3.Instabilité politique et économique	53
Section 2 : Proposition de solutions	53
2.1.Amélioration du système de contrôle interne	53
2.1.1.Amélioration des procédures relatives aux opérations d'achat	53
2.1.2.Amélioration des procédures relatives aux opérations de vente	54
2.1.2.1.La prise de commande	54
2.1.2.2.La facturation	55
2.1.2.3.Le règlement	55
2.1.3.Mise à jour du manuel de procédures	55
2.2.Organisation de l'audit interne	55
2.2.1.Recrutement	56
2.2.2.Développement des compétences des auditeurs	56
2.2.3.Mise en place de la charte d'audit et du plan d'audit	57
2.2.4.Suivi des recommandations de l'audit	58
CONCLUSION	60
BIBLIOGRAPHIE	VI
ANNEXE	VII
TABLE DES MATIERES	X