

Evaluation de la Performance de l'Audit Interne au sein de l'Entreprise NAFTAL

Evaluation of the Performance of the Internal Audit within the NAFTAL Company

Mme KALACHE Meryem*

L'Ecole Supérieure de Commerce, Laboratoire E.P.C.G, Algérie.

Email : kalache.meryem@gmail.com

Reçu le : 20/01/2021

Accepté le : 24/02/2021

Publié le : 22/05/2021

Résumé

La performance occupe une place centrale dans les mécanismes de contrôle. Son évaluation est une condition nécessaire au succès de l'entreprise. En plus, la performance de l'audit interne est constituée un des fondements majeurs en sciences de gestion, puisque leur finalité consiste à l'amélioration des performances des entreprises. L'objectif de cette étude consiste à savoir les indicateurs de performance de l'audit interne qui constituent l'un des outils de mesure de la performance de cette fonction.

Les mots clés : Performance ; Audit Interne ; Indicateurs ; Évaluation.

Codes de classification de Jel : M40, M42 ;M48.

Abstract

Performance occupies a central place in the control mechanisms. Its evaluation is considered a necessary condition for the success of the company. In addition, the performance of internal audit is one of the major foundations in management science. The objective of this article is to know the internal audit performance indicators, which are of the tools for measuring the performance of this function.

Keywords : Performance ; Internal Audit ; Indicators ; Evaluation.

Jel Classification Codes : M40, M42 ;M48..

ملخص

يحتل الأداء مكانة مركزية في آليات التحكم. يعتبر تقييمه شرطاً ضرورياً لنجاح المؤسسة. بالإضافة إلى ذلك، يعد أداء المراجعة

الداخلية أحد الأسس الرئيسية في علم الإدارة، حيث أن الغرض منه هو تحسين أداء المؤسسات. الهدف من هذا المقال هو معرفة مؤشرات

أداء المراجعة الداخلية، وهي إحدى أدوات قياس أداء هذه الوظيفة.

المصطلحات المفتاحية : أداء ؛ مراجعة داخلية؛ مؤشرات؛ تقييم .

تصنيف JEL: M40, M42 ;M48..

* Kalache Meryem, Email : kalache.meryem@gmail.com

Introduction

La fonction d'audit interne est au cœur de la maîtrise de toutes les entreprises. Elle est perçue comme le garant de la lutte contre la fraude, de l'éthique et de la culture d'entreprise. Cette fonction doit être en permanence adaptée au contexte actuel qui est marqué par les changements rapides d'un côté, et l'incertitude d'un autre côté.

Le concept de performance occupe une place centrale dans les mécanismes de contrôle. Ce concept et son évaluation peuvent être considérés comme des conditions nécessaires au succès de l'entreprise. Et dans le but de renforcer la performance de l'audit interne, il est nécessaire qu'elle fasse l'objet d'une évaluation, sachant que cette dernière est ressentie utile au responsable du service, qu'il doit savoir en permanence si ses collaborateurs sont en mesure d'atteindre les objectifs qu'il leur a fixés. De plus, elle est utile aux intéressés qu'ils souhaitent pouvoir mieux connaître leurs forces et leurs faiblesses. En plus, la performance de l'audit interne est constituée un des fondements majeurs des recherches puisque leur finalité consiste à l'amélioration des performances des entreprises. De ce qui précède nous tenterons à travers cet article de répondre à la problématique suivante : « **La Fonction d'audit interne au sein de l'entreprise NAFTAL est-elle performante ?** » Cette problématique est subdivisée en sous questions comme suit :

- **Question 1 :** Comment mesurer la performance l'audit interne?
- **Question 2 :** Quels sont les indicateurs de performance de l'audit interne ?
- **Question 3 :** L'audit interne au sein de l'entreprise NAFTAL est-elle performante ?

Pour répondre aux sous questions, nous proposons les hypothèses suivantes :

Hypothèse 1 : La mesure de la performance de l'audit interne s'effectue à partir des outils de performance.

Hypothèse 2 : Les indicateurs de performance de l'audit interne sont : les indicateurs d'activité, les indicateurs de qualité et les indicateurs de coût.

Hypothèse 3 : La fonction de l'audit interne au sein de NAFTAL est caractérisée par une situation excellente en matière de performance.

Objectifs de recherche

L'objectif principal de cet article consiste à évaluer la performance d'audit interne au sein de Naftal en utilisant les indicateurs de performance ainsi il consiste à savoir ses points forts et ses points faibles afin de proposer des recommandations pour son amélioration.

Cet article de recherche comprenait quatre axes extraits de la nature du problème et des hypothèses avancées pour y répondre, comme suit :

- **1^{er} titre Principal : Le Cadre Conceptuel de l'Audit Interne**
- **2^{ème} titre Principal : La Notion de Performance**
- **3^{ème} titre Principal : La Performance de l'Audit Interne**
- **4^{ème} titre Principal : Les indicateurs de performance de la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise NAFTAL**

1^{er} titre Principal : Le Cadre Conceptuel de l'Audit Interne

La notion d'audit a des origines très anciennes développées à travers les siècles. Cette notion a connu au cours des dernières années un développement considérable qui devient aujourd'hui vitale et qui se situe au cœur du management.

Premièrement : Définitions de l'Audit Interne

Selon le petit Robert, le vocable « **audit** » tient son étymologie du latin auditus « **entendu** ». Il s'agit donc bien de réponses à des questions formulées à une personne capable d'entendre et, surtout, capable de comprendre des réponses, puis de les transmettre à d'autres acteurs : c'est le rapport d'audit¹. En effet, l'audit est défini comme un examen méthodique, indépendant, documenté, effectué par un professionnel compétent et indépendant qui permet de s'assurer que l'entreprise auditée fonctionne conformément aux règles, dispositifs, principes et normes, et qui vise à s'exprimer l'image fidèle sur ses opérations, et enfin transmettre des propositions et des recommandations visant l'amélioration de ses performances. Et à cause de l'extension des tâches de contrôle, et la croissance du volume des opérations ainsi l'accroissement du volume des informations financières qui a découlait des risques accrus d'erreurs et de fraudes, le développement de l'audit était nécessaire sur le plan interne. La fonction d'audit interne a été créée lors de la crise économique de 1929 aux USA². L'IIA a proposé en 1989 une définition : « l'audit interne est une fonction indépendante d'appréciation exercée dans une organisation par une de ses départements pour examiner et évaluer les activités de cette organisation, l'objectif de l'audit interne est d'aider les membres de l'organisation à exercer efficacement leurs responsabilités.

A cet effet, l'audit interne leur fournit des analyses, appréciations, recommandations, conseils, et informations sur les activités examinées »³. Une autre définition de l'audit interne assimilée à la notion de contrôle : « l'audit est en fait le contrôle des contrôles : il mesure et évalue l'efficacité de tous les contrôles dans l'entreprise »⁴, mais selon l'auteur Etienne Barbier : « l'audit est l'évaluation du dispositif du contrôle interne »⁵. Donc, il n'y a pas l'audit interne et plus généralement l'audit sans dispositifs de contrôle interne. En effet, la mission générale de l'audit interne consiste à vérifier si les objectifs de contrôle interne sont atteints »⁶. Nous pouvons aussi dire que, l'audit interne décèle les problèmes et formule des recommandations aux directions et aux auditées qui leur apportent une solution, son rôle n'est pas de dénoncer ou d'accuser, mais d'arbitrer « les règles du jeu » du groupe et surtout de faire pratiquer les « 3R » : Rechercher, Reconnaître et Remédier aux faiblesses de l'organisation. Il l'aide à anticiper les problèmes et se place dans une démarche vertueuse d'amélioration continue »⁷.

Deuxièmement : Objectifs de l'Audit Interne

Selon l'auteur SARDI, l'audit interne a quatre objectifs essentiels ⁸:

- S'assurer de l'existence d'un bon système de contrôle interne qui permet de maîtriser les risques ;
- Veiller de manière permanente à l'efficacité de son fonctionnement ;
- Apporter des recommandations pour en améliorer l'efficacité ;
- Informer régulièrement, de manière indépendante, la direction générale, l'organe délibérant et le comité d'audit de l'état du contrôle interne.

Un autre objectif primordial qui est considéré aujourd'hui comme un défi pour les auditeurs internes est « la création de la valeur », c'est-à-dire, l'auditeur doit être un personnage actif dans son organisation, quelqu'un qui participe à l'enrichissement de l'entreprise.⁹ Il doit faire des recommandations qui

améliorent la situation antérieure, de sorte que les dysfonctionnements constatés ne puissent plus se produire¹⁰. A cet effet, l'audit interne a pour finalité d'assister les membres de l'organisation dans l'exercice efficace de leurs responsabilités. Dans ce but, l'audit interne leur fournit des analyses, des appréciations, des recommandations, des avis et des informations concernant les activités examinées. Ainsi un autre objectif de l'audit interne, qui est l'évaluation du gouvernement d'entreprise, c'est-à-dire déterminé s'il répond aux objectifs suivants :¹¹

- Promouvoir les règles d'éthique ;
- Garantir une gestion efficace des performances ;
- Bien communiquer les informations sur les risques et les contrôles ;
- Et fournir une information adéquate au conseil, aux auditeurs internes et externes, et au management.

Enfin, la fonction de l'audit interne étant à l'intérieur de l'entreprise, une activité indépendante, objective, exercée d'une façon périodique et systématique, rattachée à un niveau hiérarchique élevé, son objectif est d'évaluer le dispositif du contrôle interne de l'entreprise en donnant une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer afin de contribuer à créer de la valeur ajoutée. Ainsi, cette fonction joue un rôle fondamental en évaluant le management des risques et le gouvernement d'entreprise.

2^{ème} titre Principal : La notion de performance

La notion de performance constitue le concept clé du pilotage d'une entreprise. Elle est considérée l'un des fondements majeurs pour son amélioration et sa réussite.

Premièrement : Définitions de la Performance

Historiquement, le mot performance est issu de l'ancien français *parformance* employé au 16^{ème} siècle, provenant de *parformer* « accomplir, exécuter », il a été emprunté à l'anglais au 15^{ème} siècle, synonyme d'accomplissement, de réalisation, de résultat¹². La performance a longtemps été réduite à sa dimension financière. Cette performance consistait à réaliser la rentabilité souhaitée par les actionnaires avec le chiffre d'affaires et la part de marché qui préservait la pérennité de l'entreprise¹³. A cet effet, Cet aspect financier qui est unidimensionnelle mesurée par le seul profit consiste à utiliser un indicateur basé sur la valeur créée pour les actionnaires pour évaluer la performance¹⁴. Toutefois, la performance est multidimensionnelle parce qu'on peut trouver différentes variables d'action et de nombreux critères pour évaluer leur pertinence¹⁵. Cette dimension est plus large que la notion de résultat, en proposant d'intégrer des indicateurs variés tels que la qualité du produit et du service, la mobilisation des employés, le climat du travail, la productivité, la satisfaction de la clientèle, etc¹⁶. Aussi, la performance a été définie comme : « la capacité à agir selon des critères d'optimalité très variés, afin d'obtenir la production d'un résultat. Mais la performance désigne aussi bien le résultat que les actions qui ont permis de l'atteindre »¹⁷.

Il ya lieu de noter que la performance est un concept qu'on le trouve dans le domaine de management dont nous parlons du management de la performance. Le management de performance est défini comme « la mise en place d'actions et moyens susceptibles de conduire à la rentabilité »¹⁸. Aussi la performance dans l'entreprise est celle « qui contribue à améliorer le couple valeur-cout, c'est-à-dire à améliorer la création nette de valeur »¹⁹. Une autre définition de la performance peut être présentée : « La performance, c'est faire mieux que le « concurrent » sur le moyen et le long terme »²⁰. Dans la littérature en gestion, une entreprise performante est définie comme « celle qui atteint avec succès ses objectifs ; en d'autres termes, c'est celle qui a implémenté de manière efficace une stratégie appropriée »²¹.

Aussi en matière de gestion, la performance est la réalisation des objectifs organisationnels²², elle recouvre trois sens : l'action, le résultat et le succès²³. Elle peut être envisagée sous deux angles principaux : au niveau individuel et au niveau organisationnel²⁴. En effet, la performance au niveau individuel s'explique par la dynamique de trois facteurs fondamentaux : les compétences, les motivations et le contexte organisationnel du travail (des moyens adéquats)²⁵. En ce qui concerne la performance organisationnelle, cette dernière est la manière dont l'entreprise est organisée pour atteindre ses objectifs et la façon dont elle parvient à les atteindre. A cet effet, il existe quatre facteurs de l'efficacité organisationnelle :²⁶ le respect de la structure formelle, les relations entre les composants de l'organisation, la qualité de la circulation d'informations, la flexibilité de la structure.

De même, le terme performance en gestion a été défini comme l'association de l'efficacité et l'efficience²⁷. L'efficacité exprime une relation entre les résultats et les objectifs, alors que, l'efficience exprime une relation entre les résultats et les moyens²⁸. A cet effet, la performance se présente comme suit : Performance = Efficacité + Efficience. Ces deux notions sont définies comme suit : L'efficacité pourrait être défini comme « la capacité à réaliser des objectifs »²⁹, c'est-à-dire, le degré d'atteinte des objectifs quels que soient les moyens utilisés³⁰. Il s'agit de faire ce que l'on a prévu, même si on doit y affecter des ressources supplémentaires. D'une autre façon, l'efficacité représente la conformité de l'atteinte de l'objectif³¹. En ce qui concerne l'efficience, cette dernière introduit la notion d'optimisation. Elle implique le respect des contraintes de ressources, c'est-à-dire des moyens négociés. D'une autre façon, l'efficience est la capacité à atteindre les résultats prévus avec une optimisation de ressources (la capacité de rendement)³².

Deuxièmement : Mesurer la performance

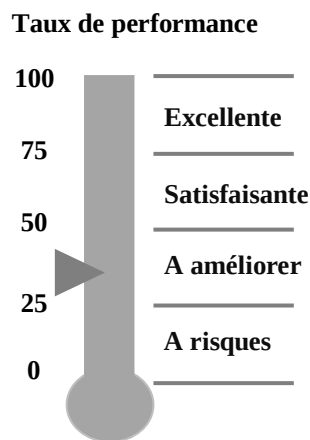
La notion de mesure est très importante en matière de gestion. En effet, « on ne gère bien que ce que l'on mesure »³³. En termes de caractéristiques, la performance est mesurable, elle n'existe que si on peut la mesurer³⁴, et cette mesure ne peut en aucun cas se limiter à la connaissance d'un résultat. Alors, on évalue les résultats atteints en les comparant aux résultats souhaités ou à des résultats étalons³⁵. A cet effet, la notion de mesure des performances est associée à celle de « suivi des résultats ». Elle se définit comme « l'évaluation ex post des résultats obtenus »³⁶. Elle constitue une évaluation qui permet de voir les évolutions et d'établir les écarts par rapport à un objectif et/ou d'autres repères dans une logique de comparaison. La mesure est une manière d'objectiver la réalité pour procéder ensuite à un diagnostic de celle-ci et engager des actions nécessitant des ressources³⁷.

Ainsi, la performance est maintenant envisagée selon une vision plus qualitative, avec la mise en lumière de l'importance de dimensions non financières telles que la qualité des produits et services, la satisfaction client ou encore les parts de marché. Elle peut aussi être vue comme étant destinée à l'appréciation des parties prenantes, ou encore se situer à différents niveaux hiérarchiques de l'organisation. Il est devenu impératif de connecter les mesures de la performance d'une organisation à sa stratégie afin de la mettre en œuvre avec succès³⁸.

Selon Manuel Lange, il existe des baromètres de performance qui comporte quatre situations possibles : **La situation « Excellente »** est caractérisée par un taux de performance supérieur à 75 %. Les variables sont satisfaisantes et la fonction réalise au mieux ce qui lui est demandé avec une bonne maîtrise des ressources. **La situation « Satisfaisante »** est, avec un taux de performance allant de 50 à 75 %, la moyenne acceptable. La fonction est moyenne partout, elle fait ce qui lui est demandé. Pour autant, elle ne fait pas preuve d'innovation et de recherche d'amélioration par elle-même. **La situation « À améliorer »** illustre un taux de performance compris entre 25 et 50 %. Certains points de l'analyse font apparaître de graves problèmes, ce qui nécessite des actions de correction le plus rapidement possible. **La situation « À risques »** est déterminée par un taux de performance inférieur à 25 %. Cette situation est qualifiée « À risques » car des erreurs préjudiciables à l'entreprise peuvent être commises. C'est une

situation d'urgence nécessitant au plus vite des actions de reconfiguration et de restructuration.³⁹ A ce titre, nous présentons les quatre situations possibles de la performance dans la figure suivante :

Figure (1) : Les baromètres de performance



La source : Manuel Lange, Jean-Michel Moutot, 2008, page 29.

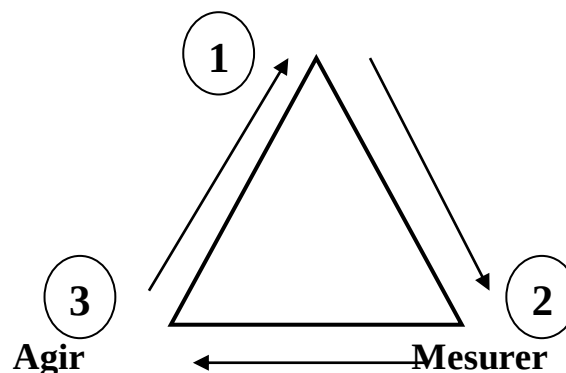
Cette figure présente quatre situations possibles de mesure de la performance d'une activité ou d'une entreprise. A partir d'un pourcentage de mesure, l'entreprise peut savoir la position de sa situation afin de prendre les décisions nécessaires pour l'améliorer.

Troisièmement : Piloter et Améliorer la performance

A. Piloter la Performance : Le pilotage correspond à tout processus consistant, dans une organisation, une entreprise ou une entité de l'entreprise à organiser le suivi du déroulement de l'action compte tenu d'une politique ou d'une stratégie définie.⁴⁰ En effet, la figure suivante illustre le concept d'un pilotage d'une entreprise :

Figure (2) : Piloter une entreprise

Prévoir



La source : Zouhair Djerbi, Xavier Durand, Catherine Kuszla, page 264.

Cette figure illustre que le pilotage d'une activité d'une entreprise consiste à mettre cette activité sous contrôle, c'est-à-dire, prévoir, fixer un objectif, mesurer en permanence sa position, et à chaque fois qu'il est nécessaire d'agir on corrige la trajectoire.

B. Améliorer la performance : Une nouvelle génération d'outils de management et d'organisation des entreprises sont nées du constat qu'environ 95% des problèmes sont liés à une mauvaise

organisation. Ces outils favorisent un développement mieux raisonné et plus équilibré ainsi qu'une amélioration régulière des performances⁴¹. Aujourd'hui, les entreprises les plus performantes ont adopté l'approche de Deming qui est reprise également dans les normes internationales de management de la qualité⁴². En effet, cette approche propose des lignes directrices pour diriger efficacement une entreprise⁴³. Cette approche est matérialisée sous forme d'une roue de Deming. Cette roue décrit les étapes à respecter pour une conduite optimale de son activité. Ces quatre étapes de la roue de Deming sont présentées comme suit :

- Planifier (préparer) les actions que l'on compte réaliser : définir des objectifs et les actions à mettre en œuvre pour atteindre ces objectifs ;
- Déployer (réaliser) les actions prévues ;
- Contrôler (évaluer) les écarts entre ce qui était prévu et les résultats obtenus ;
- Analyser les écarts et améliorer.⁴⁴

D'une manière générale, la performance est polysémique et multidimensionnelle et ne prend sens que dans le contexte de son utilisation. Nous pouvons la définir en science de gestion comme la capacité et le niveau de réaliser les objectifs, avec l'utilisation des ressources et moyens d'une façon optimale, dans le but d'améliorer la création de la valeur de l'entreprise.

3^{ème} titre Principale : La Performance de l'Audit Interne

Afin de renforcer la performance de la fonction d'audit interne, il est nécessaire qu'elle fasse l'objet d'une évaluation, sachant que cette dernière est ressentie utile au responsable du service de savoir le niveau d'atteindre de ses objectifs ainsi de connaître leurs forces et leurs faiblesses.

Premièrement : Les outils de mesure de la performance de l'audit interne

Pour améliorer la performance de l'audit interne, il existe cinq outils : les indicateurs de performance, le benchmarking, les enquêtes de satisfaction des clients, l'enquête d'opinion et l'audit de l'audit interne.

- A. Les indicateurs de performance :** Dès lors qu'on parle de performance, on parle également d'outils pour la mesurer et pour la piloter. Et c'est là qu'interviennent les indicateurs de performance. Les indicateurs ont pour but de mettre en évidence les dysfonctionnements, mais surtout de fournir les éléments nécessaires pour déterminer des axes d'amélioration possibles⁴⁵. En ce qui concerne l'activité d'audit interne, ses indicateurs de performance sont au nombre de trois : indicateurs d'activité, indicateurs de qualité et indicateurs de coût. Ces indicateurs représentent des outils indispensables d'aide à la décision⁴⁶. Ils sont le moyen fondamental d'appréciation de l'activité et de la qualité et donc d'amélioration de l'efficacité. Ils font d'ailleurs partie intégrante de l'obligation d'évaluation interne décrite par la norme 1311. Il s'agit ici d'apprécier l'évolution de l'efficacité pour pouvoir l'améliorer⁴⁷.
- B. Le Benchmarking :** Le niveau de performance s'apprécie que par comparaison avec les résultats atteints par d'autres⁴⁸. En effet, le benchmarking est une méthode visant à l'amélioration des processus de l'entreprise en comparant les processus à améliorer avec des processus équivalents utilisés dans d'autres entreprises⁴⁹. Cette méthode utilise des critères qualitatifs et quantitatifs. Elle identifie des meilleures pratiques pour permettre une plus grande efficacité. Elle permet aux services d'audit interne de se comparer et donc de progresser⁵⁰. En outre, le benchmarking procède d'une démarche structurée qui s'exécute comme un véritable projet d'entreprise, elle utilise en particulier certains outils de la méthode de résolution de problème.⁵¹
- C. L'enquête de satisfaction des clients :** L'enquête de satisfaction est l'outil qui permet de mesurer la qualité perçue, c'est-à-dire, elle permet de recueillir de manière très factuelle le niveau de satisfaction des clients. C'est une étude quantitative qui est réalisée régulièrement pour mesurer ses progrès réguliers⁵². Ces enquêtes constituent un outil de pilotage et de communication. Il s'agit de

détecter les motifs d'insatisfaction avant que les relations se dégradent. La direction générale voit que l'audit interne s'applique l'obligation de transparence (les audités apprécient ce professionnalisme et cette confiance). ⁵³Il s'agit donc de questionnaires aux audités à l'issue de la mission et aux commanditaires réels et potentiels une ou deux fois par an (et rien n'interdit de les faire remplir par les auditeurs pour comparaison)⁵⁴.

D.L'enquête opinion : Une enquête opinion est une enquête qui est faite suite à la publication du rapport d'audit, porte exclusivement sur la qualité de ce dernier. On demande alors aux destinataires du rapport si ce dernier est: intéressant, utile, convaincant, comporte des observations pertinentes et constructives. On demande également si les recommandations sont : opérationnelles, réalistes, permettent de mieux maîtriser l'activité, génératrices d'économies.⁵⁵

E.L'Audit de l'audit interne : Afin d'assurer une plus grande transparence, crédibilité et performance, la fonction d'audit interne doit être auditée : c'est l'audit de l'audit interne. Cet audit est considéré comme une méthode d'amélioration de la fonction dont son application envisage deux moyens d'action : des évaluations internes et des évaluations externes. En outre, les Normes internationales de l'audit interne stipulent que chaque direction d'audit interne doit mettre en œuvre un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne et permettant un contrôle continu de son efficacité. Ce programme inclut la réalisation d'évaluations internes et d'évaluations externes.

Les évaluation interne peut être effectuée par les chefs de mission, les audités et les services centraux de l'audit interne. Les évaluations externes doivent être réalisées au moins tous les cinq ans par un évaluateur ou une équipe d'évaluateurs qualifiés, indépendants et extérieurs à l'organisation. La norme 1300 prescrit qu'on doit élaborer un programme d'assurance et d'amélioration de la qualité. Et la norme 1312 indique plus précisément qu'il faut procéder à une évaluation externe de l'audit interne. Il existe deux démarches d'évaluations externes : la première démarche qui est : la certification. Cette certification est une évaluation entièrement externalisée, conduite par un évaluateur ou une équipe qualifiés, indépendants, extérieurs à l'entreprise. Selon Jacques RENARD, deux types de certification sont envisageables :⁵⁶La certification selon le référentiel professionnel de l'audit interne (les normes), elle est spécifique par rapport aux normes, elle ne concerne que l'audit interne. Et La certification ISO 9001-version 2000, cette dernière est relative aux exigences à respecter pour un bon système de management de la qualité. Ce référentiel s'appliquant à toutes les activités, il peut fort logiquement s'appliquer à l'audit interne. La seconde approche est L'Autoévaluation avec validation externe. Cette évaluation consiste à formuler une opinion sur le niveau de conformité aux normes. La validation externe de la démarche doit impérativement être formulée par un professionnel indépendant et compétent⁵⁷. L'évaluateur ou l'équipe d'évaluateurs chargé(s) de la validation procèdent à des tests sur l'auto-évaluation, de façon à en valider les résultats et à formuler une opinion sur le respect de la définition de l'audit interne, du code de déontologie et des normes.⁵⁸

Deuxièmement : Les Indicateurs de performance de l'audit interne : Il existe trois types d'indicateur de performance de l'audit interne.

Tableau (1) : Les Indicateurs d'Activité de la Performance de l'Audit Interne

Type d'Indicateur	Mode de Calcul	Objectif
Indicateur lié au plan d'audit	Nombre de missions réalisées / Nombre de missions figurant dans le plan	permet de mesurer la réalisation du plan et surtout les résultats d'améliorations apportées.
Indicateur lié à la durée moyenne des missions d'audit	Nombre de jours d'audit / Nombre de missions	permet de mesurer et justifier la durée moyenne des missions d'audit.
Indicateur lié au temps consacré aux missions d'audit	Nombre de jours d'audit / Jours ouvrés	permet de surveiller l'évolution du temps consacré aux strictes opérations d'audit par rapport au temps global.
Indicateur lié à la formation d'audit	Nombre de jours de formation / Jours ouvrés	permet de mesurer l'évolution de la formation dispensée par auditeur.
Indicateur lié au rapport d'audit	Nombre de pages de rapport / Nombre de rapports	permet de mesurer l'évolution du nombre moyen de pages des rapports d'audit.

La source : Jacques Renard, 2013, pp412-415.

Tableau (2) : Les Indicateurs de qualité de la Performance de l'Audit Interne

Type d'Indicateur	Mode de Calcul	Objectif
Indicateur lié à la qualité du plan d'audit	Nombre de missions imprévues / Nombre de missions	cet indicateur permet de mesurer l'évolution de l'exhaustivité et de la qualité du plan d'audit.
Indicateur lié aux recommandations refusées	Recommandations refusées / Total des recommandations	cet indicateur permet de savoir l'appréciation des recommandations par les audités.
Indicateur lié à la qualité de mise en œuvre des recommandations	Recommandations réalisées / Recommandations acceptées	ce ratio donne une précieuse indication sur la qualité de mise en œuvre des recommandations de l'audit interne.
Indicateur lié au temps consacré à la gestion	Nombre de jours consacrés aux tâches de gestion / jours ouvrés	est un ratio utile pour expliquer (et améliorer) les tâches d'activité des chefs de mission et auditeurs seniors.
Indicateur lié aux dossiers d'audit	Dossiers d'audit incomplets / Nombre de missions	cet indicateur est un moyen d'apprécier la qualité du travail dans cette phase finale et souvent négligée qu'est la constitution du dossier d'audit.

La source : Jacques Renard, 2013, pp412-415.

Tableau(3) : Les Indicateurs de coût de la Performance de l'Audit Interne

Type d'Indicateur	Mode de Calcul	Objectif
Indicateur lié aux dépenses des auditeurs	Dépenses du service / Nombre d'auditeurs	Cet indicateur permet de comparer l'évolution du budget et l'évolution des effectifs.
Indicateur lié aux dépenses de la mission	Dépenses du service / Nombre de jours de mission	Cet indicateur permet de comparer le coût de la journée au coût du marché. On peut affiner l'analyse en distinguant coûts directs et coûts indirects, main d'œuvre et frais de déplacement

La source : Jacques Renard, 2013, pp412-415.

4^{ème} titre Principale : L'évaluation de la performance de la fonction d'audit interne au sein de l'entreprise NAFTAL

La conduite d'une mission d'audit interne au sein de l'entreprise NAFTAL se déroule en trois phases : la phase de préparation, la phase de vérification et la phase de conclusion. Cette mission peut durer de 5 jours à 15 jours selon l'importance du domaine à auditer. Une équipe d'audit interne est constituée d'un chef de mission et d'un auditeur. Pour le choix de l'équipe, le responsable d'audit doit prendre en considération les éléments suivants : la nature et la complexité de la mission, le profil des auditeurs, la période de disponibilité des personnes et le degré de collaboration entre le chef de mission et l'auditeur. La fonction d'audit interne au sein de Naftal est organisée au niveau de la direction centrale audit. Cette direction choisit les structures à auditer selon deux critères : la couverture des structures de l'entreprise et le degré du risque identifié.

Pour pouvoir calculer les indicateurs de performance de la fonction d'audit interne, la direction centrale audit nous a mis à notre disposition un certain nombre d'informations concernant l'exercice 2016. La direction nous a mis à notre disposition les données de cet exercice à cause de sa confidentialité au données récentes. Ces informations sont présentées comme suit :

- Nombre de missions d'audit prévues : 85
- Nombre de missions d'audit programmées : 83
- Nombre de missions d'audit commandées : 20
- Nombre de jours d'audit d'une mission d'audit: 702 jours
- Durée moyenne globale d'une mission d'audit : 3369 jours
- Jours ouvrés : 4956 jours
- Nombre de jours de formation : 91 jours
- Total des recommandations : 538
- Dossiers d'audit incomplets : 70

Premièrement : Les indicateurs d'activité

Nous présenterons les indicateurs d'activité de l'Audit interne au sein de NAFTAL comme suit :

- Le respect du plan d'audit : $83(\text{programmées})/85(\text{prévues}) = 97,65 \%$;
- La durée moyenne des missions d'audit : $702/83 = 8$ jours ;
- Le temps consacré aux missions d'audit : $3369\text{jours}/4956 \text{ jours} = 68\%$;
- La formation d'audit : $91/4956 = 2\%$. 3jours par auditeur.

A partir de ces indicateurs, nous constatons que la fonction d'audit interne au sein de NAFTAL réalise son plan d'audit annuel d'un pourcentage de 97,65%. Cela signifie que cette fonction est efficace en terme de réalisation de ses objectifs liés au plan d'audit. En ce qui concerne la durée moyenne d'une mission d'audit interne (8jours). Pour le temps consacré aux missions d'audit (68%) est suffisant. Mais, nous remarquons que le nombre de jours de formation par auditeur est égale à 3 jours, cette durée est insuffisante, la direction centrale audit doit consacrer plus d'efforts à la formation pour assurer du niveau de qualité de formation optimal des auditeurs internes.

Deuxièmement : Les indicateurs de qualité

Nous présenterons les indicateurs de qualité de l'audit interne au sein de NAFTAL comme suit :

- La qualité du plan d'audit : $20/103=19,42\%$. Un taux de 19,42% des missions imprévus par rapport au plan d'audit ;
- Les recommandations refusées : 11 (non retenues) /538= 2,04%. Un taux de 2,04% des recommandations ne sont pas acceptées ;
- La qualité de la mise en œuvre des recommandations : $152/257=59,14\%$. Un taux de 59,14% des recommandations acceptées (retenues) sont réalisées ;
- Les dossiers d'audit : $13/83=15,67\%$. Nous constatons que 15,67% des dossiers d'audit ne sont complétés. Ces dossiers concernent les missions réalisées durant les mois de novembre et décembre.

A partir de ces indicateurs, nous constatons qu'un pourcentage de 59,14% des recommandations acceptées sont réalisées. Le taux de réalisation doit être augmenté. La direction centrale d'audit doit assurer la mise en œuvre de toutes ses recommandations. Et en ce qui concerne les indicateurs de coût, nous avons trouvé une difficulté d'obtenir l'information à cause de sa confidentialité au niveau de la direction.

Test d'hypothèses

A partir de l'analyse et des calculs des indicateurs de performance, nous testerons les hypothèses de cette recherche comme suit :

- Pour mesurer la performance de la fonction d'audit interne, il existe cinq outils majeurs, qui sont : les indicateurs de performance, le Benchmarking, les enquêtes de satisfaction des clients, l'enquête d'opinion et l'audit de l'audit interne. Pour cela, la première hypothèse est confirmée ;
- L'évaluation de la performance de l'audit interne exige l'utilisation de deux types de critères, à savoir, les critères quantitatifs et les critères qualitatifs. Les critères quantitatifs sont évidemment les plus confortables, ils se présentent comme des indices, c'est à dire, des pourcentages basés sur le respect du plan d'audit, du budget, des recommandations, des délais. Ces indices se présentent comme des indicateurs de performance et qui sont au nombre de trois indicateurs : les indicateurs d'activité, les indicateurs de qualité et les indicateurs de coût. Et ce qui confirme la deuxième hypothèse de notre étude ;
- La fonction d'audit interne au sein de NAFTAL est caractérisée par un niveau de performance satisfaisant en termes de réalisation du plan d'audit, de la méthodologie suivie et de sa contribution à améliorer le système de contrôle interne. Pour cela, la troisième hypothèse est rejetée.

Conclusion

Afin d'assurer le bon fonctionnement et l'efficacité des activités de l'entreprise, la fonction de l'audit interne qui fait partie du contrôle interne doit être en elle-même dotée d'une certaine performance. A ce titre, l'objectif de notre étude vise à répondre à la problématique suivante : « Est-ce que la fonction d'audit interne au sein de NAFTAL est performante ? ». Pour ce faire, nous avons présenté dans notre recherche la notion d'audit interne et la performance en général, ensuite nous avons abordé les outils de mesure de la performance de l'audit interne et enfin nous avons mesuré cette performance au sein de l'entreprise NAFTAL en utilisant les indicateurs de performance.

A partir des résultats de l'étude effectuée au niveau de la Direction Centrale Audit au sein de NAFTAL. Nous pouvons conclure que cette direction a mis en place des moyens d'organisation et suit une méthodologie de travail bien définie, afin d'exercer ses activités avec professionnalisme. Cette direction est efficace en terme de réalisation de ses objectifs liés au plan d'audit ainsi que au terme du temps consacré aux missions d'audit. Néanmoins, la durée de formation des auditeurs est insuffisante, la direction centrale audit doit consacrer plus d'efforts à la formation pour s'assurer du niveau de qualité de formation optimal des auditeurs internes. En plus, ces auditeurs ne sont pas motivés par le top management. Cette démotivation va influencer sur l'efficacité de la fonction à long terme.

Enfin, la fonction d'audit interne au sein de NAFTAL est caractérisée par un niveau de performance satisfaisant en termes de réalisation du plan d'audit, de la méthodologie suivie et de sa contribution à améliorer le système de contrôle interne. Néanmoins, des insuffisances et des points faibles constatés. Cela nous mène à proposer des suggestions afin d'améliorer sa performance. Ces suggestions sont présentées comme suit :

- Le plan d'audit doit être fondé sur les risques. Cela nécessite l'établissement d'une cartographie des risques.
- L'approbation de la charte d'audit par le conseil d'administration.
- La qualification et la certification des auditeurs internes.
- Accorder des systèmes de motivation à l'auditeur qui seront basés sur les performances.
- Former des équipes d'audit interne spécialisées dans des domaines précis.
- Recruter des auditeurs qualifiés qui disposent des connaissances nécessaires en matière d'audit interne afin de couvrir l'expansion et la complexité de l'entreprise.
- Renforcer le rôle de la fonction dans l'anticipation des problèmes du contrôle interne et non seulement dans l'assurance de la maîtrise des opérations.

Evaluer la fonction d'audit interne au moins tous les cinq ans par un évaluateur externe comme : l'IFACI certification ou l'organisme ISO 9.

Références

¹ Jean-Pierre Madoz, L'Audit et les Projets : 100 questions pour comprendre et agir, Edition AFNOR, France, 2003, p07.

² Réda Khelassi, Les Applications de l'Audit interne, Edition HOUMA, Alger, 2010, p51.

³ Ziani Abdelhak, Le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la gouvernance d'entreprise, Thèse de doctorat en sciences économiques, Université Abou Bekr Belkaid, Tlemcen, 2014, p17.

⁴ Michel Weill, L'Audit Stratégique : qualité et efficacité des organisations, Edition AFNOR, 2007, p39.

⁵ Etienne Barbier, Mieux Piloter et Mieux Utiliser l'Audit : l'apport de l'audit aux entreprises et aux organisations, Edition MAXIMA, Collection Institut de l'Audit Interne, Paris, 1999, p41.

- ⁶ Elisabeth Bertin, Audit Interne: Enjeux et Pratiques à l'International, Editions d'Organisation, EYROLLES, Paris, 2007, p21.
- ⁷ Pierre Schick, Mémento d'Audit Interne : méthode de conduite d'une mission, Edition DUNOD, Paris, 2007, p5.
- ⁸ Antoine Sardi, Audit et Contrôle Interne Bancaires, Editions AFGES, Paris, 2002, p82.
- ⁹ Jacques Renard, Audit Interne : ce qui fait débat, Edition MAXIMA, Paris, 2003, p30.
- ¹⁰ Jacques Renard, Théorie et Pratique de l'Audit Interne, 8^{ème} édition, Edition EYROLLES, Paris, 2013, p45.
- ¹¹ Jacques Renard, Audit Interne et Contrôle de Gestion : pour une meilleure collaboration, Edition d'Organisation, Groupe EYROLLES, 2011, p8.
- ¹² Alain Marion, Alain Asquin, Christophe Everaere, Didier Vinot, Michel Wissler, Diagnostic de la performance de l'entreprise, Edition DUNOD, Paris, 2012, p1.
- ¹³ Angèle Renaud, Nicolas Berland, Mesure de la performance globale des entreprises, HAL, France, 9 décembre 2010, p3.
- ¹⁴ Melchior Salgado, La performance : une dimension fondamentale pour l'évaluation des entreprises et des organisations, HAL, 10 juillet 2013, p2.
- ¹⁵ Stéphane Jacquet, Management de la performance : des concepts aux outils, CREG, 17 octobre 2011, p6.
- ¹⁶ Melchior Salgado, op.cit, p2.
- ¹⁷ Stéphane Jacquet, op.cit, p2.
- ¹⁸ Idem, p2.
- ¹⁹ Geneviève Causse, Viet Ha TRAN VU, Les dimensions de la performance des cabinets d'audit légal, La revue de la comptabilité, Contrôle et Audit, La revue de l'association francophone de comptabilité, Tome 18, Volume 3, Décembre 2012, p99.
- ²⁰ Brigitte Doriath, Michel Lozato, Paula Mendes, Pascal Nicolle, Comptabilité et gestion des organisations, Edition DUNOD, 7^{ème} édition, Paris, 2010, P320.
- ²¹ Nathalie BÉNET, Mesure de la performance, système d'incitation et assignation des droits décisionnels : une analyse de la performance sous le prisme du design organisationnel Le cas du secteur hôtelier en région PACA, Thèse de doctorat en Sciences de Gestion, 2014, p46.
- ²² Le développement durable comme concept de la performance ? Le cas de l'Allemagne, Revue Française de Comptabilité, N°483, Janvier 2015, P24.
- ²³ Nathalie BÉNET, op.cit, p46.
- ²⁴ Boudjemil Ahmed, Performance des ressources humaines, Forum international sur le développement humain et les opportunités d'intégration dans l'économie du savoir et des compétences humaines, Université de Ouargla, 09 et 10 mars 2004, p1.
- ²⁵ Idem, p98.
- ²⁶ Marie Caroline Morand, La performance globale et ses déterminants, CREG, 20 Avril 2008, p1.
- ²⁷ Boudjemil Ahmed, op.cit, p98.
- ²⁸ Ahmed Koudri, Performance (s) de l'entreprise : Réflexions autour d'un concept, Le premier Forum scientifique international sur « l'importance de la transparence et l'efficacité de la performance à l'intégration effective dans l'économie mondiale », Université d'Alger, Mai et Juin, El Aurassi, p3.
- ²⁹ Olivier de La Villarmois, Le concept de performance et sa mesure : un état de l'art, Les Cahiers de la Recherche, CLAREE, Centre Lillois d'Analyse et de Recherche sur l'Evolution des Entreprises UPRESA CNRS 8020, Lille, Avril 2001, p1.
- ³⁰ Bernard Martory, Contrôle de gestion sociale, Edition Vuibert, 5^{ème} édition, Paris, 2005, p235.
- ³¹ Stéphane Jacquet, op.cit, p3.
- ³² Yvon Mouglin, La Performance ? Soyez tranquille, je la surveille de près, Edition AFNOR, France, 2007, p67.

- ³³ Françoise Giraud, Olivier Saulpic, Gérard Naulleau, Marie-Hélène Delmond, Pierre-Laurent Bescos, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, Edition GUALINO, Paris, 2002, p44.
- ³⁴ Stéphane Jacquet, op.cit, p10.
- ³⁵ Angèle Renaud, Nicolas Berland, op.cit, p4.
- ³⁶ Yvon Pesqueux, La notion de performance globale, HAL, Tunis, 5 juillet 2005, p8.
- ³⁷ Manuel Lange, Jean-Michel Moutot, Mesurer la performance de la fonction commerciale, Éditions d'Organisation Groupe Eyrolles, Paris, 2008, p17.
- ³⁸ Nathalie BÉNET, Thèse de doctorat, op.cit, p47.
- ³⁹ Manuel Lange, Jean-Michel Moutot, Op.cit P29.
- ⁴⁰ Zouhair Djerbi, Xavier Durand, Catherine Kuszla, Contrôle de Gestion, Edition DUNOD, Paris, 2014, P264.
- ⁴¹ Gilles BAROUCH, Booster la performance de son entreprise : la boîte à outils de votre succès, édition AFNOR & Livres à vivre, 2010, p1.
- ⁴² Idem, p2.
- ⁴³ Idem, p2.
- ⁴⁴ Gilles BAROUCH, op.cit, p34.
- ⁴⁵ Michel Cattan, Nathalie Idrissi, Patrick Knockaert, Maitriser les processus de l'entreprise, Editions d'Organisation, 4^{ème} édition, Paris, 2003, p147.
- ⁴⁶ Jean-Marc Gallaire, Les outils de la performance industrielle, Editions d'Organisation, Groupe EYROLLES, Paris, 2008, p 29.
- ⁴⁷ Jacques Renard, Théorie et Pratique de l'Audit Interne, 8^{ème} édition, Edition Eyrolles, 2013, p412.
- ⁴⁸ Denis Molho, Dominique Fernandez-Poisson, Tableaux de bord : outils de performance, Editions d'Organisation, Groupe EyROLLES, Paris, 2009, P128.
- ⁴⁹ Michel Cattan, Nathalie Idrissi, Patrick Knockaert, op.cit, p22.
- ⁵⁰ Jacques Renard, Théorie et Pratique de l'Audit Interne, 2013, op.cit, p415.
- ⁵¹ Michel Cattan, Nathalie Idrissi, Patrick Knockaert, op.cit, p23
- ⁵² Florence Gillet-Goinard, Bernard Seno, Réussir la démarche qualité : Appliquer des principes simples, Editions d'Organisation, Groupe Eyrolles, Paris, 2009, p136.
- ⁵³ Pierre Schick, op.cit, pp44-45.
- ⁵⁴ Idem, p45.
- ⁵⁵ Jacques Renard, Théorie et Pratique de l'Audit Interne, 2013, op.cit, p416.
- ⁵⁶ Idem, p416.
- ⁵⁷ Idem, pp410-411.
- ⁵⁸ IFACI, Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne, Edition 2014, Septembre 2014, Paris, p118.