

UNIVERSITE D'ANTANANARIVO

**Faculté de Droit, d'Economie,
de Gestion et de Sociologie**

Département Gestion

Option : Finances & Comptabilité

*Mémoire de fin d'études en vue de l'obtention
Du diplôme de maîtrise en Gestion*

Thème :

CONTRIBUTION A L'AMELIORATION DE L'AUDIT INTERNE

CAS DU « SAMPAN'ASA LOTERANA MOMBA NY

FANASALAMANA »

Présenté par :

RASOARIVOLOLONA Beby Charlotte

Encadreur Enseignant : Monsieur **RALISON Roger**

Encadreur Professionnel : Monsieur **ANDRIAMANDROSO Désiré**

28 mai 1998

REMERCIEMENT

Ce mémoire ne peut être élaboré sans la conduite et le conseil de nombreuses personnes ; je tiens à leur adresser mes vives reconnaissances tout particulièrement à :

- *Monsieur ANDRIANTSEHENO Daniel, Chef de Département Gestion,*
- *Monsieur RALISON Roger : Maître de conférence à l'Université qui a accepté d'encadrer ce mémoire en bien voulant dépenser son temps à diriger ce sujet de recherche,*
- *Monsieur le Directeur Général de la SALFA, Docteur QUANBEC Stanley qui nous a accordé la permission d'entreprendre la recherche à l'intérieur de son établissement,*
- *Monsieur ANDRIAMANDROSO Désiré, notre encadreur professionnel ; malgré la multitude d'obligation dont il a quotidiennement la charge ; il a pu me consacrer un moment précieux de son temps*
- *Madame RASOARIZAY Norohanta Lalao, Chef de service Audit Interne de la SALFA dont son appui m'a beaucoup facilité l'élaboration de ce mémoire,*
- *Mademoiselle RADANTELA Alice qui m'a collaboré au conseil technique de la rédaction*

Je tiens également à remercier mes parents qui étaient toujours mes soutiens tout au long de mes études

A tous ceux qui ont de près ou de loin contribué à la réalisation de ce mémoire.

TABLE DES MATIERES

| | |
|--|-----------|
| INTRODUCTION | 6 |
| PREMIERE PARTIE : CONSIDERATIONS GENERALES..... | 9 |
| CHAPITRE I PRESENTATION DE LA SALFA | 9 |
| <i>Section 1 : Historique.....</i> | 9 |
| <i>Section 2 : Organigramme et activités.....</i> | 11 |
| CHAPITRE II : APERÇU THEORIQUE SUR L' AUDIT INTERNE | 13 |
| <i>Section 1 : Définitions et caractéristiques.....</i> | 14 |
| 11 : Définitions : | 14 |
| 12 : Caractéristiques de l'audit interne | 15 |
| <i>Section 2 : Distinction de l'audit interne par rapport aux autres fonctions et autres termes.....</i> | 20 |
| 21 : Audit interne et contrôle de gestion..... | 21 |
| 22 : L'audit interne et inspection..... | 22 |
| 23 : L'audit interne et contrôle interne | 22 |
| DEUXIEME PARTIE : POSITION DES PROBLEMES..... | 24 |
| CHAPITRE I PROBLEMES GENERAUX | 24 |
| <i>Section 1 : Déficience du système de contrôle interne</i> | 24 |
| 11 Manuel de procédure mal appliqué..... | 24 |
| 12 Cumul des fonctions | 27 |
| <i>Section 2 : Problèmes de l'auditeur.....</i> | 29 |
| 21 Insuffisance des méthodes de travail..... | 29 |
| 22 Défaut de l'organisation interne de l'auditeur..... | 30 |
| CHAPITRE II PROBLEMES SPECIFIQUES AU NIVEAU DE LA SALFA | 32 |
| <i>Section 1 : Dysfonctionnement de l'intervention</i> | 32 |
| de l'auditeur interne à la SALFA..... | 32 |
| 11 Absence de programme et de planification de contrôle à la SALFA | 32 |
| 12 Absence de collaboration entre auditeur interne et auditeur externe..... | 33 |
| <i>Section 2 : Défaut de la politique et des directives claires.....</i> | 34 |
| de la Direction Générale en matière de l'audit interne | 34 |
| 21 Insuffisance de l'appui de la Direction Générale au service audit interne | 34 |
| 22 Absence de mandat clair de l'auditeur interne..... | 34 |
| CHAPITRE III PROBLEMES SPECIFIQUES AU NIVEAU | 36 |
| DES CENTRES DE SANTE | 36 |
| <i>Section 1 Difficulté à la maîtrise du contrôle.....</i> | 36 |
| 11 - Mauvaise tenue des documents comptables..... | 37 |
| 12 Défaut du système comptable | 38 |
| 13 Insuffisance de protection des biens | 39 |
| <i>Section 2 Difficulté financière</i> | 41 |
| 21 Engagement de dépenses non motivées | 41 |
| 22 L'insuffisance du suivi de l'utilisation des fonds reçus..... | 41 |
| TROISIEME PARTIE : LES SOLUTIONS PRECONISEES | 43 |
| CHAPITRE 1 SOLUTIONS AUX PROBLEMES GENERAUX | 43 |
| <i>Section 1 : Mise en place d'un système de contrôle interne adéquat</i> | 43 |
| 11 Restructuration..... | 44 |
| 12 Utilisation des documentations satisfaisantes | 46 |
| 13 Intégration du personnel | 48 |
| <i>Section 2 : Amélioration des méthodes de travail et organisation interne de l'audit.....</i> | 49 |
| 21 Organisation interne du service audit..... | 49 |
| 22 Méthode de travail | 50 |
| 23 Politique de perfectionnement du personnel (équipe d'audit)..... | 53 |

| | |
|--|-----------|
| CHAPITRE II SOLUTIONS AUX PROBLEMES | 56 |
| SPECIFIQUES AU NIVEAU DE LA SALFA | 56 |
| <i>Section 1 Intégration du travail de l'auditeur interne à la SALFA</i> | 56 |
| 11 Planification et introduction de programme d'audit interne à la SALFA | 56 |
| 12 Harmonisation de travail de l'auditeur interne et l'auditeur externe | 57 |
| <i>Section 2 Collaboration entre Direction Générale et Auditeur interne</i> | 57 |
| 21 Appui de la Direction Générale | 58 |
| 22 Définition de mandat clair de l'auditeur interne | 59 |
| 23 Communication de rapport | 60 |
| CHAPITRE III SOLUTIONS AUX PROBLEMES SPECIFIQUES AU NIVEAU DES CENTRES DE SANTÉ | 62 |
| <i>Section 1 Procédures administratives et comptables</i> | 62 |
| 11 Tenue des documents comptables satisfaisants | 62 |
| 12 : Amélioration de système comptable | 64 |
| 13 Instauration de la protection du patrimoine | 66 |
| <i>Section 2 EXTENSION DU SERVICE CONTROLE</i> | 69 |
| 21 Mise en place du contrôle de gestion à la SALFA | 70 |
| 22 Coordination entre audit interne et contrôleur de gestion | 72 |
| CONCLUSION GENERALE | 73 |
| BIBLIOGRAPHIE | 75 |

LISTE DES ABREVIATIONS

SALFA: Sampan'Asa Loterana momba ny Fahasalamana

FID: Fonds d'Intervention pour le Développement

FED: Fonds Européens pour le Développement

USAID: United States of American and developpement

FNUAP: Fonds des Nations Unies pour la Population

KMSL: Komity Maharitry ny Sinoda Lehibe

IFACI: Institut Français des Auditeurs et Controleurs Internes

CNCC: Compagnie Nationales des Commissaires aux Comptes

IFAC: International Federation of Accountants

AICPA: American Institute of Certified Public Accountant

INTRODUCTION

Actuellement, la plupart des entreprises, des communautés, des associations, même des organismes non gouvernementaux à Madagascar souffrent à des pénuries de survivre en raison de sa mauvaise gestion. Ces problèmes sont souvent apparus à cause de l'absence des contrôles et des suivis dans le cadre de l'activité de l'entité.

En abordant ces problèmes, nous sommes conscients que le développement de la pratique moderne de contrôle recouvert par le terme "Audit", serait utile. D'où le titre de l'ouvrage: "CONTRIBUTION A L'AMELIORATION DE L'AUDIT INTERNE". Nous sommes d'avis que les problèmes de contrôle interne existent dans toutes les entreprises malgaches. Le service d'audit interne n'existe pas ou lorsqu'il existe, n'est pas toujours organisé selon le standard défini par cette fonction et ne donne pas tous les avantages auxquels devrait s'attendre la Direction Générale.

En général, l'audit interne est un outil de gestion efficace pour l'entreprise car il permet à la Direction Générale de :

- mesurer l'efficacité du contrôle comptable et financier et la qualité de l'information financière produite
- assurer du respect des politiques et des procédures de l'entreprise
- identifier les modifications à apporter aux politiques et aux procédures en place
- améliorer les communications
- réduire le coût de l'audit externe

C'est pourquoi l'amélioration de cette fonction doit être apportée pour en tirer ces avantages cités précédemment.

Ce mémoire a pour objet d'optimiser les contrôles, c'est-à-dire, inciter dans un premier temps les responsables de la SALFA (**Sampan'Asa Loterana momban' ny Fahasalamana**) à insérer à chaque service un contrôle interne

adéquat ; et à prévoir dans un deuxième temps l'amélioration éventuelle de la fonction d'audit interne pour réduire le coût de l'audit externe et avoir de performance suffisante.

Nous avons choisi le cas de la SALFA pour les raisons suivantes :

Premièrement: Vu le caractère social et humanitaire de ses activités qui visent l'ensemble du peuple quelle que soit sa disponibilité financière; elle offre un service qui favorise l'amélioration de la condition sociale et du développement de la population.

Deuxièmement : Vu l'origine de ses fonds alloués dans des différentes branches d'activités; la SALFA est parmi les organismes non gouvernementaux qui bénéficie de financement important auprès des Bailleurs de fonds tels que : FID, FED, USAID. Pour cela l'utilisation adéquate de ces fonds a un objet d'un contrôle strict.

Ce sujet s'est limité à l'amélioration de l'audit interne bien qu'il existe d'autres suggestions qu'on peut offrir à la SALFA car cette proposition ne prétend pas résoudre tous les problèmes existants, mais il oriente d'abord à la résolution des problèmes généraux, qui sont le contrôle interne déficient et le problème de l'auditeur interne; Ensuite les problèmes spécifiques de la SALFA qui sont le dysfonctionnement de l'audit interne et le défaut de directives claires de la Direction Générale; Enfin, les problèmes spécifiques des centres de santé régionaux qui sont la difficulté de la maîtrise du contrôle et la difficulté financière.

Au cours de l'élaboration de ce mémoire, nous avons adopté la démarche suivante :

- Faire de stage pratique auprès du service audit interne de la SALFA
- Consulter les documents de base ainsi que les rapports de l'auditeur
- Contacter le premier responsable de cette fonction
- Enquêter le premier responsable de chaque service
- Faire des analyses critiques en identifiant les problèmes rencontrés.

Dans le cadre de ce mémoire, on procédera l'étude comme suit:

La première partie traitera la considération générale qui met en évidence la présentation de la SALFA et l'aperçu théorique sur l'audit interne.

La deuxième partie sera réservée aux différents problèmes de manière à ressortir les problèmes généraux, les problèmes spécifiques de la SALFA, ainsi que les problèmes spécifiques aux centres de santé régionaux.

La troisième partie sera consacrée aux différentes solutions qu'on peut proposer c'est-à-dire les solutions aux problèmes généraux, les solutions aux problèmes spécifiques au niveau de la SALFA ainsi que les solutions aux problèmes spécifiques au niveau des centres de santé.

La conclusion générale terminera cet ouvrage.

Première partie : CONSIDERATIONS GENERALES

Nous allons étudier d'une manière progressive dans la Première partie de cet ouvrage la présentation de la SALFA mettant en évidence son historique, son organigramme et ses activités, puis la présentation théorique de l'audit interne de façon à ressortir la définition de celle-ci , ses caractéristiques ainsi que sa distinction par rapport aux autres fonctions.

Chapitre I PRESENTATION DE LA SALFA

Section 1 : Historique

La SAMPAN'ASA LOTERANA MOMBA NY FAHASALAMANA sous le sigle "SALFA" est une organisation sanitaire non gouvernementale placée sous l'égide de l'Eglise Luthérienne Malgache (FLM), elle est reconnue comme leader dans le travail sanitaire ; son réseau national est très étendu et ses centres de santé sont installés dans chaque synode selon un Projet à l'échelle nationale. Elle est l'organe représentatif de tous les centres de santé de l'église luthérienne auprès du Ministère de la santé ainsi qu'auprès d'autres organismes y compris les partenaires internationaux. La SALFA est le service d'approvisionnement et de distribution en médicaments, fournitures et équipements médicaux pour les centres de santé.

Son siège social se situe à la Rue Jules Pochard Andohalo Antananarivo

L'Organisme sanitaire Norvégien pendant la période coloniale fait partie des groupements qui ont donné naissance à la SALFA . Le missionnaire Norvégien avait travaillé à travers les régions du centre et du sud de l'île en 1887 à 1963. Il avait créé initialement les trois hôpitaux d'Ejeda, de Manambaro, d'Andranomadio . En 1960 il a transféré cette organisation sanitaire sous la tutelle de l'église luthérienne Malgache. Le comité permanent du synode général réunit en 1979 avait eu l'intention de multiplier les centres de santé auprès des synodes régionaux, dont il avait décidé de continuer la gestion.

La SALFA fut alors créée en vue de ravitailler ces centres de santé régionaux en médicaments. En ce temps-là, le Docteur Quanbeck Stanley était désigné comme Secrétaire Général.. Après quelques années, le comité permanent du synode Général avait pensé à faire reconnaître légalement la SALFA auprès de l'Etat. La SALFA fut créée légalement en 1987 par l'arrêté N° 3157/87/SAN du 04-08-87. D'où elle recevait une autorisation d'ouverture de soin de santé primaire.

La SALFA est une Association régulièrement instituée sous la disposition légale de l'ordonnance N° 60-133 du 30-10-60 concernant tout Organisme Non Gouvernemental à Madagascar. Elle ne dispose ni de capital, ni d'actionnaire. Ses activités étaient subvention par l'Eglise Luthérienne Américaine à l'origine. Actuellement, ses sources de financement proviennent:

- Des fonds alloués par :
 - L'USAID pour le financement du Projet tuberculose
 - le FNUAP pour le financement du Projet planning familial
 - Le FID et F.E.D. pour le financement de la réhabilitation et de la création des centres de santé régionaux.
- Des revenus sur vente des médicaments et fournitures et équipements médicaux.

La SALFA en tant qu'ORGANISME Non Gouvernemental à but non lucratif n'a pas le droit de partager le bénéfice. Celui-ci est intégré systématiquement au report à nouveau; La SALFA n'est pas assujettie à l'impôt sur le bénéfice selon l'article 01-01-03 paragraphe 5 du code général des impôts concernant les revenus réalisés par les missions religieuses et l'église. Par ailleurs, elle a bénéficié de franchises douanières auprès des services de douane, pour les importations en médicaments.

Actuellement, il y a 24 centres de santé, affiliés à la SALFA dont 9 hôpitaux, 13 dispensaires et 2 léproseries.

Section 2 : Organigramme et activités

- Organigramme¹

La SALFA est un organisme bien structuré, elle a un organigramme composé de 3 organes distincts qui sont l'organe de conception, l'organe de décision et l'organe d'exécution.

- L'organe de conception : la commission technique dénommée "KomSALFA" est l'organe de conception au sein de cet organisme; elle est composée de la Direction Générale de la SALFA, de tous les chefs de département et de tous les médecins chefs de chaque centre de santé régional. Cette commission se réunit une fois par an pour fixer la politique générale de l'organisation. Pendant sa réunion, elle prépare toutes les propositions destinées au comité permanent du synode général et tous les programmes de travail annuel. Chaque responsable de département et chaque responsable de centres de santé y présentent un rapport d'activités. Cet organe veille à la bonne marche des activités de cet organisme dans l'accomplissement des objectifs à poursuivre.
- L'organe de décision : le comité permanent du synode général, sous le sigle "KMSL" est l'organe suprême de la SALFA; il prend la place de l'assemblée générale; il est chargé de toutes prises de décision majeure au sein de la SALFA; Il est le seul à pouvoir approuver les propositions de la commission technique. Il se réunit deux fois par an.
- L'organe d'exécution: il est composé de la Direction Générale, des trois départements (département administratif, le département logistique et financier, le département technique médicale) . Ces trois départements sont divisés en dix sept (17) services.

Les centres de santé régionaux de la SALFA ont leur gestion autonome, mais ils ne sont pas indépendants de la SALFA, chaque centre de santé a son organigramme propre composé du conseil d'administration et du comité de

¹ Voir Annexe I

direction avec son staff. Son Conseil d'Administration est élu par le synode régional. Le médecin chef et le gestionnaire ainsi que le président synodal sont membres d'Office de ce Conseil d'Administration . Pour chaque centre de santé, la SALFA nomme un membre du Conseil d'Administration

Chaque centre de santé adopte la même politique générale que celle de la SALFA . Le service audit interne intervient dans le contrôle de tous les centres de santé

- Les activités de la SALFA

Comme tout organisme national, la SALFA participe au programme de développement économique et social à Madagascar . Elle collabore avec les organisations sanitaires nationales dans le développement des activités médicales. Alors, elle adopte plusieurs stratégies pour atteindre son objectif principal. Celui-ci consiste à :

- Coordonner les activités médicales au niveau des centres de santé de l'église luthérienne Malgache;

- Déterminer la ressource stable en médicaments, fournitures et équipements médicaux avec les partenaires internationaux et fournir cette ressource aux centres;

- Créer et implanter des Projets selon les directives de l'Organisation mondiale de la santé. Ces différents projets sont implantés à travers les centres de santé régionaux. Voici leur liste:

- *Projet servi. de l'enfant

- *Ecole pour infirmiers et laborantins

- *Ophtalmologie

- *Santé reproductive et planning familial

- *Projet tuberculose, lèpre, Sida

- *Projet FAV (Fahasalamana aty Avaratra)

- *Projet dentisterie

- *Projet service audiologie

Ces différents projets sont financés par les différents partenaires internationaux tels que: l'USAID, le FNUAP, CBM,...

- Préparer et produire des produits pharmaceutiques de base tels que pommade, crème, sirop, collyre, alcool pour assurer l'approvisionnement des centres.

- Se lier par un programme médical à long terme, tout en cherchant constamment à augmenter la qualification de son staff, des activités de formation. La SALFA organise systématiquement des séminaires nationaux pour les médecins chefs et pour son staff chaque année ; elle envoie aussi des médecins missionnaires à l'étranger pour acquérir des expériences plus larges.

- Recruter et former des personnels qualifiés pour les centres de santé ; Elle s'engage dans le recrutement des médecins chef et des gestionnaires des centres ; elle assure leur formation et leur stage avant leur prise de service.

- Pratiquer une politique de recouvrement de coût basée sur une approche non lucrative;

- Maintenir la relation de son centre de santé avec les partenaires internationaux;

- Fournir un effort tout particulier dans la promotion de santé et de médecine préventive à travers ces centres de santé.

Pour avoir une compréhension progressive de cet ouvrage nous allons entamer dans le chapitre suivant, l'aperçu théorique sur l'audit interne.

Chapitre II : APERÇU THEORIQUE SUR L' AUDIT INTERNE

L'expérience de certaines entreprises malgaches conduit leurs dirigeants à être conscients de la nécessité d'un service audit sur le plan interne. Le souci d'avoir une assurance particulière sur le fonctionnement réel de tous les systèmes de contrôle interne et la fidélité des états financiers présentés incitent le dirigeant à installer un département audit interne au sein de son entreprise. De plus l'augmentation éventuelle des volumes des transactions financières ainsi que leur étendue géographique oblige la Direction Générale de l'entreprise à développer au sein de sa direction ce service audit interne.

Pour mieux comprendre ce qu'on entend par audit interne, nous allons développer dans ce chapitre ses définitions et ses caractéristiques, ainsi que ce qui le distingue des autres fonctions voisines.

Section 1 : Définitions et caractéristiques

11 : Définitions :

Pour enrichir la connaissance de ce terme, nous allons prendre les définitions de l'audit interne selon les différentes institutions.

Selon L'IFACI *"L'audit interne est dans l'entreprise, la fonction chargée de réviser périodiquement les moyens dont dispose la direction et les gestionnaires de tous les niveaux pour gérer et contrôler l'entreprise. Cette fonction est assurée par un service dépendant de la direction générale mais indépendant des autres services. Ses objectifs principaux sont dans le cadre des révisions périodiques, de vérifier que les procédures comportent des sécurités suffisantes et que les informations sont sincères, les opérations régulières, les organisations efficaces, les structures claires et bien adaptées"*²

Selon la collection du cabinet RINDRA *"L'audit interne est une fonction créée au sein d'une entreprise qui a pour objet de procéder à un examen systématique et objectif, et à une évaluation suivant des normes des activités de l'entreprise, à titre de service à la Direction"*

Les deux définitions précédentes nous permettent de retenir les idées suivantes :

- L'audit interne fait partie de l'organisation de l'entreprise; il est créé à l'intention de la Direction Générale; il est totalement indépendant des services audités et il est rattaché directement à la Direction Générale ; il est mandataire de la Direction Générale.
- L'audit interne est une fonction de contrôle au-dessus des autres contrôles dans l'entreprise, c'est-à-dire il fait une appréciation de

² Guy, Bénédicte- Livre Evaluation de contrôle interne

l'ensemble du système en place et fait un tour de contrôle de toute activité.

- Il constitue un examen systématique c'est-à-dire, il fait intervenir une évaluation dans l'ensemble de l'activité de l'entreprise d'une façon permanente
- Il est une fonction de contrôle se référant aux normes tels que:
 - Normes de l'activité de l'entreprise*
 - *Les principes comptables généralement admis*
 - *Les politiques et procédures de l'entreprise*
 - *Les lois et les règlements*
 - *Les principes de saine gestion*
 - *Les objectifs de l'entreprise*
- Il nécessite une parfaite objectivité c'est-à-dire l'auditeur interne exige une parfaite indépendance d'esprit vis-à-vis du secteur ou des domaines audités

12 : Caractéristiques de l'audit interne

Objectif

L'audit interne a les objectifs suivants :

a) Réviser et évaluer les systèmes et les procédures de contrôle interne ainsi que la qualité des informations financières. Il réalise une évaluation et une révision d'une façon permanente; il doit s'assurer que les procédures en place comportent des sécurités suffisantes et que les organisations sont efficaces. L'organisation doit être claire pour assurer une distinction parfaite des tâches incompatibles et une définition claire des grandes lignes de responsabilité. Elle doit aussi préciser les objectifs de chaque fonction, la nature des travaux à effectuer et assurer la compréhension du fonctionnement général de l'entreprise. En ce qui concerne la révision et l'évaluation de la qualité des informations financières, l'auditeur interne assure l'existence de qualités satisfaisantes des informations financières c'est-à-dire avoir des informations sincères, régulières, crédibles.

Les critères suivants sont à respecter :

- Réalité des opérations : absence d'enregistrements d'opérations fictives
- Intégralité des informations: exempte d'omission éventuelle,
- Comptabilisation des opérations dans une bonne période

b) S'assurer du respect des politiques et des directives : Une entreprise en marche doit avoir clairement ses propres politiques et directives qu'elle poursuit pour accomplir ses objectifs. Tous les services de l'entreprise sont concernés dans l'application de ces politiques et ces directives

c) S'assurer que les actifs de l'entreprise soient bien protégés : Toute entreprise doit instaurer une politique de protection et de sauvegarde de son patrimoine ; Tandis que l'auditeur interne vient à garantir l'existence de cette protection.

d) Estimer et évaluer l'efficacité des autres contrôles,

e) Assister les membres de l'entreprise dans l'exercice de leur responsabilité parce que l'auditeur interne leur fournit à l'entreprise des appréciations, des recommandations, des avis et des informations concernant les activités examinées

L'étendue des travaux de l'auditeur interne.

Traditionnellement, l'audit interne n'intervient que dans les domaines financiers c'est-à-dire : la comptabilité, l'information de gestion, la trésorerie, la paie, la cession, le recouvrement client, le paiement de fournisseur, l'emprunt et le prêt. Mais, actuellement, il intervient dans tous les domaines opérationnels de l'entreprise c'est-à-dire la gestion de stock, l'approvisionnement, la production, la conformité de procédure, le système d'information, la protection de patrimoine (entretien, assurance...)

L'audit interne examine l'efficacité du contrôle interne et l'organisation mise en place. La Direction Générale installe au sein de son entreprise le contrôle interne; et l'auditeur est appelé à déceler les défaillances de ce contrôle interne, et donner les recommandations pour apporter les solutions.

L'examen effectué par l'auditeur interne est au niveau de :

- La crédibilité et l'intégralité de l'information financière : il examine l'ensemble des informations financières et il doit assurer que les registres financiers et le rapport d'exploitation contiennent des renseignements clairs et exacts, crédibles, complets, à jour et utiles.

- Le respect des politiques, des plans, et des procédures, des lois et des règlements; il a pour responsabilité de déceler la défaillance éventuelle à ce niveau; et donne un conseil pour l'amélioration

- La protection des actifs : il a pour rôle de prendre des mesures nécessaires à la protection des biens contre le vol, l'incendie, la détérioration et de détecter les fraudes et détournements; de vérifier l'existence physique de biens

- La vérification de régularité et de sincérité des états financiers avant l'intervention du commissaire aux comptes

On peut remarquer que l'auditeur interne ne peut garantir qu'aucune fraude ne sera commise ou que toute fraude sera détectée car il n'est pas un service chargé de la mise en place du contrôle interne (il n'est que de service d'évaluation d'un système déjà mis en place)

Les règles de conduite de l'audit interne

La conduite d'une mission d'audit interne se réfère aux normes de l'audit interne:

- L'auditeur interne doit avoir une parfaite honnêteté et une parfaite objectivité; son indépendance vis-à-vis des autres secteurs d'activité à auditer dans l'entreprise est exigée pour assurer cette objectivité. Il doit se conduire d'une façon honnête et intègre. Il doit avoir une vigilance dans la recherche des preuves contre toutes sortes d'irrégularités graves.
- Tous les agents travaillant au sein de son service doivent avoir la compétence et l'attitude ainsi que la qualité requise

En ce qui concerne la compétence: l'agent doit posséder une formation technique suffisante et à jour; une expérience dans le domaine de la comptabilité, de l'audit, du contrôle interne

En ce qui concerne la qualité: il doit avoir une conscience et une diligence professionnelle c'est-à-dire bien garder toutes les informations de nature confidentielle. Il doit avoir du moins les qualités suivantes : Curieux, tenace, intègre, bon rédacteur et bon communicateur

Quant à l'attitude : il doit avoir une attitude constructive c'est-à-dire disposer à l'amélioration de ce qui est défaillant, compréhensive, et conseillère.

- Il y a aussi des normes de travail que tous les auditeurs internes doivent respecter lors de l'accomplissement de leur travail :

* Le travail de l'auditeur interne doit être planifié et supervisé d'une manière satisfaisante. Sa mission est planifiée et exécutée par ordre de priorité selon les critères suivants: l'importance monétaire, les préoccupations de la Direction Générale, la demande du responsable hiérarchique et du gestionnaire, le résultat de la mission d'audit précédent, les observations de l'auditeur externe. En plus le travail de l'auditeur assistant doit être encadré convenablement.

* Evaluation de système de contrôle interne: il est tenu à l'évaluation du système de contrôle interne pour déterminer jusqu'à quel point il permet d'avoir une information crédible; De respecter la législation en vigueur et de promouvoir l'efficacité opérationnelle et de sauvegarder le patrimoine de l'entreprise.

* obtention d'information probante, et suffisante : l'auditeur doit acquérir des éléments de preuve pour lui permettre de formuler le rapport communiqué à la Direction Générale. Ces éléments de preuve sont recueillis à l'aide des techniques suivantes : inspection; observation, enquête, analyse; calcul.

- Le rapport de l'audit interne se réfère aussi aux normes internationales

* Le rapport doit être écrit; complet, c'est-à-dire, contenir des éléments suivants : évaluation de contrôle interne, qualité des informations financières, des recommandations, une identification des améliorations possibles, et des commentaires pris pour la recommandation.

* Le rapport émis à la Direction Générale doit être révisé par l'auditeur en tenant compte des commentaires du gestionnaire et des responsables de l'activité auditée ; inclure dans ce rapport l'action que le

responsable hiérarchique entend à la suite des recommandations formulées.

* Ce rapport doit être précis, concis, clair et fournis à temps

Les missions de l'audit interne

L'audit interne se préoccupe des grandes missions suivantes :

-Evaluation de contrôle interne et proposition des améliorations ; il s'agit d'examiner:

- La fiabilité et l'exhaustivité des informations financières et opérationnelles ainsi que les moyens utilisés dans le traitement et conservation des ces informations,
- Les systèmes adoptés pour garantir l'existence du respect de manuel de procédure, des instructions et des directives de la Direction Générale; des politiques, des lois et des règlements en vigueur,
- l'efficacité des mesures appliquées pour protéger les patrimoines
- l'efficacité des organisations en place et l'utilisation efficace des moyens si matériels, financiers qu'humains s'il y a adéquation aux objectifs

- Vérification préliminaire des comptes annuels. Nous savons que l'une des raisons d'être du service audit interne est de réduire le coût de l'audit externe; d'où l'auditeur interne est appelé à examiner la fidélité des états financiers présentés avant l'intervention du vérificateur externe

Les avantages de l'audit interne

L'existence de ce service dans l'entreprise permet de tirer certains avantages particuliers car il permet à la direction générale de :

- Mesurer l'efficacité des contrôles comptables et financiers et la qualité de l'information produite;

- Favoriser l'application permanente des principes comptables généralement reconnus. La fidélité à l'application permanente de ce principe permet à l'entreprise d'avoir un traitement fiable des informations comptables destinées à la prise de décision,
 - Garantir le respect des politiques et procédures de l'entreprise ainsi que des lois et règlements en vigueur,
 - Identifier les modifications à apporter aux politiques et aux procédures en place car "l'auditeur fait un diagnostic de contrôle interne attestant sa manière de fonctionner, il fait ensuite un pronostic alertant le responsable et un thérapeutique visant la sécurité des informations, l'efficacité des opérations "³ . Il peut donner des conseils à la Direction Générale et la convaincre d'agir sur les modifications nécessaires,
 - Améliorer les communications
 - Réduire le coût de l'audit externe; La plupart des entreprises qui disposent d'un département d'audit interne sont celles qui ont des activités très diversifiées et des transactions financières importantes . Cette situation fait que l'étendue du travail de vérification augmente en même temps que le coût de l'audit externe.
 - Réaliser des économies au niveau des opérations car l'auditeur interne apporte dans son contrôle une évaluation au niveau des ressources utilisées dans chaque entité opérationnelle.

Section 2 : Distinction de l'audit interne par rapport aux autres fonctions et autres termes

La présence du service d'audit interne dans l'entreprise provoque souvent des confusions dans l'esprit de plusieurs personnes à cause de l'existence des certaines fonctions qui assument une fonction de contrôle. Mais la nature du service rendu par l'audit interne diffère de celui rendu par les autres services de contrôle.

³ O. Lemant et P.S Schick : Livre : Audit et management page 12

21 : Audit interne et contrôle de gestion

Le contrôle de gestion et l'audit interne sont deux fonctions plus proches par leur domaine d'intervention. Ils s'appuient l'un sur l'autre; l'avantage du contrôle de gestion bien placé est de servir l'audit dans l'identification des zones à risque et des domaines peu performants; tandis que l'intérêt de l'existence du service d'audit est de servir le contrôle de gestion dans l'identification des mesures correctives suite aux recommandations du rapport d'audit.

Ces deux fonctions diffèrent dans les points suivants :

- Raisonement : le contrôle de gestion raisonne sur le résultat de l'entreprise pour vérifier si ce résultat est conforme à l'objectif qu'elle s'est fixée, et à partir de là , il initie les mesures nécessaires . Tandis que l'audit interne raisonne sur la procédure si celle-ci est conforme à ce qui est prescrite.

- L'outil et la méthodologie : le contrôle de gestion utilise les informations produites par les opérationnels; Il les traite et les analyse; il produit le tableau de bord et le budget; Il aide le responsable à la prise de décision et le pilotage de l'entreprise. Tandis que l'audit interne vérifie la fiabilité et la sincérité de ces informations produites; il recherche les faits et informe la direction ; il va déterminer les causes de ces faits et évaluer leur conséquence, puis proposer des améliorations. L'audit interne adopte une approche très détaillée partant d'une pièce justificative, alors que le contrôle de gestion adopte une approche globale vers le plus particulier en se limitant aux principaux points. Le diagnostic de faiblesse est précis et détaillé dans le rapport d'audit

- Fréquence: le contrôle de gestion est rythmé par le reporting mensuel et son analyse est bousculée par les priorités de la Direction Générale, il réagit en temps réel alors que les missions d'audit sont systématiques, structurées, et progressives (5)

- Les travaux de l'audit interne sont planifiés par l'auditeur, et validés par l'audité.

22 : L'audit interne et inspection

L'audit interne et inspection sont deux fonctions plus proches par la délimitation assez floue de leur rôle. L'inspection assure une fonction de contrôle pour comparer les pratiques aux règles et aux directives établies par la direction, sans interpréter, ni remettre en cause leur règlement et leur conséquence. Il porte généralement sur la sécurité du patrimoine et le respect de la directive de la Direction Générale. Il est l'une des techniques utilisées par l'audit pour avoir une information probante. Il ne s'agit ni de fonction à vocation globale, ni de dispositif permanent de contrôle et des procédures ou de circuit d'information. Tandis que l'audit interne est une fonction de contrôle à vocation plus large, "son rôle est de mettre en évidence les problèmes à fin de les résoudre; il propose une amélioration et c'est au responsable de décider de la solution et de justifier; à l'audit d'en proposer et d'assurer la Direction Générale que la solution proposée réglera les problèmes"⁴

23 : L'audit interne et contrôle interne

Une confusion vient dans l'esprit si on dit audit interne et contrôle interne parce que le terme interne incite cette confusion, mais en réalité ces deux termes sont totalement différents. La définition de l'Institut Canadien des Comptables Agréés sur le contrôle interne est la suivante; " c'est la structure administrative de l'entreprise et tous les systèmes coordonnés que la direction met en place en vue d'assurer dans la mesure du possible la conduite ordonnée et efficace de ses affaires; Notamment la protection de ses biens; la fiabilité de ses livres et documents comptables et la prompte préparation d'une information financière"⁵ . Cette définition nous permet de tirer la distinction suivante : Le contrôle interne est un outil utilisé par l'audit interne pour faciliter sa fonction ; il n'est pas une fonction comme l'audit mais un ensemble des mesures de contrôle et autres, installé par la direction à l'entreprise. Mais l'audit interne est

⁴ Distinction de O.Lemant et P.Schick (Livre : Audit et management, page 13)

⁵ source: Livre les experts comptables et la vérification des comptes

une fonction d'appréciation et d'évaluation de système de contrôle interne en place .

Cette Première partie met en évidence un aperçu global de la présentation de la SALFA et de la présentation théorique de l'audit. Nous verrons dans la partie suivante les analyses approfondies des problèmes rencontrés.

Deuxième partie : POSITION DES PROBLEMES

Cette partie sera réservée à l'analyse critique de tous les problèmes rencontrés par la SALFA et ses centres de santé dans le domaine de l'audit. Nous portons notre étude sur l'analyse des problèmes généraux, les problèmes spécifiques au niveau de la SALFA, et les problèmes spécifiques au niveau des centres de santé régionaux.

Chapitre I PROBLEMES GENERAUX

Nous allons étudier dans ce chapitre les déficiences du système de contrôle interne dans le cadre de l'entreprise en général, dans le cadre de la SALFA et dans le cadre du centre de santé, puis les problèmes rencontrés par l'auditeur interne.

Section 1 : Déficience du système de contrôle interne

Le système de contrôle interne a pour objet d'assurer une conduite ordonnée et efficace des affaires. Une éventuelle défaillance au niveau du système de contrôle interne nous empêche d'atteindre ces objectifs poursuivis.

La déficience du contrôle interne que nous étudierons se situe sur la procédure et au niveau de la séparation des fonctions.

11 Manuel de procédure mal appliqué

Chaque service et chaque cycle d'activité de l'entreprise peuvent utiliser un manuel de procédure spécifique adapté à son besoin. Ce manuel décrit tous les processus à suivre depuis l'exécution jusqu'au contrôle des opérations, ainsi que le modèle des documents à utiliser. Il définit le responsable habilité à exécuter les opérations.

Pour la SALFA, une procédure écrite existe pour le cycle vente. Les autres cycles n'en disposent pas mais l'ensemble du personnel suit intuitivement une procédure adoptée par tout le monde. Les centres de santé ont un manuel de procédure standard et plus adaptée à leur besoin. Ils ont tous adopté ce manuel dans l'exécution des opérations.

Dans l'application de cette procédure, la majorité du personnel rencontre une difficulté, alors la procédure est mal appliquée.

Les trois raisons suivantes provoquent les non-application de ce manuel de procédure : l'incompétence du personnel, le défaut d'information, le manque de respect concernant les recommandations.

111 . Personnel non qualifié

Une organisation même bien structurée n'est valable que lorsque l'on dispose d'un personnel qualifié. Il est intéressant d'avoir un personnel ayant la bonne compétence et capable de s'adapter au poste proposé. Ce personnel doit être tenu de suivre scrupuleusement les procédures existantes au sein de l'organisation.

Nous avons constaté que certains cadres n'ont pas le sens de l'importance du respect du manuel de procédure à cause de l'absence du sens d'une conduite ordonnée des affaires

De même, il y a une défaillance de qualification au niveau des agents exécutants. Certains agents affectés à un poste donné ne possèdent pas la compétence requise. Cette personne n'est pas capable dans le respect de procédure en vigueur.

Exemple : Tout cela est vérifié dans le cas de la comptabilité générale

Par conséquent le manuel de procédure est négligé

112 Défaut d'information

L'application de la procédure interne exige souvent des définitions claires du circuit d'information. La diffusion et la destination des informations doivent être claires et à jour. La SALFA détient des moyens de communication

modernes, utilisables lors d'une transmission d'informations. Elle utilise un réseau de communication appelé "SALFANET" qui permet des communications internes et externes pour transmettre les informations. En plus, il utilise aussi de cahier de transmission interne.

La communication avec les centres de santé se fait par voie de radio BLU . Cette radio est également utilisée pour le contact entre différents centres de santé.

Or, des problèmes ont été rencontrés lors de la circulation des informations parce que la destination des informations n'était pas claire; On ne sait pas " qui peut transmettre l'information".

Par conséquent, le traitement des informations n'est pas à jour et la procédure à suivre n'est pas respectée.

Ceci a entraîné des conflits lors des prises de décision. En effet, les informations nécessaires ne sont pas parvenues au destinataire réel.

113 Manque de respect des recommandations

Après intervention de l'audit externe pour la SALFA et interne pour les centres, des recommandations ont été formulées pour avoir une amélioration dans tous les domaines du système de contrôle interne.

Pendant l'exécution de la mission d'audit, les anomalies sur la procédure et dans l'organisation ont été détectées. Prenons le cas du centre de santé; il y a souvent des défaillances au niveau du système de contrôle interne, surtout dans l'application du manuel de procédure même dans la gestion financière.

L'audit interne formule la recommandation nécessaire à la correction des anomalies et propose des conseils au gestionnaire dans l'accomplissement de sa mission.

Cependant, la plupart des responsables concernés par ces actions correctives ne sont pas conscients du respect de ces recommandations. D'où les anomalies décelées au niveau du système de contrôle interne et du suivi de manuel de procédure restent toujours. Le résultat de la mission d'audit est alors rejeté car il ne sert à rien aux yeux des responsables concernés.

12 Cumul des fonctions

La séparation claire des tâches incompatibles est un principe fondamental du système de contrôle interne. Il est habituel de distinguer les quatre fonctions suivantes :

- la fonction d'enregistrement
- la fonction de décision et de contrôle
- la fonction de détention de valeur et conservation du patrimoine
- la fonction opérationnelle

La séparation claire de ces fonctions est difficile à respecter dans la plupart des centres de santé en raison du faible volume de ses activités . D'où, il y a des personnes qui assurent à la fois une fonction d'enregistrement et une fonction de conservation du patrimoine (caissier et stockiste).

Il y a des centres de santé qui ont des activités importantes et diversifiées mais qui ne respectent pas ce principe de séparation des tâches.

Ce dilemme est dû à 3 raisons principales :

121 Faute d'organisation

L'organisation doit être matérialisée par l'organigramme qui en définit les grandes lignes de responsabilité et le pouvoir de chaque responsable. Cet organigramme doit présenter les liens hiérarchiques et fonctionnels entre les différents postes de travail.

Le problème se pose souvent au niveau de l'organisation du poste de travail. La définition de la fonction et de la nature des tâches exercées par chacun n'est pas claire. Les limites de pouvoir et d'autorité de chaque responsable sont mal définies; d'où chacun se sent une autorité et un pouvoir propre selon ce qu'il souhaite avoir.

Par ailleurs, les répartitions des tâches au niveau du personnel administratif ne sont pas conformes selon le principe du contrôle interne. Il y a plusieurs fonctions exercées par le gestionnaire : caissier, comptable, stockiste, etc. ...

Par conséquent, les possibilités de fraudes, de détournements et d'erreurs sont fréquentes.

122 Insuffisance des moyens financiers

La mise en place du système de contrôle interne efficace et efficient oblige l'entreprise à avoir des moyens financiers adéquats. Chaque fois que la Direction veut restructurer son organigramme, elle doit trouver ou disposer des ressources financières stables.

Pour projeter la mise en place de contrôle interne, elle doit prendre son coût en considération. Le problème est de trouver cette source de financement, afin de satisfaire le besoin d'argent destiné au renfort de l'organisation.

L'insuffisance de ce moyen empêche les centres de santé d'améliorer leur organisation interne car la restructuration nécessite un investissement.

123 Manque de personnel

"L'organisation ne vaut que par les hommes qui l'animent»⁶. La présence de l'homme est importante car c'est l'effort déployé par lui qui concourt à l'accomplissement des objectifs visés par l'organisation. La plupart du temps, les postes de travail manquent de personne. En effet, on est obligé de grouper deux ou plusieurs tâches pour une personne.

De plus, l'extension des activités nécessite la multiplication des ressources humaines pour que les objectifs prédéfinis soient atteints.

Cependant, il y a des agents qui assument plusieurs fonctions même des fonctions incompatibles auprès du centre de santé. L'augmentation du nombre de personnel est limitée par la capacité de financement et le faible étendu des activités.

Par conséquent, les risques de malversation sont devenus fréquents et les tâches ne sont pas accomplies d'une manière efficace. Les erreurs sont toujours possibles dans l'enregistrement comptable

Section 2 : Problèmes de l'auditeur

La naissance plus tardive de l'audit interne dans le cadre de l'entreprise malgache suscite des problèmes au niveau de leur mise en place et leur fonctionnement réel. En général, l'insuffisance des méthodes de travail et le défaut de l'organisation interne du département audit interne sont les sources d'échecs pour ces fonctions

21 Insuffisance des méthodes de travail

On entend par méthode de travail toutes les techniques utilisées par le personnel pour atteindre l'objectif de ce travail.

211 Absence de guide d'audit

"Les guides d'audit sont la voix du directeur de l'audit"

Le chef de service de l'audit est d'un côté chargé de la préparation du programme d'un audit et d'une autre côté de la réalisation d'une certaine uniformité dans son organisation

Le personnel ou équipe d'audit interne a besoin d'être guidé pour que les normes devant le niveau de performance soient, fixées et que la qualité de travail réponde aux exigences de la Direction Générale.

Le service audit interne de la SALFA ne possède aucun guide d'audit dans l'exercice de sa mission.

En effet, les efforts déployés par le personnel de l'audit interne ne sont pas conformes aux instructions et aux lignes directrices exigées par les normes d'audit interne. Ce travail n'atteint pas le degré de performance souhaité.

212 Insuffisance d'évaluation de travail

L'évaluation du travail permet au chef de service audit interne d'apprécier la qualité et le niveau de performance du travail de son équipe. Cette évaluation est souvent négligée si l'équipe d'audit ne possède que deux ou trois personnes.

⁶ sources ; Lawrence B.S "La pratique de l'audit interne" page

22 Défaut de l'organisation interne de l'auditeur

La présence d'un petit nombre de personnel exige une organisation de travail plus approfondie. Celle-ci est souvent négligée par le service.

221 Manque de personnel

Malgré l'étendue de l'activité assurée par le service audit interne de la SALFA, il n'y a que deux personnes qui l'effectuent auprès des centres de santé décentralisés géographiquement.. Ces deux personnes sont seules à assurer les travaux d'audit dans les 24 centres de santé pendant toute l'année.

L'insuffisance de personnel entraîne la diminution de la qualité de travail. La révision est axée à l'examen de la procédure et puis à l'examen des comptes

En général, l'objectif de la Direction Générale de la SALFA est atteint mais la qualité du travail fourni par le service n'atteint pas la performance attendue.

222 Absence de formation continue

La formation continue est un élément nécessaire à la mise à jour des connaissances et l'acquisition des techniques modernes plus adaptées aux progrès de l'environnement technologique. Elle permet à l'auditeur interne de s'adapter au travail et d'adapter ses capacités aux nouvelles exigences du travail. La formation continue aide l'auditeur dans l'accomplissement de son travail.

L'organisation de la formation continue pour l'équipe d'audit interne de la SALFA est très difficile. Le personnel est totalement engagé dans l'exécution des missions d'audit auprès des centres de santé. Le programme annuel ne tient pas compte du programme de formation.

Par conséquent, la connaissance en matière d'audit et de comptabilité n'est pas à jour. L'équipe d'audit n'acquiert pas les méthodes modernes

utilisées. Son travail n'atteint pas l'efficacité car elle est victime de la méconnaissance des actualités.

En résumé, les anomalies en ce qui concerne le système de contrôle interne sont très fréquentes dans le cadre de l'entreprise malgache en général. Nous venons d'exposer dans ce chapitre la déficience du contrôle interne au niveau de la SALFA et ses centres de santé. Au cours de cette étude, on peut dire en un mot qu'ils font face à de sérieux problèmes de contrôle interne et que le fonctionnement de l'audit interne ne contribue pas autant qu'il devrait améliorer ces contrôles internes.

Chapitre II PROBLEMES SPECIFIQUES AU NIVEAU DE LA SALFA

Ce présent chapitre sera consacré à l'étude des problèmes spécifiques au niveau de la SALFA. Nous allons analyser le dysfonctionnement de l'intervention de l'auditeur interne en premier temps et le défaut des directives claires de la Direction Générale en second temps.

Section 1 : Dysfonctionnement de l'intervention

de l'auditeur interne à la SALFA

Nous savons que l'audit interne figure dans l'organigramme de la SALFA, mais en réalité, il n'intervient pas à la SALFA siège ; il consacre tous ses efforts aux centres de santé régionaux. Nous allons développer successivement les causes de cette non-intervention.

11 Absence de programme et de planification de contrôle à la SALFA

L'auditeur interne de la SALFA ne planifie pas son programme d'audit. Il effectue le travail d'audit selon la priorité de la Direction Générale c'est-à-dire il oriente son programme de travail à travers les différents centres de santé régionaux ayant des risques financiers.

L'audit est systématique dans tous les centres de santé pendant l'année mais la fréquence de la mission dans un centre quelconque dépend des risques qui peuvent survenir (risque émanant du personnel, risque financier...) et des résultats d'audit antérieur.

Tous les efforts du personnel d'audit sont consacrés aux centres de santé depuis quelques années. La Direction Générale a décidé de confier à l'auditeur externe la mission d'audit à la SALFA, et l'auditeur interne est appelé à l'audit des centres de santé.

Ce dysfonctionnement d'intervention de l'audit interne à la SALFA est dû à l'absence du programme d'audit effectué par l'auditeur avec la Direction Générale.

En effet, la Direction Générale ne retire pas tous les avantages qu'elle a droit d'attendre de l'audit interne⁷

12 Absence de collaboration entre auditeur interne et auditeur externe

A la fin de sa mission, l'auditeur externe présente à la Direction Générale toutes les recommandations nécessaires devant les anomalies décelées au niveau du système de contrôle interne et du système comptable. La Direction Générale prend les mesures nécessaires pour la correction de ces anomalies. Elle sensibilise tous les responsables hiérarchiques à initier les mesures correctives dans leur domaine. Normalement, l'auditeur externe devrait communiquer son rapport à l'auditeur interne car celui-ci est à la disposition de la Direction Générale pour aider les responsables à l'amélioration du contrôle interne.

Cependant, cette communication de rapport n'existe pas. L'inexistence de la collaboration entre auditeur interne et auditeur externe, est due au manque de directives claires de la Direction Générale. Celle-ci ne fait pas appel à l'auditeur interne au suivi des recommandations formulées par l'auditeur externe à tous les responsables hiérarchiques.

De plus l'auditeur externe ne considère pas l'existence de l'auditeur interne à la SALFA car il ne consulte jamais l'avis de l'auditeur interne sur le fonctionnement réel de la procédure et contrôle interne de la SALFA.

⁷ voir page 16

Section 2 : Défaut de la politique et des directives claires de la Direction Générale en matière de l'audit interne

Dans la définition de la politique et des directives de l'audit interne, la Direction Générale ne donne pas de statut plus élevé à l'auditeur interne pour qu'il devienne un instrument efficace dans sa main pour la conduite ordonnée des affaires. Nous allons analyser ce problème plus précisément.

21 Insuffisance de l'appui de la Direction Générale au service audit interne

La Direction Générale assure son appui au service audit interne. Mais fréquemment, le cas suivant se présente dans le cadre de la mission d'audit interne.

- La Direction Générale ne participe pas
 - * dans la planification du programme d'audit en lui indiquant les secteurs d'activité à auditer.
 - * dans l'approbation du programme planifié
- La Direction Générale ne prend pas en considération les recommandations formulées par l'auditeur

L'absence de soutien a pour raison de la négligence du travail d'audit dans la conduite ordonnée et efficace des affaires.

Par conséquent, les efforts consacrés par le service audit, ne sont pas constructifs

22 Absence de mandat clair de l'auditeur interne

Puisque l'auditeur interne est un mandataire de la Direction Générale, il agit au nom de la Direction Générale dans les domaines où il intervient.

Cependant, la Direction Générale ne définit pas clairement le mandat de l'auditeur interne. Ses objectifs et sa responsabilité sont souvent flous. La position dans l'organisation n'est pas maintenue. Il est considéré comme tous les

services à position hiérarchique même si sa position dans l'organigramme est une position fonctionnelle et rattachée directement à la Direction Générale. Les pouvoirs et les autorités du service audit interne sont limités aux centres de santé. L'insuffisance des instructions claires, données par la Direction Générale au service audit interne suscite ces différents problèmes.

Donc, l'audit interne est une affaire d'acceptation ou de rejet par les directions opérationnelles. Il n'a pas la liberté d'intervenir dans les directions opérationnelles. L'auditeur ne peut pas assurer le suivi des recommandations qu'il fait à l'échelon opérationnel.

En résumé, l'auditeur interne fait face à des problèmes majeurs vis-à-vis de sa mission à cause de la mauvaise base de son fondement dans l'organisation

Chapitre III PROBLEMES SPECIFIQUES AU NIVEAU DES CENTRES DE SANTE

Dans ce chapitre nous parlerons de difficulté à la maîtrise de contrôle et de la difficulté financière.

Section 1 Difficulté à la maîtrise du contrôle

La Direction Générale doit assurer l'exécution efficace et efficiente des mesures qu'elle prescrit; Elle la fait à l'aide du contrôle proprement dit. L'exercice du contrôle oblige la Direction à entreprendre les actions nécessaires. La Direction Générale est obligée d'agir et d'assurer une régularité des actions en conformité avec les plans permettant d'atteindre les objectifs.

Le contrôle est assuré grâce à :

- l'existence des normes en matière de qualité
- le respect de ces normes
- la présence d'un personnel capable de réaliser ces normes
- l'existence de dispositions permettant d'assurer le respect des normes

L'auditeur est le mieux placé pour l'accomplissement du travail de contrôle dans l'application de ces normes

Les difficultés à la maîtrise de contrôle accompli par l'auditeur sont dues aux raisons suivantes :

- Mauvaise tenue du document comptable
- Défaut de système comptable
- Insuffisance de protection du patrimoine

11 - Mauvaise tenue des documents comptables

111 Absence des documents comptables probants

La présence d'un document comptable probant permet d'avoir une information comptable fiable et de connaître l'origine des opérations. Les documents comptables probants comprennent les pièces justificatives fiables, les livres comptables et toute autre document portant les informations nécessaires à l'établissement des états financiers.

En général, la majorité des pièces comptables utilisées ne sont pas pré numérotées et pré imprimées tels que le bon de commande, le bon de livraison, la facture. Ces pièces ne portent qu'une approbation d'une seule personne.

Certains centres de santé ne disposent pas de pièces de caisse lors de l'enregistrement d'une recette payée par le patient; on enregistre dans le cahier de recettes. Ce cahier de recettes est transféré chez le comptable, pour enregistrement, au journal, à la fin de la journée. Seul ce cahier de recettes constitue une pièce justificative du montant des recettes.

Ce type de problème provoque un risque de falsification de la part du responsable concerné

Dans le travail d'audit, l'acquisition d'une information probante et suffisante est exigée et l'existence des documents à preuves fiables facilite l'assurance de la sincérité et de la fiabilité des informations recueillies. Par contre si les documents comptables n'ont pas le niveau de preuve élevé, le contrôle devient difficile à maîtriser.

112 Classement des documents comptables non satisfaisant

Les documents comptables doivent être classés par nature et par ordre chronologique. Ces documents et pièces comptables constituent des éléments de preuve pour la vérification à faire et en cas de litige, seule cette pièce justificative est considérée comme preuve indiscutable.

Nous constatons que le responsable ne considère pas la procédure de reclassement ; les pièces comptables ne sont pas classées d'une manière satisfaisante après l'enregistrement des opérations. On ramasse seulement ces pièces et on les classe dans n'importe quel endroit où l'on les classe par ordre chronologique seulement.

Par conséquent, certains enregistrements d'opérations ne sont pas justifiés; la date des pièces justificatives est absente.

12 Défaut du système comptable

121 Tenue de la comptabilité générale mal organisée

La tenue de la comptabilité exige une définition claire de la procédure comptable. Celle adoptée par tous les centres de santé est la même sans distinction de l'étendue de leurs activités.

Pour les centres ayant des activités complexes, cette procédure devient inefficace et inadaptée. D'où la mise à jour est exigée pour mieux l'adapter au besoin de la comptabilité.

La procédure existante n'est pas régulièrement mise à jour jusqu'à maintenant. Alors la comptabilité n'est pas organisée selon le besoin.

De plus l'enregistrement comptable des opérations effectuées par certains centres de santé n'est pas à jour, on attend souvent des pièces justificatives; celles-ci ne sont pas délivrées à temps. L'attente de ces pièces justificatives empêche l'enregistrement d'être à jour. Cela entraîne la non-exhaustivité des enregistrements comptables.

122 Absence de la comptabilité analytique adéquate

La comptabilité analytique est l'une des techniques de traitement des informations comptables nécessaires pour la bonne marche de l'entreprise. Elle fait partie du système comptable. Elle permet de déterminer le rendement de chaque centre d'activité. Sa présence permet à l'entreprise de comparer ou de

rapprocher les informations qu'elle produit à celles produites par la comptabilité générale, et aussi la comparaison du résultat déterminé par les deux systèmes.

Dans certains centres de santé, il y a la détermination des résultats procurés par chaque service (soin, dentisterie, laboratoire, radiologie ...) mais la procédure de la détermination de ce résultat n'est pas adéquate . Aucun manuel ne décrit les procédures à suivre dans la détermination du coût et du résultat.

Nous avons constaté que la comptabilité analytique est un besoin vital pour les centres de santé, en matière de contrôle et de recherche de la rentabilité de chaque service. Elle permet de mieux déterminer où sont les centres d'activités moins performants et à risque et quelles sont les causes de ce risque. Cela constitue pour l'auditeur d'un moyen pour faciliter l'orientation de son contrôle

13 Insuffisance de protection des biens

131 Sécurité insuffisante dans la tenue de stock

La gestion de stock des médicaments et fournitures médicales, a plusieurs risques : Car la consommation des fournitures médicales est presque non quantifiable ; Aussi, l'utilisation des médicaments est très élémentaire ; l'enregistrement de stock de médicaments et fournitures médicales, est incontrôlable à cause de l'absence des pièces justificatives comme les bons de sorties et les bons de commande interne. On ne connaît pas les justificatifs des quantités réelles livrées par le gestionnaire du stock central pour le service utilisateur.

Le stock central enregistre l'entrée et la sortie des articles seulement au registre de stocks.

D'ailleurs, les fiches de stocks sont mal tenues car leurs enregistrements ne sont pas à jour; il y a risque d'omission de l'enregistrement

Enfin, la livraison des médicaments au patient est incontrôlable, car on ne possède qu'un registre dont le pharmacien a utilisé pendant la distribution des dits médicaments.

La procédure n'est pas satisfaisante dans tout le domaine de gestion de stocks. Par conséquent, les centres risquent de supporter les vols survenus.

122 Tenue incorrecte du registre des immobilisations

Les centres de santé sont souvent bénéficiaires des subventions octroyées par la SALFA ou les partenaires internationaux en matière d'immobilisations

La majorité de ces immobilisations acquises à titre gracieux n'est pas enregistrée au registre de l'immobilisation dès son octroi mais on attend toujours l'inventaire de la fin d'année pour le faire. Au cours de cet inventaire, on recense tous les patrimoines y compris les immobilisations, et on compare la liste des immobilisations existantes à la suite de registre avec celle des immobilisations existantes à la suite de l'inventaire puis on porte sur le registre des immobilisations tout ce qui n'a pas encore été enregistré

Le responsable passe l'écriture comptable seulement dès l'entrée de l'immobilisation mais son inscription au registre est reportée à l'inventaire de fin d'année.

Par conséquent, des risques sont survenus pendant la période de décalage (période d'entrée jusqu'à la période d'enregistrement). En effet, ces immobilisations peuvent être perdues suite à l'insuffisance de cette protection car seules les immobilisations enregistrées au registre sont considérées comme patrimoine propre du centre de santé.

De plus, il n'y a pas des procédures de circulation et de déplacement des matériels. La personne habilitée à autoriser le déplacement du matériel, n'est pas déterminée. Alors, tous les responsables se sentent libres de faire déplacer ce qu'ils veulent.

Le suivi des immobilisations devient alors difficile.

Section 2 Difficulté financière

L'expérience des sociétés d'Etat malgache nous permet de constater que la majorité des entreprises menacées par les problèmes financiers sont celles bénéficiant de financement à titre gratuit. Cette constatation est vérifiée dans certains centres de santé de la SALFA. Nous allons développer l'une après l'autre les raisons de ces problèmes.

21 Engagement de dépenses non motivées

Nous avons constaté que certains centres de santé, s'occupent au financement des dépenses effectuées par les synodes régionaux. Ces dépenses ne sont pas prévues dans le budget et ne concernent pas l'activité de ces centres de santé

L'engagement du centre à ces dépenses risque de lui faire subir des difficultés de trésorerie. Par conséquent il n'arrive à payer ni son personnel, ni son fournisseur (comme la SALFA) .

22 L'insuffisance du suivi de l'utilisation des fonds reçus

Les subventions accordées par les partenaires internationaux et par la SALFA aux centres de santé sont destinées à la réalisation d'un projet précis ; Soit la réhabilitation du centre, soit le renforcement de son activité. Alors, l'utilisation de ces subventions doit faire l'objet d'un suivi strict.

Cependant, le suivi de l'utilisation de ces subventions est insuffisant. Seul le contrôle effectué par l'auditeur interne est assuré. Mais, malheureusement, l'auditeur interne n'effectue que l'examen des procédures et la vérification des comptes.

Il n'effectue pas un audit de performance, c'est à dire, déterminer si les ressources détenues par les centres sont utilisées avec efficacité et efficience

Par conséquent, les centres de santé risquent de revenir à la même situation (c'est-à-dire la situation avant l'obtention des subventions)

L'analyse critique des problèmes que nous venons d'étudier dans la deuxième partie de cet ouvrage est inutile si nous n'apportons pas des résolutions. Alors, nous étudierons dans la troisième partie les différentes solutions préconisées.

Troisième partie : LES SOLUTIONS PRECONISEES

Nous avons examiné dans la deuxième partie les différents problèmes rencontrés par l'auditeur. Il est désormais nécessaire d'essayer de résoudre dans la troisième partie de cet ouvrage ces différents problèmes.

Dans le premier chapitre, nous allons étudier les solutions aux problèmes généraux ; dans le deuxième chapitre, nous allons parler des solutions aux problèmes spécifiques au niveau de la SALFA et dans le dernier chapitre nous allons entamer les solutions aux problèmes spécifiques du centre de santé

Chapitre 1 SOLUTIONS AUX PROBLEMES GENERAUX

Ce chapitre sera réservé a la mise en place d'un système de contrôle interne adéquat et l'amélioration des méthodes de travail et de l'organisation interne de l'auditeur.

Section 1 : Mise en place d'un système de contrôle interne adéquat

Selon l'Américan Institute of certified Public Accountant (AICPA) "Le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour la protection de ses actifs, pour le contrôle de la précision et du degré de confiance de ses documents comptables, pour promouvoir l'efficacité des opérations, et pour que soient suivies les politiques prescrites par la Direction " ⁸

Cette définition nous permet de comprendre que, la mise en place d'un système de contrôle interne adéquat, conduit la Direction Générale à agir sur le plan d'organisation et, sur le plan de procédure interne pour que celle ci soit efficace.

⁸ Source: (Livre : L'audit externe de RINDRA page 102)

11 Restructuration

La mise en place d'un contrôle interne obligera la Direction Générale de la SALFA à insérer dans son organisation une structure bien adaptée à son activité.

111 Structure organisationnelle

Le minimum d'organisations doit être installé pour que l'entreprise puisse fonctionner. " L'organisation est un instrument qui permet à l'entreprise de fonctionner"

L'organisation doit être formelle et schématisée par l'organigramme. Cet organigramme doit être défini et doit présenter les liens hiérarchiques et fonctionnels reliant les différents postes de travail d'une entreprise. L'objectif de cette restructuration est d'avoir une structure d'organisation souple et bien adaptée à l'étendue de l'activité de la SALFA et des centres de santé, et aussi d'avoir une structure d'organisation respectant le besoin du contrôle interne.

Nous suggérons pour la SALFA une structure représentée par les trois départements distincts (département administratif et financier, départements de production et commercial, département technique médicale). à position hiérarchique et trois services à position d'Etat major (service contrôle de gestion, le service étude de projet et le service audit interne)

Les trois services : contrôle de gestion, étude de projet, audit interne sont des organes fonctionnels, placés en position d'état major auprès de la Direction Générale; Ils ne reçoivent l'ordre que de la Direction Générale et ils n'ont pas de responsabilité qu'envers lui.

Le département administratif et financier : est composé de trois services (ressources, humaines, service, comptabilité, service trésorerie). Ce département a pour rôle d'assurer toutes les activités administratives et financières.

Le département production et commercial : est composé de quatre services différents (service importation et transit, production pharmaceutique, approvisionnement et distribution, atelier)

Le département technique médicale : Est composé de tous les projets gérés par la SALFA. Il coordonne les activités médicales à l'intérieur de cette organisation sanitaire. Cette structure que nous venons de proposer est adaptée au fonctionnement réel de l'activité de la SALFA car elle met en évidence la présentation dans un département distinct toutes les activités qui sont des préoccupations majeures de la SALFA . L'annexe 3.1 représente cet organigramme.

112 Organisation du poste de travail

L'organisation du poste de travail doit être effectuée dès que l'entreprise emploie plus de deux personnes, pour permettre au personnel de connaître ce qu'on attend de lui

L'organisation du poste de travail doit respecter les principes de contrôle interne à savoir la séparation claire des tâches incompatibles. La séparation des tâches est difficile à respecter dans les centres qui n'emploient que trois personnes. Mais en général, tous les centres de santé emploient plus de dix personnes. D'où la séparation des tâches est exigée dans la majorité des centres car leurs activités sont assez étendues.

Alors il est nécessaire de séparer les quatre fonctions suivantes :

- la fonction d'enregistrement
- la fonction de décision et de contrôle
- la fonction de détention des valeurs et conservation de patrimoine
- la fonction opérationnelle

Une personne ne peut exercer, que deux de ces fonctions pour éviter les fraudes et les détournements, et pour permettre un contrôle réciproque

-----> La fonction de décision consiste à encourager l'entreprise vis-à-vis d'un tiers : Acheter, vendre, embaucher, investir.

-----> La fonction de contrôle est exercée par le supérieur hiérarchique (surveillance , approbation) . Elle peut être exercée par une hiérarchie encore supérieure.

-----> La fonction d'enregistrement consiste à effectuer toutes opérations de comptabilisation, de tenue de fiches de stock, et de facturation

-----> La fonction opérationnelle consiste à effectuer toutes activités qui contribuent directement à la réalisation des objectifs : Soins, dentiste, réceptionniste...)

-----> La fonction de détention de valeur et, de conservation de patrimoine est exercée par le magasinier, le caissier...

12 Utilisation des documentations satisfaisantes

Pour satisfaire l'exigence du contrôle interne, la SALFA et les centres de santé doivent utiliser des documentations satisfaisantes tels que le manuel de procédure et le système de reporting financier et de gestion

121 Manuel de procédure

- Principe :

L'un des documents nécessaires à une meilleure compréhension du processus des opérations exercées par l'entreprise est le manuel de procédure. Il ne suffit pas d'émettre des procédures orales pour chaque service, mais il est nécessaire de décrire ces procédures dans un manuel. L'Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés dans son ouvrage intitulé " **Le contrôle interne** " définit la procédure comme suit : "

"Par procédure, il faut entendre principalement les consignes d'exécution des tâches, les documents utilisés, leur contenu, leur diffusion et les conservations, les autorisations et approbations; la saisie et le traitement des informations nécessaires à la vie de l'entreprise et à son contrôle"⁹

⁹:Source : livre évaluation de contrôle interne

Chaque opération qui s'exerce à l'intérieur de l'entreprise doit être matérialisé dans ce manuel de procédure pour mieux faire accomplir les travaux d'une façon harmonieuse

Le manuel de procédure est établi selon les directives et les instructions de la Direction Générale. Il doit satisfaire le besoin en contrôle interne.

- Utilité

Il est important d'adopter un manuel de procédure si on emploie davantage de personnel car ce manuel permet de :

- mieux comprendre les processus à suivre dans l'exécution d'un travail
- mieux suivre le circuit de ces documents
- mieux savoir la nature et le nombre des documents utilisés
- mieux connaître les personnes habilitées à autoriser les opérations
- maintenir la stabilité et la continuité des démarches à adopter
- Evaluer et contrôler toutes les anomalies des procédures à suivre ;

122 Le système de reporting financier et de gestion

- Principe :

Le reporting financier et de gestion est établi périodiquement selon les besoins du responsable concerné par la prise de décision (la Direction Générale, le contrôleur de gestion). Le reporting financier contient les éléments nécessaires à la connaissance des situations financières tels que le niveau des en cours clients, le niveau de stock, le niveau de trésorerie. Le reporting de gestion contient les éléments nécessaires à la connaissance de la situation des opérations comme ventes et production...

- Utilité

Le reporting financier et de gestion procurent au gestionnaire du centre de santé et au responsable financier de la SALFA les indications nécessaires sur la

connaissance de situation du résultat et la situation financière. Il leur permet de prendre les mesures nécessaires ou les actions correctives sur les opérations.

13 Intégration du personnel

Une organisation bien installée n'a de valeur qu'en présence d'un homme qui en a la charge et l'animé. Si en effet, les hommes affectés à un travail bien déterminé sont négligeant ou inconscient, c'est-à-dire, incapable d'effectuer les travaux qu'on leur confie, le résultat devient déficient. Par conséquent il est nécessaire d'intégrer ce personnel en supervisant leur travail et en leur donnant des formations professionnelles suffisantes.

131 La supervision de travail

Il est nécessaire de superviser le personnel dans un domaine donné au dès le début de son embauche. Cette supervision doit être effectuée par son chef. L'encadrement du personnel d'une manière convenable permet à celui-ci de remplir sa fonction avec soin, consciemment et avec rapidité. Cela lui permet d'atteindre un degré de perfectionnement suffisant. Il est important aussi d'évaluer le travail du personnel pour mieux orienter son encadrement.

132 La formation professionnelle

La suffisante qualité d'un employé est un élément indispensable au processus de développement de l'entreprise. Tous systèmes mis en place sont voués à l'échec s'il n'existe pas de personnel qualifié et capable de s'adapter aux services qui lui sont confiés.

Alors, l'orientation vers un résultat de travail beaucoup d'efficacités et un meilleur rendement demande le perfectionnement du personnel. Ce perfectionnement lui permet de s'adapter aux changements technologiques et environnementaux de l'entreprise

La SALFA et les centres de santé ont intérêt à développer la formation professionnelle sur le plan interne pour résoudre les problèmes d'inadaptation du personnel.

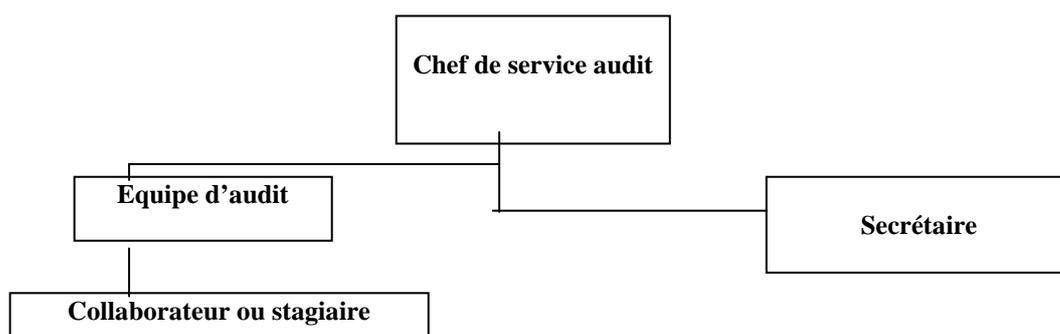
Section 2 : Amélioration des méthodes de travail et organisation interne de l'audit

L'efficacité de l'audit interne dépend des bases techniques qu'il utilise et d'organisation interne ainsi que de sa politique de personnel.

21 Organisation interne du service audit

L'organisation a pour rôle de fournir les capitaux, les matériels et les hommes nécessaires pour atteindre les objectifs de l'audit. Elle fixe les grandes lignes directrices à suivre dans l'exercice de la fonction d'audit. On va présenter la proposition de structure qu'on peut offrir au service audit interne de la SALFA et les mesures d'accompagnement pour que cette structure soit efficace.

211 Structure de service audit



Cette structure permet au service audit interne d'atteindre d'une façon efficace son objectif en dépit de l'étendue de ses activités décentralisées géographiquement.

Le chef de service audit est le premier responsable pour la bonne marche de son service, il doit diriger son équipe d'une façon honnête.

L'équipe d'audit c'est le responsable technique et opérationnel. Il effectue l'objectif du service et assure la réalisation du travail dans les centres de santé.

212 Mesure d'accompagnement

On entend par mesure d'accompagnement toutes les actions à entreprendre pour garantir l'efficacité de l'organisation du service d'audit interne de la SALFA.

Nous avons constaté dans le premier chapitre de la deuxième partie que le service audit interne de la SALFA fait face à un problème d'insuffisance de personnel. La condition de l'efficacité de l'organisation de l'audit interne nécessite la mise à sa disposition d'un nombre suffisant d'employés. D'où la Direction Générale devrait fournir à ce service les ressources dont il a besoin. Il serait obligé de disposer deux équipes d'audit et une secrétaire en plus des deux personnes actives. De plus, les efforts déployés par ce personnel ne concourent en rien à l'accomplissement d'un degré de performance plus élevé si les ressources matérielles sont insuffisantes. Alors, la Direction Générale de SALFA devrait mettre à la disposition de ce service les ressources suffisantes en matériels (exemple ordinateurs).

Nous signalons que ces mesures fournissent les performances nécessaires au travail d'audit.

22 Méthode de travail

L'existence d'une méthode de travail bien fondée assure la stabilité et la continuité d'une mission efficace d'audit.

221 Utilisation des guides d'audit

- **Principe** :

Les guides d'audit sont l'ensemble des lignes directrices et les instructions formulées par le chef de service audit pour guider son personnel dans l'exercice de sa mission. Ce guide fournit la stabilité et la continuité des méthodes, et les mesures de performance du service audit.

Le chef de service audit doit élaborer ce guide dans un manuel pour servir son équipe dans la réalisation de sa mission.

Ce manuel de guide doit contenir les objectifs de l'audit, les principes d'approche de l'audit, le domaine d'intervention de l'audit, l'administration de l'audit, le personnel utilisé, le calendrier et le budget, le rapport de l'audit.

- **Utilité**

Ce guide d'audit est utile,

Pour le chef de service :

- Il donne l'image, et la philosophie de son service
- Il lui donne l'assurance que le résultat du travail de son équipe réponde à son exigence.

- Ce guide assure une stabilité et une continuité des mesures de performance, des moyens de coordonner les efforts de l'équipe, au sein de l'organisation d'audit

Pour le personnel ou équipe d'audit :

- Ce guide assure le fonctionnement de l'équipe d'audit d'une façon harmonieuse

- Ce guide assure l'exécution de mission d'audit par l'équipe d'audit selon les normes.

222 Démarche d'audit

- Principe

Pour s'assurer que

- les politiques et directives de la Direction Générale soient respectées ;
- les actifs soient protégés ;
- les systèmes et procédures de contrôle interne comportent des sécurités suffisantes;
- les informations financières soient sincères ;
- les opérations soient régulières ;
- l'auditeur interne doit répondre à plusieurs questions telles que
 - Est-ce qu'il existe de procédure au sein de l'organisation ?
 - Est-ce que le personnel dans l'organisation fait ce qu'il devrait faire ?
 - Est-ce que les procédures et système de contrôle interne existant comportent les sécurités suffisantes ?
 - Qui est ce qui est inadapté ?

Les réponses à ces questions permettront à l'auditeur interne d'orienter sa mission et de déterminer sa démarche.

- Démarche

Pour que l'auditeur interne mène soigneusement sa mission, il doit adopter les démarches suivantes :

- Prise de connaissance du domaine à auditer
- Prise de conscience des risques, des opportunités existantes
- Analyse des risques
- Détermination la démarche des investigations
- Détermination des problèmes qui se posent.
- Evaluer les conséquences qui en découlent
- Maintenir la qualité déjà acquise

- Etablir des preuves, de l'origine et de l'impact de chaque risque et chaque dysfonctionnement
- Conscientiser les responsables audités sur les risques et la faiblesse du système, développer avec eux les solutions (recommandations) et enfin rédiger le rapport.

Nous remarquons que cette démarche s'applique sur :

- * l'évaluation et l'appréciation du système de contrôle interne
- * l'examen des comptes et états financiers

23 Politique de perfectionnement du personnel (équipe d'audit)

L'exigence stricte de la Direction Générale et l'intention du responsable d'audit d'atteindre une performance toujours plus élevée sont vouées à l'échec s'il n'y a pas du personnel adéquat pour accomplir le travail d'audit. L'audit interne moderne exige un personnel à qualité supérieur dans l'exercice de sa fonction

Puisque la Direction Générale utilise sans cesse des techniques plus modernes; l'équipe d'audit doit disposer des connaissances suffisantes et doit être capable de s'adapter aux changements effectués par la Direction Générale. En effet, l'équipe d'audit interne doit bénéficier d'une formation permanente et son travail doit être évalué par le chef.

231 Evaluation de l'équipe d'audit par son chef

Comme tout le personnel administratif, il est nécessaire que l'équipe d'audit soit évaluée par son chef pour que celui-ci connaisse mieux son aptitude à effectuer le travail. L'équipe d'audit a besoin d'être appréciée pour qu'on puisse déterminer la valeur de ce qu'il fait. Pour que cette évaluation soit efficace, il est nécessaire de l'effectuer d'une manière systématique à chaque fin d'année. La méthode d'évaluation de performance doit être fixée par le service à l'avance, c'est à dire, le programme d'évaluation doit être fixé clairement par écrit. Il est

important de faire connaître à l'équipe d'audit ce qui est jugé comme performant ou non performant, comme convenable ou non convenable.

A la fin de chaque mission, le chef de service audit prépare une feuille d'évaluation de chaque membre de son équipe. On établit une note en fonction des points forts et points faibles relevés. La connaissance de la capacité de l'auditeur peut se faire par un entretien entre le chef et celui qui est évalué. Dans ce cas, le chef de service audit ouvre le dialogue en demandant à celui qui doit être évalué ce qu'il estime bien fait ou mal fait.

Ce genre d'évaluation permet au chef de service de discerner les points forts et les lacunes de connaissance de son équipe. Chaque point fort et chaque point faible doivent être notés en fonction des notes établies auparavant.

Il est important d'informer l'équipe d'audit que l'évaluation a pour but de former l'auditeur mais non pas de le sanctionner. Si l'évaluation de l'équipe d'audit fonctionne bien l'orientation de l'équipe est facile à adapter et le degré de performance du service d'audit s'améliore rapidement.

232 La formation continue

L'accélération des changements technologiques dans le monde des affaires devrait conduire l'auditeur interne à acquérir des nouvelles connaissances en matière d'audit et des disciplines de gestion.

La formation procure à l'homme des nouvelles aptitudes pour effectuer son travail. Les auditeurs internes ont besoin de formation continue pour qu'ils puissent offrir des techniques plus perfectionnées dans la réalisation de sa mission. Alors tout le service audit a besoin d'un programme de perfectionnement permettant à son équipe de mieux s'adapter quelle que soit la complexité de son travail.

La formation continue peut se réaliser de la manière suivante :

*** Etude individuelle :**

L'auditeur interne qui est spécialiste dans le domaine d'audit et de comptabilité, peut devenir un généraliste dans tout le domaine de la science de gestion.

L'exigence de la Direction Générale au service duquel l'audit interne se trouve, l'oblige à se former par tous les moyens possibles. Alors, il doit faire des efforts particuliers en matière d'auto formation. La Direction Générale devrait lui faire bénéficier des matériels comme les revues professionnelles les livres, et aussi des cours organisés par les grandes écoles comme INSCAE.

***La formation collective**

Il est jugé utile de demander au membre du personnel service audit, dès le début de l'exercice, une liste de proposition de formation. A partir de cette liste, le chef de service audit prépare un programme ou calendrier de formation continue tout au long de l'année.

*** Le recherche**

Le service audit évolue dans un environnement dynamique. Le responsable doit encourager ses membres à faire un travail de recherche. Pour améliorer les différentes techniques utilisées par ce service, il doit prévoir dans son budget les dépenses à engager dans le travail de recherche et prévoir un temps permettant au personnel d'effectuer sa recherche

La recherche fait partie de la formation qui offre un profit intéressant pour le chercheur. Elle permet au service audit d'acquérir un nouveau procédé dans toutes les démarches qu'il adopte. Par exemple, il peut informatiser la procédure d'audit

En fin, nous signalons qu'il est nécessaire de prévoir dans le budget et le programme du service audit le développement de la formation continue sur le plan interne.

En résumé, l'existence d'un système de contrôle interne adéquat au sein du centre de santé et la SALFA facilite le travail de l'auditeur interne.

La présence d'une organisation interne satisfaisante et une méthode de travail adéquate constitue la base de l'efficacité du service audit interne. Cependant, cela ne suffit pas mais il est nécessaire d'avoir un soutien plus élevé de la part de la Direction Générale. Cela nous conduit à entamer le chapitre suivant qui traite ce sujet.

Chapitre II SOLUTIONS AUX PROBLEMES

SPECIFIQUES AU NIVEAU DE LA SALFA

Nous allons voir dans ce chapitre l'intégration du travail de l'auditeur interne à la SALFA, puis la collaboration entre auditeur interne et Direction Générale.

Section 1 Intégration du travail de l'auditeur interne à la SALFA

Nous savons que l'auditeur interne n'a pas encore intervenu à la SALFA jusqu'à maintenant même s'il se trouve dans son organigramme. Son travail est consacré totalement aux centres de santé. La planification du programme d'audit à la SALFA avec l'harmonisation du travail de l'auditeur interne et auditeur externe permettra au service audit interne d'intégrer son rôle à la SALFA.

11 Planification et introduction de programme d'audit interne à la SALFA

L'existence d'une équipe d'audit interne qualifiée et ayant un effectif suffisant permettra au service audit d'assumer sa mission d'une manière satisfaisante. Il est nécessaire de coordonner l'équipe d'audit et de lui donner un programme bien déterminé.

C'est le chef de service audit qui avec la Direction Générale prépare et planifie le programme annuel de l'audit . Ce programme doit être orienté vers l'ensemble SALFA et centres de santé mais il est indispensable de bien distinguer la mission d'audit effectuée au sein de la SALFA et celle effectuée auprès des centres de santé.

Le chef de service audit organise ou répartit son équipe dans l'accomplissement du programme; certains membres doivent être affectés aux centres de santé, les autres restant à la SALFA. Ceux-ci y restant pour une

période bien déterminée assurent l'évaluation permanente des procédures et du système de contrôle interne.

12 Harmonisation de travail de l'auditeur interne et l'auditeur externe

L'audit interne est un élément privilégié du contrôle interne car il effectue un travail continu avec une recherche de performance du dispositif de contrôle interne. L'auditeur externe va aussi apprécier l'objet et l'efficacité de ce contrôle interne avant de vérifier et d'examiner la sincérité et la fidélité des états financiers.

Puis l'auditeur interne est le mieux placé que l'auditeur externe dans l'acquisition des informations dans la SALFA. Il est important de lui confier les travaux de révisions et d'appréciations du système de contrôle interne . Il doit déceler toutes les anomalies existantes. L'auditeur externe est alors appelé à examiner les comptes annuels, il doit avoir confiance aux résultats donnés par l'auditeur interne. Ce dernier doit lui communiquer le rapport sur le dispositif de contrôle interne et il lui donne en retour ses recommandations. Ceci permet d'éviter le double contrôle.

L'important est de décharger l'auditeur externe d'une partie des travaux en la donnant à l'auditeur interne. Ceci permet de réduire les honoraires ou les coûts d'audit externe. Le partage de travail entre les deux entités permet d'émettre des conclusions (recommandation) communes.

L'harmonisation de travail entre les deux entités évite un éventuel dysfonctionnement des travaux de l'auditeur interne et leur permet de partager des expériences.

Section 2 Collaboration entre Direction Générale et Auditeur interne

La base efficace de l'audit interne dépend d'une intense collaboration entre la Direction Générale et lui. Cette collaboration se manifeste d'une part pour l'acceptation de la Direction Générale au travail d'audit et par un soutien qu'elle lui accorde et, d'autre part par la volonté du service audit de fournir un

travail continu à la Direction Générale. L'auditeur interne fournit à la Direction Générale le service nécessaire pour tous les niveaux hiérarchiques.

Pour que la collaboration entre le service d'audit interne et la Direction Générale soit efficace, cette devrait définir plus profondément son rôle et suivre ses actions.

Nous allons développer les responsabilités de la Direction Générale dans le développement de service audit et les responsabilités de l'auditeur vis-à-vis de la Direction Générale.

21 Appui de la Direction Générale

211 Participation à la planification de mission

Le chef de service audit interne doit toujours informer la Direction Générale du plan de sa mission. La Direction Générale doit participer à l'élaboration du programme d'audit. Elle doit discuter avec le chef de service audit en lui indiquant les activités qui font partie de sa préoccupation majeure.

Le programme d'audit doit recevoir l'approbation de la Direction Générale. Cette approbation est nécessaire pour permettre au chef de service d'évaluer le budget dont il a besoin et de mieux connaître ce que la Direction Générale attend de lui.

212 Prise en considération des recommandations

Les efforts déployés par le service audit sont inutiles si la Direction Générale ne prend pas en considération les recommandations communiquées.

Normalement ces recommandations sont formulées par écrit dans un rapport préliminaire après la mission d'audit. Le rapport préliminaire est discuté avec l'entité auditée (exemple : gestionnaire, médecin chef, chef de service financier...)

La Direction Générale transmet ses instructions à tous les responsables opérationnels pour que ceux-ci répondent à toutes les questions et les remarques posées par l'auditeur dans le rapport préliminaire

Cette instruction donnée par la Direction Générale est nécessaire pour que le responsable opérationnel ne néglige pas la prise en considération de ce rapport. D'ailleurs, l'auditeur interne ouvre des discussions avec le responsable opérationnel ou le gestionnaire pour confirmer ou non ses constatations.

La Direction Générale doit assurer l'auditeur interne de son soutien pour que celui-ci se sente libre dans l'évaluation et la rédaction du rapport final après la discussion avec l'audité. De plus, la Direction Générale donne ses instructions aux responsables opérationnels concernant les actions correctives à la suite des recommandations formulées. Elle doit agir énergiquement pour s'assurer que les recommandations reçoivent une attention appropriée.

22 Définition de mandat clair de l'auditeur interne

221 Définition de fonctions de l'auditeur interne

Le mandat de l'auditeur interne doit comprendre les objectifs de l'audit, la position de l'auditeur dans l'organigramme, ses pouvoirs, ses responsabilités en général et ses responsabilités concernant les recommandations

La définition de fonction et l'étendue des activités de l'auditeur interne sont très importantes parce qu'elles lui permettent d'exercer sa mission d'une façon satisfaisante. Il est nécessaire de fixer l'étendue de sa mission dans les domaines hiérarchiques et fonctionnels.

En effet, une définition claire de la fonction évite que la Direction Générale demande à l'auditeur un travail qu'il ne peut pas assumer. Le domaine de compétence de l'auditeur interne concerne l'appréciation et l'évaluation du contrôle interne à tous les niveaux, en particulier au niveau des examens des comptes (vérification des états financiers). Il n'est pas appelé à apprécier la performance d'une activité nécessitant une spécialisation.

La Direction Générale devrait lui conférer un statut plus élevé pour assurer son indépendance et son objectivité envers l'audité. Ce statut plus élevé assure aussi l'absence du rejet de l'auditeur par l'audité.

222 Pouvoir et responsabilité de l'auditeur vis-à-vis des recommandations

La Direction Générale définit le pouvoir et la responsabilité de l'auditeur interne vis-à-vis des recommandations qu'il vient de formuler.

La Direction Générale lui donne le pouvoir de faire librement son rapport en fonction des constatations qu'il a faites pendant l'exercice de sa fonction et des réponses qu'il a obtenues auprès de l'audité.

Par contre l'auditeur interne est responsable du suivi de l'action entreprise par l'audité à la suite des recommandations. Il doit constater ce qui n'est pas encore respecté et ce qui est rejeté par l'audité. Il signale à la Direction Générale l'évaluation de ces actions correctives

23 Communication de rapport

Le service audit doit communiquer un rapport final à la Direction Générale après discussion avec l'audité. Ce rapport communiqué doit inclure les commentaires du responsable audité. Ce rapport final permettra à la Direction Générale de connaître les corrections et d'agir s'il a lieu. La communication du rapport final à la Direction Générale crée une relation étroite entre elle et l'auditeur interne.

231 Rapport de réalisation

Comme tous les services à l'intérieur de la SALFA , le service audit interne doit envoyer annuellement à la Direction Générale un rapport d'activités. Nous savons que la Direction Générale participe à la planification et à l'approbation du programme d'audit, il est important qu'elle soit destinataire du rapport de réalisation de ce programme.

Ce rapport doit contenir l'état des travaux d'audit effectués ou éventuellement ce qui n'a pas été achevé(les centres de santé audités, le coût de l'opération d'audit etc. ...)

Ce rapport, comme tout rapport d'activité, a pour but d'attirer l'attention de la Direction générale sur la performance et le développement du service au sein de son organisation.

232 Rapport relatif aux opérations

Ce rapport contient le résultat d'audit c'est-à-dire l'appréciation du dispositif de contrôle interne et le rapport sur la fidélité et la sincérité des états financiers (ce n'est pas une certification des comptes)

Il est très important de communiquer à la Direction Générale l'appréciation de l'auditeur sur le dispositif de contrôle interne et la sincérité des états financiers. Ce rapport ne contient que les observations importantes. Ce rapport doit avoir été révisé par l'auditeur en tenant compte des commentaires du gestionnaire et du responsable audité. Le rapport doit inclure l'action que le responsable audité ou gestionnaire tient compte pour donner suite à chacune des recommandations formulées. De cette façon, ce rapport est complet, fournissant toutes les informations nécessaires pour les corrections et les actions éventuelles.

En résumé, la réussite de l'audit interne à la SALFA dépend d'un côté le soutien ferme de la Direction Générale et d'autre côté l'auditeur interne doit fournir un service qui attire l'attention de la Direction Générale. De plus l'intégration de ce service dans l'organigramme oblige la Direction Générale de fournir d'une façon claire la fonction de l'auditeur, sa responsabilité, son autorité.

Puisque la fonction de l'auditeur interne ne se limite pas à la SALFA , mais s'étend dans tous les centres de santé, il est nécessaire de résoudre les problèmes que l'auditeur interne rencontre dans ces centres. Cela nous conduit au dernier chapitre de l'ouvrage.

Chapitre III SOLUTIONS AUX PROBLEMES SPECIFIQUES AU NIVEAU DES CENTRES DE SANTE

Nous allons présenter dans ce chapitre les solutions par lesquelles nous pouvons résoudre les problèmes cités précédemment. Premièrement, nous allons étudier les procédures administratives et comptables, puis deuxièmement nous allons voir l'extension du service contrôle.

Section 1 Procédures administratives et comptables

11 Tenue des documents comptables satisfaisants

Pour que la tenue des documents comptables soit efficace, il faut utiliser des documents probants avec adoption de procédure de classement adéquate.

111 Utilisation des documents comptables probants

Les documents comptables sont les pièces justificatives et les livres comptables.

Nous savons que la démarche adoptée par l'auditeur interne pour réussir sa mission est d'acquérir des informations probantes. L'existence des documents probants dans les centres santé constitue la meilleure information pour l'auditeur interne. Alors, il est nécessaire que les centres de santé constituent par tous les moyens possibles des documents comptables probants et suffisants (meilleure qualité de preuve de justification et quantité plus élevée)

D'où :

- Les pièces justificatives doivent être pre-imprimées et pre-numérotées, approuvée par les personnes habilitées à l'autorisation des opérations
- Toute opération qui s'exerce à l'intérieur du centre de santé doit être matérialisée par des pièces justificatives
- Les commandes , les stocks , les ventes , les achats , les immobilisations les personnels doivent avoir des registres particuliers .

L'utilisation des documents comptables probants et suffisants facilite non seulement l'investigation de l'auditeur mais aussi le simple contrôle effectué par le chef hiérarchique.

112 Procédure satisfaisante dans le classement des documents comptables

Le classement d'un document comptable et d'une pièce justificative tels que le livre de paie, la facture, le journal etc.... est une obligation légale . De plus, le classement des documents fait partie d'un système de preuve pour tout bon contrôle interne.

La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes déclare que " Un système de classement approprié doit être mis en place de façon à faciliter les recherches permettant de justifier les opérations.La conservation de l'information est un élément important du système de contrôle interne. Le système de classement constitue la mémoire de l'entreprise " ¹⁰

Pour qu'une vérification effectuée par le service audit soit facile, il est nécessaire de matérialiser par les différentes pièces justificatives concernées. D'où l'importance de l'adoption de procédures satisfaisantes, dans le classement des documents comptables et des pièces justificatives des opérations. Après l'enregistrement; il est nécessaire de viser cette pièce par la mention (enregistrement) pour éviter le double enregistrement. Il faut la classer tout de suite après dans un ordre chronologique et suivant sa nature dans un classeur

Exemple : - Classeur 1 : relevé bancaire
- Classeur 2 : factures fournisseur SALFA
- classeur 3 : factures autres fournisseurs

Le classement d'un document comptable est aussi très important. Il est nécessaire de classer suivant sa nature et par ordre chronologique les

¹⁰ La CNCC "Livre : Appréciation de contrôle interne page 27, éd 1984"

documents comptables tels que journal, fiches de stock, livre de paie, pour faciliter une éventuelle vérification ou consultation.

12 : Amélioration de système comptable

L'un des objectifs de l'audit interne est d'assurer que les informations produites par le système comptable seraient fiables et que la comptabilité soit correctement organisée*

Pour avoir cette assurance, on doit organiser d'une manière satisfaisante la comptabilité générale, et mettre en place la comptabilité analytique, puis former le personnel comptable.

121 Amélioration de l'organisation de la comptabilité générale

On entend par organisation comptable l'opération qui se déroule depuis la préparation de la saisie des opérations au journal jusqu'à l'établissement des états financiers.

A l'intérieur de cette organisation comptable, il doit y avoir des procédures comptables qui définissent le processus à suivre depuis la préparation de saisie jusqu'à l'établissement des comptes annuels

Cette procédure doit contenir :

- le système comptable utilisé
- les modèles de documents utilisés
- la nature et la qualité des pièces justificatives utilisées
- la qualité du responsable habilité à exécuter les opérations (enregistrement, établissement de bilan , contrôle comptable.....)
- la procédure de mise à jour des livres légaux

Cette procédure comptable doit être enregistrée dans un manuel . Elle doit être mise à jours pour qu'elle puisse satisfaire le besoin du centre de santé. Ce manuel doit être diffusé à toutes les personnes concernées telles que médecin chef, gestionnaire, auditeur, caissier, comptable.

Il est important de faire un enregistrement au jour le jour pour maintenir satisfaisante l'organisation de la comptabilité c'est-à-dire l'enregistrement comptable ne doit pas être reporté d'un délai quelconque mais il doit être exécuté immédiatement.

122 Mise en place de la comptabilité analytique

La comptabilité analytique fait partie du système comptable utilisé par l'entreprise. Elle est une nécessité pour les entreprises ayant plusieurs centres de profit. Elle permet de mieux connaître le rendement de chaque centre de profit.

L'utilisation de la comptabilité analytique facilite la connaissance des éléments constitutifs des coûts dans chaque service et la contribution de chaque centre d'activité (service) au résultat global. Le résultat élémentaire permet de mieux contrôler la régularité des opérations prévues et d'apprécier l'efficacité de l'organisation. Ce type de comptabilité permet de séparer clairement les différents coûts constituant le résultat d'un service et de mieux connaître les services peu performants ou très performants.

L'activité du centre de santé peut se subdiviser en six services :

Ce sont :

- le service soin médical
- le service dentisterie
- le service laboratoire
- le service radiologie
- le service clinique
- le service maternité

L'avantage de l'existence de la comptabilité analytique est la possibilité de comparer les résultats globaux présentés dans la comptabilité générale avec l'ensemble des résultats élémentaires de la comptabilité analytique .

123 Formation du personnel comptable

La majorité des centres de santé ne dispose pas de comptable. C'est le gestionnaire qui assume le rôle du comptable. Il est nécessaire de former le personnel qui exécute la comptabilité. Cette formation concerne l'utilisation d'un système comptable à adopter par le centre (système informatique ou système manuel), la tenue à jour du livre, etc. ...

13 Instauration de la protection du patrimoine

131 Procédure adoptée dans la tenue de stocks

a - Principes généraux

Pour assurer une protection adéquate du stock; il faut insérer un système de contrôle interne correspondant au fonctionnement du centre de santé

Les caractéristiques du contrôle interne :

* **Services intervenants** : magasin central, réception, comptabilité analytique, stocks par service (pharmacie, stock dentaire.....)

*** Contrôles comptables :**

- Utilisation des pièces justificatives et pièces comptables pre-numérotées et pre-imprimées et approuvées par un responsable habilité à faire ces opérations (gestionnaire)

- Existence de fiche de stocks tenue par le gestionnaire

- Existence de registre d'entrée et sortie de stocks rapprochés périodiquement aux fiches de stocks et fiche casier

*** Protection de stock :**

- Le stock est confié à une personne bien précise

- Le stock est protégé contre le risque naturel et la détérioration

- Comptage régulier des stocks de médicaments
- Vérification des dates de péremption (stock de médicaments non utilisables)
- Procédure d'inventaire physique adéquate (à chaque fin d'année)

La tenue de stock (magasin central)

*** Procédure d'entrée en stock**

- . Le réceptionniste:
 - se fait remettre le bon d'expédition envoyé par la SALFA
 - compare le bon d'expédition avec le bon de commande
 - vérifie la conformité de la commande (qualité et quantité)
 - Porte la réception sur un registre de réception

- . Le magasinier :
 - enregistre les stocks au registre d'entrée de stock
 - remplit la fiche caissière

*** Procédure de sortie de stock**

- . Le service utilisateur :
 - Fait la commande au magasin central (il utilise trois bons de commande interne pre-numérotés par le chef de service, dont un exemplaire pour le magasinier, un pour le gestionnaire et un pour le service utilisateur)
- . Le magasinier:
 - prépare le bon de sortie en 3 exemplaires
 - Enregistre la sortie au registre des sorties et à la fiche casier
 - Met à jour la situation de stock
 - Fait la livraison de stock au service utilisateur

132 : Procédure adoptée pour la protection des immobilisations

a - Principes généraux

* Existence d'autorisation du Conseil d'Administration pour l'acquisition ou la cession d'immobilisation.

* Existence d'un registre des immobilisations

* Existence de procédure d'inventaire physique

Procédures administratives et comptables

- L'acquisition et la cession de l'immobilisation devraient être approuvées par le Conseil d'Administration

- Inscription immédiate au registre des immobilisations de toute immobilisation acquise à titre de subvention ou à titre onéreux

- Rayer au registre les immobilisations cédées

- Préparation immédiate de titre de propriété pour chaque immobilisation

- L'emplacement des immobilisations doit être celui déterminé par la Direction Générale (gestionnaire)

- Inspection physique effectuée par le gestionnaire tous les six mois

- Inventaire physique chaque fin d'année pour vérifier l'existence physique des immobilisations inscrites au registre et au compte général

- Rapprochement du compte Général des immobilisations au registre des immobilisations pour vérifier s'il y a des immobilisations non enregistrées au registre .

- Séparation du registre des immobilisations non amorties et celles déjà amorties.

133 Limitation d'accès du personnel

La procédure adoptée par les centres quelle que soit la nature des opérations exercées doit satisfaire le principe du contrôle interne.

La protection du patrimoine du centre peut aussi être effectuée par la restriction de l'accès des certains domaines à des personnes précises.

Exemple : - dans le magasin de stockage, seul le magasinier a l'accès au rayonnage de stock.

- aux enregistrements, seul le personnel comptable peut y accéder

- aux imprimés, seul le personnel habilité à l'exécution des opérations données peut y accéder

L'interdiction de l'accès de certains domaines au personnel non approprié ou au tiers constitue des préventions contre les usages frauduleux ou les disparitions des biens

Section 2 EXTENSION DU SERVICE CONTROLE

La compétence de l'auditeur interne est en général au niveau de l'évaluation et l'appréciation de contrôle interne ainsi qu'au niveau de l'examen des comptes. Il peut effectuer un audit de performance au niveau de la comptabilité et des finances ainsi qu'au niveau de l'organisation mise en place.

"L'évaluation de performance consiste à comparer la manière avec laquelle s'opère l'activité ou la fonction examinée par rapport aux normes établies par la Direction ou avec tout autre standard approprié."¹¹

L'auditeur interne peut faire cette évaluation de performance au niveau des opérations financières et au niveau de l'organisation ainsi qu'à l'ensemble des unités administratives mais non pas aux autres activités nécessitant une spécialisation.

Il peut déterminer dans quelle mesure :

- les ressources du centre de santé sont acquises de façon économique

¹¹ Manuel d'audit financier RINDRA page 239

- les ressources du centre de santé sont utilisées de façon efficiente
- les résultats correspondent aux buts et aux objectifs fixés (efficacité)

Même si l'auditeur interne peut faire une évaluation au niveau de la performance des activités effectuées par les centres de santé, il est important de mettre en place au sein de la SALFA un autre organe de contrôle qui peut coordonner son effort avec l'audit interne. L'existence d'un service contrôle de gestion aide les centres de santé à éviter une difficulté financière.

21 Mise en place du contrôle de gestion à la SALFA

Nous avons vu précédemment (deuxième partie, deuxième section) que certains centres de santé font face à de sérieux problèmes financiers à cause de l'insuffisance du suivi des utilisations des ressources ou utilisation irrationnelle de ses ressources

L'auditeur interne peut analyser la source de ces problèmes mais la proposition de solutions et les activités de régulation qu'il donne sont limitées

Seul le contrôle de gestion peut résoudre ces problèmes d'une manière satisfaisante.

Nous allons définir ce qu'on entend par contrôle de gestion

- **Définition** Selon F Jonio et Al

" Le contrôle de gestion est une fonction qui a pour but de déterminer si les faits ou les opérations supposées régulièrement enregistrées ont respecté les principes, de la politique définie par les dirigeants de l'entreprise et si en outre, ils sont conformes aux intérêts actuels et futurs de l'entreprise. Il apporte un jugement de valeur sur le passé et en tire des enseignements pour un avenir sûr et fructueux" ¹²

¹² F JONIO et al (livre ; Guide pour la pratique de contrôle de gestion page 30)

- Rôle

Il a pou rôle :

- d'analyser toutes les opérations d'exploitation qui se déroulent à l'intérieur de la SALFA et aux centres de santé pour déceler toutes sortes d'anomalies.
- de comparer les résultats enregistrés par rapport aux objectifs fixés par la Direction Générale.
- d'étudier si les résultats sont conformes ou non à la politique fixée, s'ils sont favorables ou non à l'avenir de tous les centres de santé et corrélativement s'ils correspondent aux mesures proposées pour améliorer le développement ultérieur.
- d'aider le gestionnaire et le médecin chef du centre de santé dans la prise de décision en leur indiquant toutes les données nécessaires
- d'aider le gestionnaire et le médecin chef à une utilisation optimum des ressources à leur disposition

L'existence du contrôleur de gestion favorise la performance du centre de santé car il peut aider le responsable dans tous les domaines de gestion et dans le domaine opérationnel.

- Place du contrôle de gestion dans l'organigramme

Puisque l'activité de la majorité des centres de santé est encore restreinte (il n'y a que dix centres de santé ayant des activités diversifiées) ,

Ils ne peuvent pas supporter un service indépendant comme le contrôleur de gestion. Il serait mieux d'intégrer au niveau de l'organigramme de la SALFA un service de contrôle de gestion

Le service contrôle de gestion sera alors rattaché directement à la Direction Générale comme le service audit et il sera indépendant des autres services à position hiérarchique¹³

Le service contrôle de gestion peut intervenir à la SALFA et au niveau du centre de santé.

22 Coordination entre audit interne et contrôleur de gestion

La présence du service contrôle de gestion au sein de la SALA favorise l'amélioration de la mission de l'auditeur interne.

Le contrôleur de gestion, après son analyse, peut indiquer à l'auditeur interne les activités à risque du centre de santé. L'indication de zones à risque facilite l'intervention et l'investigation de l'auditeur interne.

Le contrôleur de gestion peut utiliser les recommandations de l'auditeur interne comme outils de régulation

En résumé, l'amélioration des procédures administratives et comptables au niveau du centre de santé facilite la maîtrise de contrôle effectué par l'auditeur interne. Par ailleurs, l'extension du service contrôle par la mise en place d'un contrôle de gestion rattaché à la Direction Générale de la SALFA favorise l'efficacité des activités du centre de santé. L'existence de ce service contrôle de gestion permet à l'auditeur interne de concentrer son effort sur l'examen et l'évaluation du système de contrôle interne et sur l'examen des comptes

¹³ Voir annexe II

CONCLUSION GENERALE

Au terme de ce mémoire, tout au long duquel nous avons pu étudier les trois grandes parties suivantes; Les considérations générales, les différents problèmes rencontrés, et les solutions préconisées.

Cet ouvrage est adressé aux responsables du service audit interne de la SALFA qui souhaite d'attaquer une nouvelle démarche dans l'exécution de la mission d'audit.

En guise de conclusion, nous pouvons rappeler ici que :

- l'objet de ce mémoire est d'optimiser le contrôle
- l'intérêt de ce mémoire permet de nous fournir les indications à la fois théorique et pratique dans l'amélioration du fonctionnement de l'audit interne de la SALFA.

La présente étude s'est efforcée de détecter les principales faiblesses au niveau du système de contrôle interne, et les différents problèmes rencontrés par l'auditeur interne au niveau de la SALFA et au niveau du centre de santé

A cet égard, nous proposons

d'une part :

- à mettre en place au sein de la SALFA et du centre de santé un système de contrôle interne adéquat
- à améliorer les méthodes de travail et organisation interne du service audit
- à améliorer la collaboration entre l'auditeur interne et la Direction Générale .

et d'autre part :

- à améliorer les procédures et organisation comptables du centre de santé
- à mettre en place un service de contrôle de gestion à la SALFA aider le service audit et aider les responsables du centre à la prise de décision .

En effet, la prise en considération et l'application des solutions que nous avons , formulées dans la dernière partie de cette étude pourrait à notre avis aider la SALFA et ces centres de santé dans une perspective à court terme et moyen terme à obtenir les résultats suivantes :

- d'échapper le problème de l'audit interne
- d'avoir une efficacité de contrôle comptable et financier et une amélioration de qualité des informations financières produites

Puisque l'audit interne est une fonction nécessitant une forte collaboration de la part de la Direction Générale pour réussir son effort , il est nécessaire de maintenir dans la mesure du possible les communications entre les deux

En un mot, comme nous avons limité notre étude dans le domaine de l'audit, nous pouvons dire que l'amélioration l'audit interne favorise pour le mieux la performance dans le domaine financier et comptable, et aussi favorise l'efficacité de l'organisation de la SALFA et ses centres de santé.

BIBLIOGRAPHIE

- 1 - ALAIN, Mikol , et al "Révision, évaluation et contrôle interne ", Paris, 3° éd CLET - DUNOD, 1992, 343p.
- 2 - BERCHET, Marcel; FRANCES, Chetti, Jean Pierre; "Le développement commercial, méthode pratique d'audit de la démarche PME, inventaire mise en oeuvre des capacités internes de l'entreprise", Paris, éd ACFCI -CECOD,1990, 101p.
- 3 - BOUSSARD,Daniel; STOLOWY, Hervé: "Audit et management". Paris La documentation Française , 1990, 88p.
- 4 - CHAVALIER, Gilles; HOULE Yvon : "L'expert comptable et la mission de vérification", Canada, éd Mac Graw-Hill, 1984 , 552p.
- 5 - F.JONIO et al "Guide pour la pratique du contrôle de gestion" Paris éd DUNOD, 1971, 225p.
- 6 - FRANCE - DIRECTION GENERALE DE L'ADMINISTRATION et DE LA FONCTION PUBLIQUE ; FRANCE INSPECTION GENERALE DE L'INDUSTRIE ET DU COMMERCE "Pour une bonne pratique de l'audit", Tome 1 ; Paris, La documentation Française , 1994 , 188p.
- 7 - GEORGES, Depallens; JEAN PIERRE , Jobard : "Gestion financière de l'entreprise" Paris, 9 éd, Sirey, 1990 , 933p.
- 8 - GUY , Benedict ; RENE Karavel : "Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit" , Paris éd Foucher,1990 , 95p.

9 - HENRI , Bonneau : " The practice of modern internal auditing" Trad de Français par SAWYER, Laurence B , NANCY , IFG, 1976 , 558p.

10 - HENRI , Mitonneau : "Réussir l'audit qualité", Paris 2ème éd AFNOR 1995 - 283p.

11 - LIONEL, Collin ; GERARD, Valin : "Audit et contrôle interne : aspect financier, opérationnel et stratégique" Paris 4ème éd Dalloz , 1992 - 373p.

12 - MADERS, Henri Pierre, "Audit opérationnel dans la banque" . Paris, 1^{ère} éd, les éd d'organisation, 1994 - 221p.

13 - MATCOM ; HARPEP . Malcolm : « Manuel du formateur : Gestion du personnel; matériel de formation en gestion de coopérative agricole » GENEVE , BIT , 1991 - MULTIP.

14 - ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES : "Principes comptables : avis et recommandations", Paris, éd ECM , 1993 , 260p.

15 - PASCAL, Simon " Audit financier", Paris, Les éd d'organisation, 1987, 111p.

16 - POISSON , Michel ' " Audit de collectivité territoriale" . Paris, éd PUF 1989 ,127p

17 - RAFFEGEAU, Jean et al : « Audit et contrôle des comptes », Artigues -près Bordeaux, éd Pubi- Union, 1979, 649p.

18 - RINDRA ; "Audit externe : manuel d'audit financier à l'usage des praticiens et des entreprises". Antananarivo, éd IMPRIMERIE D'OUVRAGES EDUCATIFS, 1989, 330p

19 - ROUSSE, Francis; FRANCHET, Yves " Normalisation comptable : principes pratiques" , Paris, MINISTERE de la coopération, 1989 , 694p.

20 - TW MACRAE : "Audit et Méthode statistique ", trad de Française par RAFFEGEAU , Jean et DUBOIS, Fernand ; Paris, éd Publi-Union 1978, 339p.