



UNIVERSITE D'ANTANANARIVO



DOMAINE : SCIENCES DE LA SOCIETE

MENTION : GESTION

PARCOURS : FINANCE ET GOUVERNANCE D'ENTREPRISE

MEMOIRE DE FIN D'ETUDE EN VUE DE L'OBTENTION DU DIPLOME DE MASTER
EN SCIENCES DE GESTION

L'IMPORTANCE DE LA PRATIQUE DE L'AUDIT
INTERNE AU NIVEAU DU SYSTEME DE SANTE A
MADAGASCAR

Cas de la Cellule d'Audit Interne du Ministère de la Santé
Publique

Présenté par : ANDRIANOTAHINARIVONY Mialivola

Sous l'encadrement de :

Mme RANDRIAMBOLOLONDRA BARY Corinne
Maître de Conférences, Responsable de Mention Gestion

Année Universitaire : 2014-2015

Date de soutenance : 28 Juin 2016

REMERCIEMENTS

Nous dédions nos plus profonds remerciements à notre DIEU Tout Puissant qui nous a donné la volonté et tous les moyens nécessaires à la réalisation de ce mémoire.

Nous adressons également nos vifs remerciements à Monsieur RAMANOELINA Armand René Panja, Professeur Titulaire, Président de l'université d'Antananarivo, pour nous avoir donné le privilège de poursuivre nos études à l'université.

Nous adressons également nos vifs remerciements à Monsieur RAKOTO David Olivaniaina, Maître de Conférences, Doyen de Domaine des Sciences de la Société, qui a focalisé toutes ses compétences et pouvoirs en vue d'assurer la bonne marche du domaine sous sa responsabilité.

Mes plus sincères remerciements sont dédiés à Madame RANDRIAMBOLOLONDRA BARY Corinne, Maître de Conférences, Responsable de Mention Gestion de Domaine des Sciences de la Société et qui est aussi notre Encadreur Pédagogique, de nous avoir permis de réaliser ce mémoire, d'avoir accepté d'orienter notre travail et n'a cessé de nous conseiller et de nous guider tout au long de cette investigation.

Notre reconnaissance va aussi à Madame ANDRIANALY Saholiarimanana, Professeur Titulaire, Directeur du Centre d'Etude et de Recherche en Gestion de nous avoir autorisé à poursuivre notre recherche.

Nous tenons à remercier Mesdames et Messieurs les enseignants pour leur contribution durant nos années d'études.

Nous tenons également à remercier Docteur RAZAFIMBELO Clovis, Directeur de la Cellule d'Audit Interne, qui a bien voulu nous accepté comme stagiaire et qui a consacré beaucoup de son précieux temps pour nous avoir guidé et apporté son soutien malgré ses lourdes tâches et responsabilités.

Nous remercions également tout le personnel du Ministère de la Santé Publique notamment ceux de la Cellule d'Audit interne.

Nous n'avons pas oublié le soutien fidèle de nos chers parents, frères, sœur, et à toute la famille pour le soutien matériel, financier et surtout moral. Que ce travail soit le signe de mon affection et de ma profonde reconnaissance.

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS	i
LISTES DES TABLEAUX ET FIGURES	iii
LISTE DES ABREVIATIONS	iv
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIÈRE PARTIE : MATERIELS ET METHODES	8
Chapitre I : Cadre général de l'étude	9
Section 1 : Présentation du ministère de la santé publique	9
Section 2 : Présentation de la Cellule d'Audit Interne	14
Section 3 : Le système national de santé	18
Chapitre II : Approche théorique sur l'audit interne	22
Section 1 : Concept général sur l'audit interne	22
Section 2 : La démarche d'audit.....	26
Section 3 : Les références normatives de l'auditeur interne	28
Chapitre III : Méthodologie d'approche.....	31
Section 1 : Méthode de collecte de données	31
Section 2 : Méthode d'analyse des données.....	34
DEUXIEME PARTIE : RESULTATS	37
Chapitre I : La conduite d'une mission d'audit interne au niveau du système de santé	38
Section 1 : Phase de préparation ou phase d'étude	38
Section 2 : Phase de vérification	42
Section 3 : Phase de conclusion	48
Chapitre II : Evaluation de l'audit interne selon les normes	51
Section 1 : Evaluations en fonction des normes de qualification.....	51
Section 2 : Evaluation en fonction des normes de fonctionnement	53
TROISIEME PARTIE : DISCUSSION ET PROPOSITION DE SOLUTIONS	58
Chapitre I : DISCUSSION	59
Section I : Analyse des forces et faiblesses.....	59
Section 2 : Opportunités et menaces	69
Chapitre II : PROPOSITION DE SOLUTIONS	73
Section 1 : Mesures d'atténuation des faiblesses et menaces.....	73
Section 2 : Mesures d'accompagnement des forces et opportunités	83
CONCLUSION GENERALE	87

LISTES DES TABLEAUX ET FIGURES

TABLEAUX

<u>Tableau n°1:</u> Audit Pharmacie	44
<u>Tableau n°2:</u> Réalisation des activités du PTA.....	61
<u>Tableau n°3:</u> Nombre d'activités réalisées selon les indicateurs de performance	61
<u>Tableau n°4 :</u> Profil des auditeurs.....	77
<u>Tableau n°5:</u> Proposition de deadlines.....	85

FIGURES

<u>Figure n°1 :</u> Schéma du Système Nationale de Santé	18
<u>Figure n°2:</u> Les niveaux du Système de Santé.....	20
<u>Figure n°3:</u> Organigramme proposé de la CAI	74
<u>Figure n°4:</u> Schéma général de conduite d'une mission d'audit interne.....	81

LISTE DES ABREVIATIONS

BA :	Bureau de l’Audit
BCC :	Bureau de Coordination de Projets
B.P.A.S :	Budget, Allocation, Planning, Suivi
BSD :	Bureau de santé de district
CAB :	Cabinet du Ministre
CACSU :	Cellule d’Appui à la mise en œuvre de la Couverture Santé Universelle
CAI :	Cellule d’Audit Interne
CHRD :	Centre Hospitalier de Référence de District
CHRR :	Centre Hospitalier de Référence Régionale
CHU :	Centre Hospitalier Universitaire
CISS :	Cellule d’Inspection des Services de Santé
COGE :	Comité de Gestion
CSB :	Cellule de Suivi Budgétaire
CSB 1:	Centre de Santé de Base niveau 1
CSB 2 :	Centre de Santé de Base niveau 2
CSEP :	Cellule de Suivi et d’Evaluation des Performances
DAAF :	Direction des Affaires Administratives et Financières
DDS :	Direction des Districts Sanitaires
DEP :	Direction des Etudes et de Planification
DGEHU :	Direction Générale des Etablissements Hospitalo-Universitaire
DGS :	Direction Générale de Santé
DP :	Direction du Partenariat

DPLMT :	Direction de la Pharmacie, du Laboratoire et de la Médecine Traditionnelle
DPS :	Direction de la Promotion de la Santé
DRH :	Direction des Ressources Humaines
DRSP :	Direction Régionale de la Santé Publique
DSI:	Direction du Système d'Information
EMAD :	Equipe Managériale de District et du Prestataire
FANOME :	Fonds d'Approvisionnement Non-stop en Médicaments Essentiels Fandraisana Anjara No Mba Entiko
FFOM :	Forces, Faiblesses, Opportunités, Menaces
GAVI:	Global Alliance for Vaccines and Immunization
IFACI :	Institut Français de l'Audit et de Contrôle Interne
IFIRP :	Instituts de Formation Inter-Régional des Paramédicaux
IIA :	Institute of Internal Auditor
IMMRED :	Introduction, Matériels et Méthode, REsultats, DISCUSSION
MFB :	Ministère des Finances et du Budget
MSANP :	Ministère de la Santé Publique
PAUSENS:	Projet d'Appui d'Urgence aux Services essentiels de l'Education, Nutrition et Santé
PFU :	Participation Financière des Usagers
Pha-G-Dis :	Pharmacie de Gros de District
Pha-Ge-Com :	Pharmacie à Gestion Communautaire
PRMP :	Personne Responsable des Marchés Publics
PTA :	Plan de Travail Annuel

PTF :	Partenaires Techniques et Financiers
RUMER :	Registre d'Utilisation des Médicaments et des Recettes
SA:	Service de l'Audit
SAF :	Service Administratif et Financier
SCAQ :	Service de Contrôle et de l'Assurance Qualité
SCP :	Service du Contentieux et du Patrimoine
SDSP :	Service de District de la Santé Publique
SEMoI :	Service des Equipes Mobiles d'Intervention
SG :	Secrétariat Général
SMGSSE :	Service de Maintenance, du Génie Sanitaire et de Santé Environnement
SMSan :	Service Médico-Sanitaire
SNISE :	Système National Intégré de Suivi Evaluation
SOP :	Secteurs Opérationnels de Santé
SSCEF:	Service de Suivi et de Contrôle de l'Exécution Financière
SWOT:	Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats

INTRODUCTION GENERALE

L'environnement économique évolue dans le temps et dans l'espace, c'est pour cela que la gestion des risques constitue un défi majeur du management et occupe une place importante dans la préoccupation des dirigeants d'une organisation. Dans un environnement de plus en plus turbulent et en perpétuelle évolution, y compris le développement rapide des nouvelles technologies, la mondialisation, l'augmentation des incertitudes et des risques, les problèmes d'ordre éthique, et plusieurs autres facteurs, les managers ont besoin, de manière croissante, d'un système de contrôle interne performant qui leur permet de mieux gérer leurs entreprises et qui leur apporte une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs. Ainsi, la survie d'une organisation dépend de sa capacité à remplir efficacement ses objectifs, ceci étant valable tant pour une entreprise commerciale que pour une organisation publique. A cet égard, toute organisation doit se doter d'un bon système de contrôle interne ainsi qu'une fonction d'audit interne qui est un outil de pilotage du système de contrôle interne et contribuant ainsi à son amélioration continue.

Il convient de souligner à cet effet que l'activité de l'audit interne a fait preuve, dans les pays développés, de son potentiel contributif à l'amélioration du système de contrôle interne en agissant sur l'efficacité et l'efficience. Ainsi, l'audit interne doit aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle interne approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue¹.

L'audit interne permet donc à l'entreprise d'améliorer sa performance en lui donnant une nouvelle vie, à travers l'arrivée de nouveaux capitaux investis par des actionnaires rassurés. La sous performance peut être induite par une mauvaise gestion, par un sur investissement ou un sous-investissement. Elle peut être volontaire ou pas, mais elle est toujours due à des comportements inefficients. L'audit, d'après Alvarez (1997), peut être considéré comme une solution, puisque les comportements inefficients doivent être surveillés, évidemment à un certain coût. Cependant, pour réduire les inconvénients d'un tel comportement, il faudrait instaurer une surveillance accrue, via l'audit.

¹IFACI, « Normes Internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne », 2008, page 9.

La fonction audit interne est une fonction relativement récente puisque son apparition (ou sa réapparition, diraient certains) remonte à la crise économique de 1929 aux États-Unis². L'évolution que connaît le métier d'audit interne et la prise de conscience de son intérêt auraient entraîné l'accélération du rythme de création des structures en charge de cette activité. L'audit interne est une fonction Universelle, elle s'applique à toutes les organisations, qu'elles soient de grandes ou de petites tailles dans la mesure où ces dernières peuvent supporter le coût d'une telle structure, à tout secteur d'activité confondu et à toutes les fonctions là où elle s'exerce.

L'audit interne consiste en une évaluation indépendante et objective lors de laquelle la direction d'une institution reçoit une seconde opinion quant au système de contrôle interne et à la gestion des risques en vue d'une gestion d'entreprise de qualité au sein de l'organisation. Ainsi, le service d'audit interne va devoir travailler en toute indépendance et devra donc être accepté par les autres composantes de l'organisation. Selon l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI) : « l'audit interne est une activité indépendante et objective donnant à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité»³. Centré sur les enjeux majeurs de l'organisation, ses missions "d'expression d'assurance" portent sur l'évaluation de l'ensemble des processus, fonctions et opérations de celle-ci et plus particulièrement sur les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise.

Par ailleurs, l'audit fait partie du système permanent de contrôle et d'évaluation au sein des grandes organisations. Longtemps cantonnée dans le secteur privé, la fonction d'auditeur interne pénètre de plus en plus le secteur des organismes publics. Les modifications successives qui se sont présentées sur le plan de la gestion des institutions publiques ont fait naître le besoin d'un organe qui puisse conseiller le management dans l'exécution de ses tâches. Un service d'audit interne a ainsi été mis en place dans les organisations publiques.

² RENARD. Jacques, « Théorie et pratique de l'audit interne », Septième édition d'Organisations, Paris, 2010, page 35.

³ Traduction de la définition internationale adoptée par l'IIA le 29 juin 1999 et approuvée le 21 mars par le Conseil d'Administration de l'IFACI.

À l'instar de tous les auditeurs internes, ceux du secteur public sont appelés à assister les organisations dans l'amélioration de leur fonctionnement. La fonction d'audit interne du secteur public constitue l'un des fondements de la gouvernance d'un secteur public fort. Le positionnement des auditeurs internes du secteur public est assez particulier. Ils doivent non seulement répondre aux attentes du directeur général, du Conseil, des managers et des régulateurs, mais également prendre en considération celles des autres parties prenantes telles que les responsables politiques et le grand public. Dans certaines régions du monde, la majorité des auditeurs internes ont un périmètre d'intervention nationale.

A Madagascar, la faiblesse du leadership⁴ et les résistances au changement qui se sont manifestées depuis la dernière crise ont remis en cause les efforts antérieurs qui visaient à améliorer l'efficacité du secteur public. Des lacunes importantes impactant la qualité de la gestion des finances publiques et l'efficacité de la fonction publique demeurent. Ainsi, la fonction publique éprouve des difficultés à fournir des services publics. L'absence de contrôle⁵ effectif au long de la chaîne des dépenses publics a un impact négatif sur l'intégrité et la fiabilité de la gestion des finances publiques. Ainsi, l'Etat malgache a mis en place une structure d'audit interne au niveau des ministères afin d'assurer de façon adéquate et efficiente la gestion des fonds alloués par l'Etat et de délivrer des services publics de qualité.

Le rôle de conseil de l'audit interne auprès du Ministre et des directions opérationnelles et fonctionnelles, qui s'exerce dans le cadre des normes particulièrement exigeantes, contribue grandement à créer de la valeur ajoutée. L'audit interne, au niveau de chaque département ministériel, s'assure lors de chacune de ses missions, de la réalisation des objectifs du Ministère, de la gestion adéquate et relationnelle des ressources humaines, de l'efficacité et de la bonne utilisation des ressources matérielles, de l'application correcte des lois, décrets, règlements, instructions et procédures, de la protection et de la sauvegarde du patrimoine du Ministère, de l'intégrité, de la fiabilité et du caractère exhaustif des informations financières et opérationnelles, de l'efficacité et de l'efficience du contrôle interne et de la lutte contre la fraude.

Au sein du Ministère de la Santé Publique, en 2009, a été mis en place un service d'audit interne afin de vérifier la mise en application des procédures et des textes en vigueur en matière de gestion des ressources allouées dans le domaine de la santé. Depuis 2015, ce service est sous la dénomination de Cellule d'Audit Interne.

⁴ PLAN DE DÉVELOPPEMENT DU SECTEUR SANTE 2015-2019, Septembre 2015, (page 7)

⁵ PLAN DE DÉVELOPPEMENT DU SECTEUR SANTE 2015-2019, Septembre 2015, (page 7)

Le champ d'intervention de la CAI couvre tous les niveaux de système de santé à Madagascar. La raison d'être d'un système de santé est l'amélioration de la santé et l'équité par rapport à la fourniture de soins de qualité. Une population en bonne santé et disposant d'un bon niveau d'éducation constitue le levier essentiel permettant d'atteindre les objectifs du Millénaire pour le développement en rapport avec la lutte contre la pauvreté⁶.

Les problèmes au niveau des systèmes de santé à Madagascar concernent essentiellement le leadership, la gouvernance, la mauvaise gestion des intrants de santé, le vol et détournement des fonds publics, la faible application de suivi et de contrôle au niveau des établissements de soin, la tendance à la corruption ainsi que l'insuffisance de sens de responsabilité et de redevabilité de la part des responsables et des acteurs des institutions⁷. C'est pour cela qu'il est nécessaire qu'il y ait, au sein du Ministère de la Santé Publique, un service d'audit interne efficace afin de résoudre ces problèmes.

Par ailleurs, les ressources allouées sont insuffisantes pour garantir que le service d'audit interne puisse assumer pleinement ses missions et attributions. Le manque d'indépendance par rapport à la branche exécutive du gouvernement a tendance à diminuer sa crédibilité et a limité sa marge de manœuvre. D'autre part, une insuffisance de contrôle interne contribue à affaiblir le système en favorisant un manque de redevabilité dans la gestion des fonds. De ce fait, le Ministère devrait accorder plus d'importance sur l'activité d'audit interne. Cette situation nous a amené à effectuer une étude axée sur l'audit interne au sein du Ministère de la Santé Publique. Ainsi, notre étude se portera sur : « **L'importance de la pratique de l'audit interne au niveau du système de santé à Madagascar (cas de la Cellule d'Audit Interne du Ministère de la santé publique).** »

L'audit interne est une fonction d'évaluation à la disposition d'une organisation pour examiner et apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de son contrôle interne. A cet effet, les auditeurs internes examinent les différentes activités de l'organisation, évaluent les risques et le dispositif mis en place pour les maîtriser, s'assurent de la performance dans l'accomplissement des responsabilités confiées et font toutes les recommandations pour améliorer sa sécurité et accroître son efficacité. C'est dans ce cadre que nous avons effectué une étude sur la Cellule d'audit interne qui est le service chargé de l'audit interne au niveau du MSANP.

⁶ OMS, Profil du système de santé de Madagascar, Décembre 2004, (page 4)

⁷ PLAN DE DÉVELOPPEMENT DU SECTEUR SANTE 2015-2019, Septembre 2015, (page 2-8)

Notre problématique est donc de **voir que la pratique de l'audit interne est indispensable à chaque niveau de système de santé à Madagascar.**

Cette problématique qui constitue le point focal de notre recherche sur la pratique de l'audit interne nous a conduit au choix du présent thème. C'est afin de répondre à cette interrogation et cette préoccupation que nous avons mené une recherche théorique qui doit être rapprochée à un cas pratique, à travers des questionnements spécifiques sur l'indépendance et l'objectivité de la CAI, les moyens mis à sa disposition pour réaliser l'objectif de l'audit interne et l'objectif dans chaque niveau de système de santé, la cohérence des méthodologies appliquées avec les normes actuelles, ainsi que sur l'apport de l'audit interne pour une gestion efficace du secteur public.

En effet, le métier d'auditeur ne s'improvise pas et s'appuie sur des principes normatifs internationaux⁸. La fonction d'audit interne s'exerce dans la limite des normes définies par la profession. Elle se conduit selon une méthodologie rigoureuse qui repose sur l'application des normes professionnelles. L'utilisation des normes permet de disposer d'un référentiel commun d'intervention. En adhérant aux normes et au code de déontologie, les auditeurs internes peuvent fournir à leur organisation un service d'assurance et de consultation efficace et indépendant. Les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne » (« *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* ») de l'Institut des auditeurs internes (IIA) comportent des dispositions générales pouvant être adoptées dans des contextes nationaux différents, étant entendu que la mise en œuvre sera déterminée par l'environnement dans lequel l'activité d'audit interne s'acquitte de ses responsabilités et sera conforme aux lois et règlementations en vigueur. Les Normes de l'IIA sont universelles et sont réputées applicables à tous les auditeurs internes de profession.

L'objectif principal de cette recherche vise à montrer qu'il est important de pratiquer l'audit interne pour contribuer à l'amélioration de chaque niveau de système de santé malgache. Mais l'atteinte de cet objectif général passe par la réalisation d'objectifs spécifiques, il s'agit de montrer que l'audit interne permet de constater les anomalies et les fraudes et il assiste les membres de l'organisation dans l'exercice efficace de leurs responsabilités. Ensuite, l'audit interne améliore la capacité gestionnaire des responsables au niveau du système de santé.

⁸ SCHICK Pierre, « mémento d'audit interne », Edition Dunod, 2007, page 9

Nous avançons les hypothèses suivantes: l'efficacité de l'audit interne dépend de la pertinence des outils et des techniques d'audit mise en oeuvre ainsi que de l'utilisation de moyens suffisants; ensuite, une bonne pratique de l'audit interne améliore le fonctionnement d'une organisation.

Cette recherche fera l'objet d'une étude empirique afin d'examiner comment la fonction d'audit interne existante au sein du MSANP contribue à l'efficacité et l'efficience du système de contrôle interne. L'intérêt de notre étude consiste à aider la prise de certaines décisions de gestion ainsi qu'à présenter les forces et surtout les faiblesses de la CAI afin d'apporter des actions correctives pour qu'elle soit plus efficace. Notons que l'audit interne s'assure que les responsables au sein d'une entité administrent leurs activités de manières efficaces et efficientes, il fournit une évaluation indépendante des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance, et formule des constatations visant à améliorer l'efficacité de cette entité.

Dans ce travail, nous attendons un certain nombre de résultats tels que l'élaboration et l'utilisation des référentiels d'audit interne, l'indépendance et l'amélioration de la compétence de l'auditeur, l'acquisition des ressources nécessaires, la mise à disposition des outils et techniques d'audit, l'atteinte de la performance du système de santé par la bonne conduite d'une mission d'audit interne

La méthodologie contient la délimitation de la zone d'études afin de mener l'étude sur la réalité. Les informations et les données exploitées au cours de la réalisation du présent travail de recherche ont été puisées par des recueils d'informations, des consultations de documents et par des recherches personnelles. Nous avons également consulté des cours théoriques et autres documents internes se rapportant à notre sujet. Enfin, les travaux du terrain ont été conduits par le biais d'un stage et d'un certain nombre d'entretiens auprès des responsables de la CAI, ce n'est qu'après cela que la rédaction et le traitement des données commencent. Ainsi, pour mener à bien notre étude, la démarche retenue a été celle de la norme IMMRED.

Pour répondre à la question posée ci-dessus, cet ouvrage sera structuré en trois parties :

Notre première partie est consacrée aux « Matériels et Méthodes ». Elle consiste tout d'abord à faire la présentation de notre cadre général d'étude qui est le MSANP, la CAI et le système de santé nationale. Elle annonce aussi les aspects théoriques de l'audit interne afin d'apporter un éclairage sur l'activité. La recherche sur l'audit interne va se baser sur des

normes et des concepts des auditeurs du point de vue théorique et sur le plan empirique. Ensuite, cette première partie décrit les matériels utilisés pendant l'élaboration de ce travail de recherche. Et enfin, nous assistons également dans cette partie à la description de notre méthodologie de recherche.

La deuxième partie entame les « Résultats » de l'étude. Elle présente les informations recueillies durant l'étude à partir des matériels et méthodes décrits précédemment. Cette partie évoque de façon claire et concise le fruit de la recherche. Elle exposera la conduite d'une mission d'audit interne dans chaque niveau de système de santé et mettra en exergue les résultats de l'évaluation de l'audit interne selon les normes de l'IIA qui déterminent l'appréciation des normes de qualification et de fonctionnement.

La troisième partie sera constituée par la « Discussion et Proposition de solutions». Elle concerne la discussion sur les résultats obtenus et la proposition de solutions aux problèmes rencontrés. Cette partie dévoilera les convergences et les divergences entre la prévision et la réalité tendant à de meilleures propositions. Ces solutions seront basées sur les résultats obtenus et seront adressées à la CAI et au Ministère. Pour pouvoir traiter et analyser les résultats, une analyse SWOT a été choisie.

Enfin, une conclusion générale présentant les apports de l'étude effectuée et ses implications clôturent ce présent travail de recherches.

PREMIÈRE PARTIE :

MATERIELS ET MÉTHODES

L'Etat malgache a déployé un effort dans la vérification de l'utilisation rationnelle des ressources selon les procédures en vigueur par le biais de la structure de l'audit interne. Le Ministère de la santé publique a mis en place cette structure pour contribuer à l'amélioration du système de gestion et à la promotion de la performance des systèmes de santé. Le service «Audit interne » a été créé en 2009 au sein du Ministère de la Santé Publique, pour assurer l'utilisation rationnelle et transparente des ressources financières, matérielles et de l'efficience des ressources humaines afin d'atteindre les objectifs fixés.⁹ Des recherches ont été effectuées auprès de la cellule d'audit interne du Ministère de la Santé Publique afin de réaliser notre travail. Nous avons eu recours à divers matériels et méthodes de recueil et de traitement d'informations afin de mener à bien notre étude.

Nous allons présenter dans un premier chapitre le cadre général de notre étude en procédant à la présentation du MSANP, de la cellule d'audit interne qui constitue notre champ d'investigation et du système national de santé qui est le champ d'application de l'audit interne. Notre deuxième chapitre concerne l'approche théorique sur l'audit interne étant donné son importance. Nous expliquerons notre méthodologie d'approche dans le troisième chapitre où nous verrons la méthode de collecte et d'analyse de données.

⁹ MINSAN PF, (Juillet 2008).Guide d'audit interne, Niveau central, Région et District. (Dans la préface)

Chapitre I : Cadre général de l'étude

Ce premier chapitre nous permettra de mieux connaître l'établissement auprès duquel nous avons réalisé notre étude. La présentation générale du MSANP s'avère indispensable et en particulier son service qui s'occupe de l'audit interne. Nous présenterons ainsi dans la première section le Ministère de la santé publique, dans la deuxième section la cellule d'audit interne et dans la troisième section le système national de santé.

Section 1 : Présentation du ministère de la santé publique

Pour une meilleure appréciation de l'étude, nous allons présenter le Ministère de la Santé Publique dans cette section. C'est à travers cette section que nous allons connaître le MSANP. Nous exposerons ses missions et attributions, puis nous verrons son organisation ainsi que ses ressources.

1.1.Les missions et attributions

Nous allons procéder à la description des missions ainsi que des attributions du Ministère de la santé publique. Dans le cadre de la Politique Générale de l'Etat définie par le Gouvernement, le Ministère chargé de la Santé Publique conçoit, coordonne, met en œuvre et suit l'application de la Politique Gouvernementale en matière de santé, notamment le Plan National de Développement, la Politique Nationale de Santé et le Programme de Développement du Secteur de la Santé. Les missions du Ministère de la Santé Publique s'inscrivent dans la stratégie de réduction de toute forme d'exclusion sanitaire et de la nouvelle perspective de couverture sanitaire universelle.

Le Ministre de la Santé Publique est chargé d'exécuter les directives gouvernementales en matière de santé publique. Il s'assure de la synergie des politiques sectorielles concourant à l'amélioration de la santé de la population et à la sécurisation des initiatives de partenariat. En outre, il est chargé de créer une plateforme multisectorielle pour la mise en place d'un système de mutualisation et d'assurance en vue d'atteindre la couverture sanitaire universelle minimisant les risques financiers et les barrières aux accès aux soins.

A ce titre, il assure la mise en place du cadre d'application des orientations générales en matière de politique sanitaire et la coordination de la mise en œuvre de la Politique Nationale de Santé pour le développement économique avec tous les partenaires nationaux et internationaux, à travers la promotion du bien-être de la population et de la dimension "santé/environnement" au niveau de tous les plans, des programmes et des projets de développement d'une part, et du suivi, de l'évaluation de la mise en œuvre, du plaidoyer et de la mobilisation sociale, d'autre part.

Par ailleurs, il exerce la tutelle des Instituts, des Organismes et des Etablissements publics, sous tutelle ou rattachés ainsi que des structures existantes en raison de la pertinence de leurs attributions et de l'aspect transversal de leurs interventions

1.2.L'organisation

Chaque entreprise regroupe un certain nombre de matériels, humains, communicationnels et financiers qu'il faut agencer – donc - organiser, c'est-à-dire, selon cette vision classique du terme : coordonner rationnellement, en vue de poursuivre des objectifs explicites, par une division du travail et des fonctions ainsi que par une hiérarchisation de l'autorité et des responsabilités.¹⁰

Il en est de même pour le Ministère de la Santé Publique, par hypothèse, nous pouvons avancer que toutes les activités du Ministère se rapportent sur trois filières, la filière santé publique, la filière santé clinique et la filière administrative. La filière santé Publique a un « rôle préventif », elle concerne la médecine, la prévention, la prévision et la politique sanitaire. En plus, sa raison d'existence tend à prévenir le bien être de la population. Ensuite, la filière santé Clinique a un « rôle curatif », elle consiste au traitement des malades au sein des hôpitaux. Enfin, la filière administrative a pour rôle l'administration de l'organisation toute entière, c'est-à-dire que cette filière a pour rôle d'administrer la filière santé clinique et la filière santé publique.

Le fonctionnement du Ministère se base sur son organisation interne pour l'exécution de sa mission à l'atteinte de ses objectifs. Ceci est le plan hiérarchisé mis en place d'eux-mêmes, symbolisé par un organigramme qui définit les fonctions et les services. L'organisation générale est fixée au niveau central, au niveau régional et au niveau de chacun

¹⁰ PROBST Gilbert J.B, BRUGGIMANN Olivier, MERCIER Jean-Yves, RAKOTOBARISON Aina, « L'Organisation et Management », Editions d'organisation, 1997 (Page 37).

des districts des santés publiques. L'organigramme au sein du Ministère de la Santé Publique est basé sur la répartition par fonction et elle est présentée dans l'**Annexe n° 1**.

1.2.1. Au niveau central

Au niveau central, des structures sont directement placées sous l'autorité du ministre : le Cabinet du ministre (CAB), le secrétariat général (SG), la direction du partenariat (DP), la direction de la promotion de la santé (DPS), la personne responsable des marchés publics (PRMP), la cellule d'audit interne(CAI), la cellule de suivi budgétaire (CSB) et le bureau de coordination de projets (BCC).

Le Cabinet du ministre est composé par un directeur de cabinet, quatre conseillers techniques, trois inspecteurs, trois chargés de mission, un chef de secrétariat particulier, un chef de protocole et deux attachés de presse. Le directeur de cabinet est le collaborateur du ministre de la santé publique en matière de politique, il est aussi le responsable du fonctionnement de l'ensemble du cabinet du ministre de la santé publique, il supervise et coordonne les activités des membres. Les conseillers techniques sont chargés d'instruire les dossiers et les affaires que le Ministre leur a confiés et en assurent le suivi.

Le secrétariat général est composé par des organismes, instituts, établissements publics et programme sous tutelle, par une direction spécialement rattachée qui est la Direction Générale des Etablissements Hospitalo-Universitaire (DGEHU), par des directions rattachées qui sont la Direction des Affaires Administratives et Financières (DAAF), la Direction des Ressources Humaines (DRH), la Direction des Etudes et de Planification (DEP), la Direction du Système d'Information (DSI), la Direction des Districts Sanitaires (DDS), la Cellule d'Appui à la mise en œuvre de la Couverture Santé Universelle (CACSU), par des services rattachés et par la Direction Générale de Santé (DGS). Le secrétaire général, sous l'autorité du ministre, assure la coordination des actions des responsables du MSANP. Il pilote l'évaluation et la performance des politiques de santé et des réalisations des projets liés au système de santé. En outre, il seconde le Ministre dans l'exercice de ses attributions administratives.

1.2.2. Au niveau régional

Chaque direction régionale comporte une Direction Régionale de la Santé Publique (DRSP) disposant d'une cellule de suivi, d'évaluation des performances et de l'audit

(SEpARSP), une structure transversale de la direction. Au niveau des Chefs-lieux des Régions, chaque Direction Régionale de la santé publique, comporte les Services suivants : le Service Administratif et financier (SAF), le Service Médico-Sanitaire (SMSan), le Service de Maintenance, du Génie Sanitaire et de Santé Environnement (SMGSSE), le Centre Hospitalier de Référence Régional (CHRR), le Service des Equipes Mobiles d'Intervention (SEMoI), le Service du Contentieux et du Patrimoine (SCP), la Personne Responsable des Marchés Publics (PRMP). Des Instituts de Formation Inter-Régional des Paramédicaux (IFIRP) s'y trouvent pour chacun des six chefs-lieux de province.

1.2.3. Au niveau de chacun des districts des santés publiques

Le District sanitaire est organisé en Secteurs Opérationnels de Santé (SOP). Le fonctionnement, le développement des activités et des services dans les districts ainsi que l'inventaire des ressources pour ce fonctionnement constituent la préoccupation majeure au niveau des districts.

Au niveau des Districts sont implantés un Bureau de Santé de District (BSD), un Centre hospitalier de Référence de District (CHRD), des Centres de Santé de Base (CSB) fournissant des soins de santé primaire et une Cellule de Suivi et d'Evaluation des Performances (CSEP). Ces derniers font l'objet d'une approche globale destinée à rendre les services de santé plus efficaces, plus efficents, plus accessibles et plus équitables.

1.3.Ressources

Le fait d'accomplir les missions, de réaliser ou d'atteindre les objectifs, dépend essentiellement des ressources. Le secteur de la santé est financé généralement par des budgets annuels accordés par l'Etat, par des aides extérieures qui sont des fonds alloués par les partenaires ou bailleurs de fonds et par les ménages à travers la Participation Financière des Usagers (PFU). Ainsi, au sein du MSANP, nous distinguons les ressources Matérielles, les ressources Financières et les ressources Humaines.

1.3.1. Les ressources matérielles

Les ressources qui résultent des immobilisations et des acquisitions faites par les services ou Directions du Ministère constituent les ressources matérielles du MSANP.

En disposant des budgets spécifiques affectés à ces acquisitions, ces services ou directions peuvent effectuer des acquisitions selon le programme de chacun d'eux validés par le Ministère tutelle et après la loi de finance. Ils concernent toutes les acquisitions matérielles, surtout les grosses acquisitions au niveau d'un Etablissement public comme le MSANP. Toutes ces acquisitions viennent ensuite constituer les ressources matérielles de l'Etat.

1.3.2. Les ressources financières

Pour les ressources financières du MSANP, nous distinguons le budget de l'Etat, les fonds alloués par les partenaires et les fonds générés par la participation des usagers, du FANOME et du fonds d'équité.

- **Le Budget de l'Etat**

Le MSANP reçoit annuellement de l'Etat sa part de budget pour faire face aux **charges budgétaires** de l'Etat. Les Services ou Directions du MSANP regroupés dans la « **Santé Publique** » élaborent un « **Programme de Travail Annuel** »¹¹ désigné sous le nom de **PTA** et le présentent au Ministère de la Santé Publique. Une fois validé, ce dernier le présente au Ministère des Finances et du Budget. Ensuite, le MFB valide le PTA et l'introduit dans la loi des finances annuelles. Rappelons que la budgétisation se fait une année avant l'année d'utilisation du budget. Notons que le PTA présenté par chaque Direction ou Service du Ministère peut faire l'objet d'une modification ou de rectification de la part du MSANP. Et avant d'être introduit dans la Loi de Finance annuelle, le MFB examine le PTA validé par le MSANP et apporte aussi des modifications si nécessaire. Pour la Cellule d'audit interne, ce PTA constitue le **Plan de Mission**.

Le Premier Ministre, Chef du Gouvernement est l'ordonnateur principal du Budget Général de l'Etat, et il délègue ses pouvoirs au Ministre chargé des Finances et du Budget et aux autres Ministres pour les dépenses de leurs départements.

- **Les fonds alloués par les partenaires et les fonds générés par la participation des usagers, du FANOME et du fonds d'équité.**

Ces fonds proviennent généralement des partenariats avec tous les intervenants de terrain et bailleurs financiers potentiels. Les ménages contribuent massivement au

¹¹ Le Programme de Travail Annuel (PTA) est la résumée d'activité pour une Direction, un Service ou un Ministère.

financement de leurs dépenses de santé. Le FANOME est une participation financière des usagers suivant un système de recouvrement de coûts. Il s'applique aux médicaments essentiels génériques autres que ceux financés pour les programmes verticaux.

1.3.3. Les ressources Humaines

Elles sont constituées par tout le personnel du MSANP. Trois (3) types de personnel se trouvent au niveau de ce Ministère le personnel médical, paramédical et administratif. Le personnel Médical est constitué par les Médecins et infirmiers. Ensuite, le personnel Paramédical est constitué par les paramédicaux travaillant pour le MSANP au sein des hôpitaux ou autres services sanitaires du MSANP. Le personnel Administratif est constitué par le personnel qui n'est ni médical, ni paramédical, dans notre cas, la plupart du personnel de la Cellule d'Audit Interne fait partie du « Personnel Administratif».

Dans cette première section, nous avons pu voir les missions, les attributions et le système d'organisation du MSANP. La présentation du MSANP nous a permis de connaître la raison de son existence ainsi que la compréhension de sa structure organisationnelle afin de mener facilement la suite de notre étude. Nous pouvons déduire de ce fait que les attributions du MSANP s'orientent principalement à la conception, à la coordination, à la mise en œuvre et au suivi de l'application de la Politique Gouvernementale en matière de santé. Comme notre étude est basée sur l'audit interne au sein du MSANP, nous allons voir dans la deuxième section la présentation de la Cellule d'Audit Interne.

Section 2 : Présentation de la Cellule d'Audit Interne

Auparavant, l'organe chargé du suivi et de contrôle au sein du MSANP était le bureau d'étude ou BA, il a été créé au sein de MSANP en 2009 résultant de la dissolution de la Direction du Suivi Evaluation et de l'Audit. Vue son intervention qui fut très limitée dans le cadre de l'audit de la pharmacie des structures hospitalières. Etant conscient de l'importance de la mission et soucieux de redresser la situation, le Ministère de la Santé Publique a pris l'initiative de mettre en place la Cellule d'Inspection des Services de Santé (CISS) en remplacement de l'ancien Bureau de l'Audit, placée sous tutelle directe du Ministre.

Actuellement, il est sous la dénomination de Cellule d’Audit Interne. Dans le sens le plus large, l’audit interne intervient lorsqu’il s’agit de l’amélioration du fonctionnement interne du Ministère. Cette intervention se caractérise par les participations actives de la Cellule d’Audit Interne. Dans cette deuxième section, nous allons présenter la cellule d’audit du MSANP. Nous verrons un aperçu sur la place et le rôle de la cellule d’audit au niveau du Ministère. La structure organisationnelle et les termes de référence seront présentés successivement.

2.1. Structure organisationnelle

La CAI est placée sous l’autorité directe du Ministre de la santé Publique et a pour mission de veiller et de promouvoir l’éthique et la bonne gouvernance à tous les niveaux du Ministère de la Santé. Elle est composée de deux divisions qui sont la division du suivi et du Contrôle de l’Exécution Financière et la division du Contrôle de l’Assurance Qualité.¹² Il est à préciser qu’actuellement ces deux divisions ne sont pas encore opérationnelles vu le fait que cette nouvelle structure n’est pas réellement établie au sein de la CAI. Cette dernière est dirigée par un chef de cellule nommé par arrêté pris par le Ministre de la santé Publique et ayant rang de Directeur de Ministre. Au niveau du MSANP, il n’y a que des auditeurs centraux, les services d’audit régional et provincial ne sont pas encore mis en place.

2.2. Termes de référence de la CAI

Ce terme de référence définit les objectifs de l’audit interne et les activités principales de la CAI. Ainsi nous allons voir les objectifs de l’audit interne, les principales activités de la cellule d’Audit et le système de santé

2.2.1. Objectifs de l’audit interne

On peut résumer comme suit les objectifs de l’audit interne au sein du MSANP :

➤ Objectif général

L’objectif général de l’audit interne au sein du MSANP est de vérifier l’utilisation rationnelle des ressources selon les procédures en vigueur afin de contribuer à l’amélioration de performance au niveau central, régional et du district dans le domaine de la santé.

¹² Décret N°2015 fixant les attributions du Ministère de la Santé Publique ainsi que l’organisation générale du Ministère. (Article 21)

➤ Objectifs spécifiques

Premièrement, l'audit interne devrait permettre de vérifier en équipe la mise en application des procédures de gestion des ressources financières, matérielles et humaines. Ensuite, il consiste à vérifier l'exactitude et la fiabilité des informations comptables et financières par rapport aux documents de référence et en particulier au manuel de procédures et directives. A part ceux-là, il devrait permettre de notifier la gestion rationnelle des ressources financières et matérielles et de détecter les anomalies de gestion financière des fonds alloués par l'Etat, les partenaires et les anomalies de gestion des matériels. L'audit interne aussi consiste à analyser, notifier et identifier les causes des anomalies de gestion par rapport au manuel de procédures et directives en vigueur. Il a pour but de constater les anomalies de gestion du personnel et de vérifier ainsi la mise en application des droits du personnel : congé, avancement..... En plus, l'audit interne devra permettre d'analyser et de notifier les constats en matière d'organisation de services et du niveau de performance en rapport avec les indicateurs prioritaires du SNISE ou Système National Intégré de Suivi Evaluation. En outre, il consiste aussi à formuler des recommandations par niveau avec date butoir en consensus avec l'équipe auditée en vue de l'amélioration de la gestion des ressources, du niveau de performance et de l'organisation de services. Enfin, il devra permettre à l'élaboration du plan de suivi de mise en œuvre des recommandations par niveau et ce en précisant les responsables et la date butoir.

2.2.2. Missions et attributions de la CAI

La CAI a pour mission d'effectuer l'audit de toutes les structures du système de santé (directions centrales, Hôpitaux, Centre de soins spécialisés jusqu'aux niveaux périphériques). Sa mission inclut également l'audit des projets financés par les Partenaires Techniques et Financiers du MSANP.

Ainsi, la Cellule d'Audit Interne est chargée de s'assurer de la coordination de l'audit. Elle est chargée d'informer régulièrement le Ministre de la Santé Publique sur le fonctionnement des services et d'instruire toute requête qui lui est confiée. Ensuite, elle procède, sous l'autorité du Ministre et sur ses instructions, aux missions d'inspection et de contrôle au niveau central et dans tous les démembrements du Ministère de la Santé Publique. La CAI veille aussi au respect des textes législatifs et réglementaires en vigueur à tous les niveaux. Par ailleurs, elle contrôle le respect des procédures à tous les niveaux et interpelle les

responsables de toutes violations s'y rapportant. En outre, elle exploite les doléances relatives au fonctionnement des services centraux et excentriques du Ministère de la Santé Publique. Elle assure également l'inspection administrative et médicale dans les formations et établissements de santé, et procède, à la demande du Ministre de la Santé Publique, à toute enquête et toute étude.

2.2.3. Types d'audit

L'audit interne devrait être mené par niveau du système de santé pour s'assurer de l'utilisation rationnelle des ressources financières, matérielles et de l'efficience des ressources humaines, afin d'atteindre les objectifs fixés. Ainsi, la CAI effectue l'audit financier, l'audit des hôpitaux, l'audit organisationnel et de performance et l'audit du FANOME et du fonds d'équité au niveau du système de santé. L'audit financier concerne le Budget de l'Etat et les fonds alloués par les partenaires. Ensuite, l'audit des hôpitaux consiste à la vérification de la gestion de la Participation Financière des Usagers auprès de la Cession, la gestion de l'Unité de Pharmacie, de l'Unité de Cuisine, de l'Unité Ambulance et de la consommation de l'Oxygène. En outre, l'audit organisationnel et l'audit de performance concerne la vérification de l'organisation de service selon les directives afin d'améliorer le niveau de performance, et consiste à l'analyse de la gestion du personnel, la mise en application des standards de services pour le renforcement des informations aux usagers, des documents de référence et des instructions permanentes. Enfin, pour l'audit du FANOME et du fonds d'équité il s'agit d'analyser la gestion des médicaments et consommables médicaux ainsi que des fonds générés par la vente de médicaments et consommables médicaux et des actes médicaux qui sont payants à 2 niveaux : Pharmacie de Gros de District et Formations Sanitaires (CHD et CSB)

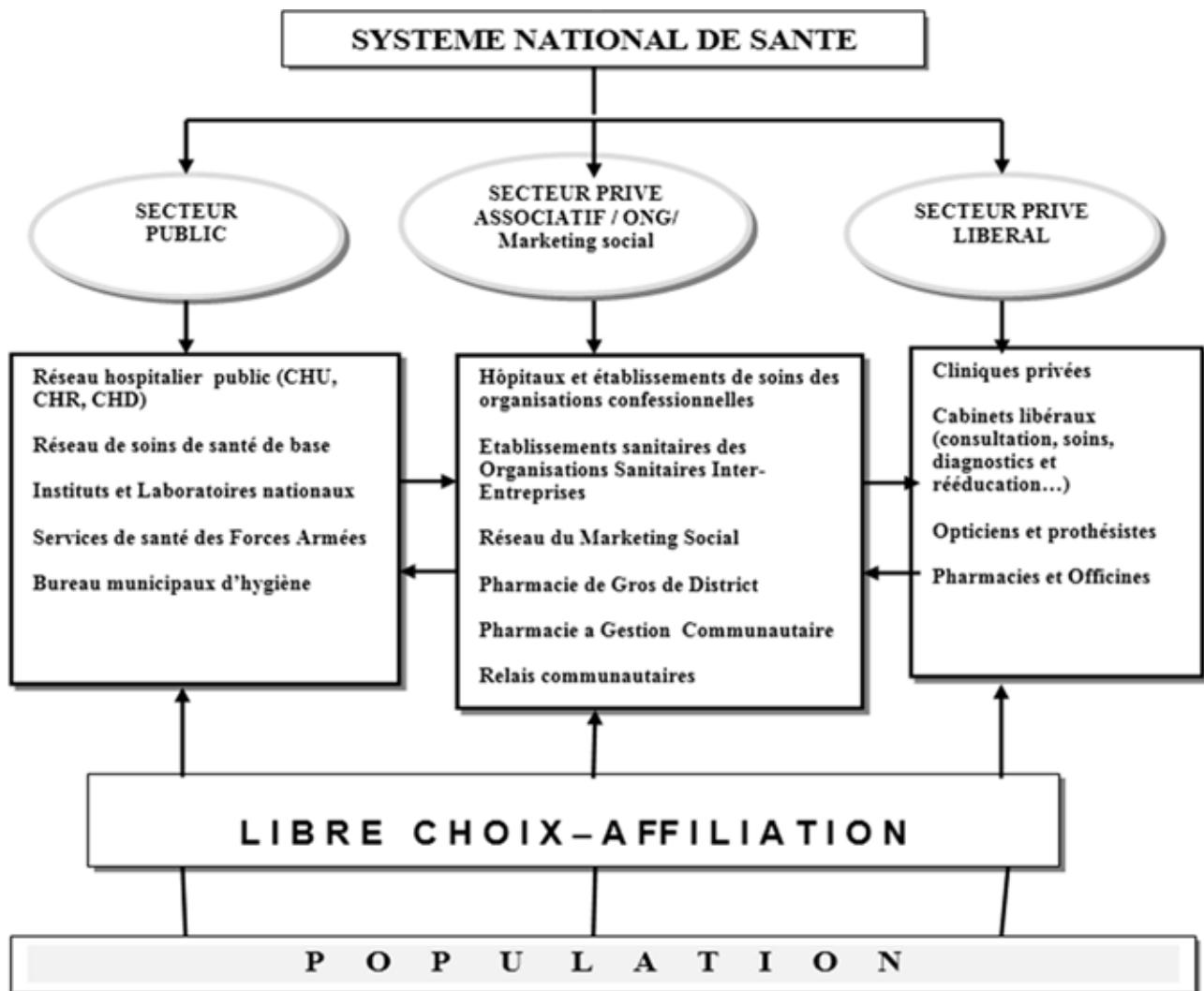
Pour conclure, cette section nous a permis de mieux connaître la Cellule d'Audit Interne qui constitue notre champ d'investigation. Nous pouvons ainsi constater que l'audit joue un rôle très important dans la vie de l'établissement car elle concerne toutes les fonctions, toutes les techniques et toutes les disciplines de l'organisation. Nous allons maintenant procéder à la présentation du système national de santé. L'étude sur le système de santé est jugée importante à mettre en relief puisqu'il constitue le champ d'application de l'audit interne au sein du ministère.

Section 3 : Le système national de santé

Dans cette troisième section, nous allons parler du système national de santé. Le domaine de compétence de l'audit interne embrasse tous les niveaux du système de santé. Ainsi, l'audit interne devrait être mené par niveau du système de santé afin d'atteindre les objectifs. A cet effet, l'audit interne au sein du MSANP intervient au niveau des directions régionales et Centrales de ce Système de santé.

Le schéma du système national de santé se présente comme suit :

Figure n°1 : Schéma du Système Nationale de Santé



Source : Cellule d'audit interne, Mars 2016

Le système national de santé se définit comme l'ensemble des ressources humaines, matérielles et financières ainsi que les institutions et les activités destinées à assurer la promotion, la protection, la restauration et la réhabilitation de la santé de la population. Nous pouvons distinguer le système de santé publique et le système de santé privé. Mais ce qui nous intéresse c'est le système de santé publique qui se divise en deux structures, les structures de soin et les structures administratives. Le système de santé fonctionne suivant la structure suivante :

3.1.Les institutions

Les institutions comprennent le niveau central (le MSANP), le niveau intermédiaire ou régional (le DRSP), le niveau district (le SDSP) et le niveau communautaire.

Le niveau central est en charge de la coordination générale du secteur santé, de l'identification des politiques nationales, de la normalisation, du développement des ressources humaines, matérielles et financières, de la supervision, du suivi et évaluation. Tandis que, le niveau intermédiaire ou régional qui est la Direction Régionale de Santé publique (DRSP) a comme attribution l'apport d'appui technique aux districts sanitaires. La DRSP planifie, conduit, suit et évalue la mise en œuvre des programmes d'intérêt national au niveau des districts sanitaires de la région sanitaire. Le niveau district est représenté par le Service de District de la Santé Publique (SDSP) dont la mission consiste à coordonner et à appuyer les formations sanitaires de base et de première référence dans l'offre des services de santé. Ce niveau constitue la pierre angulaire du système de santé et doit disposer d'une autonomie de décision et financière. Par ailleurs, le niveau communautaire participe dans la promotion de la santé et dans le fonctionnement et la gestion des structures sanitaires de base.

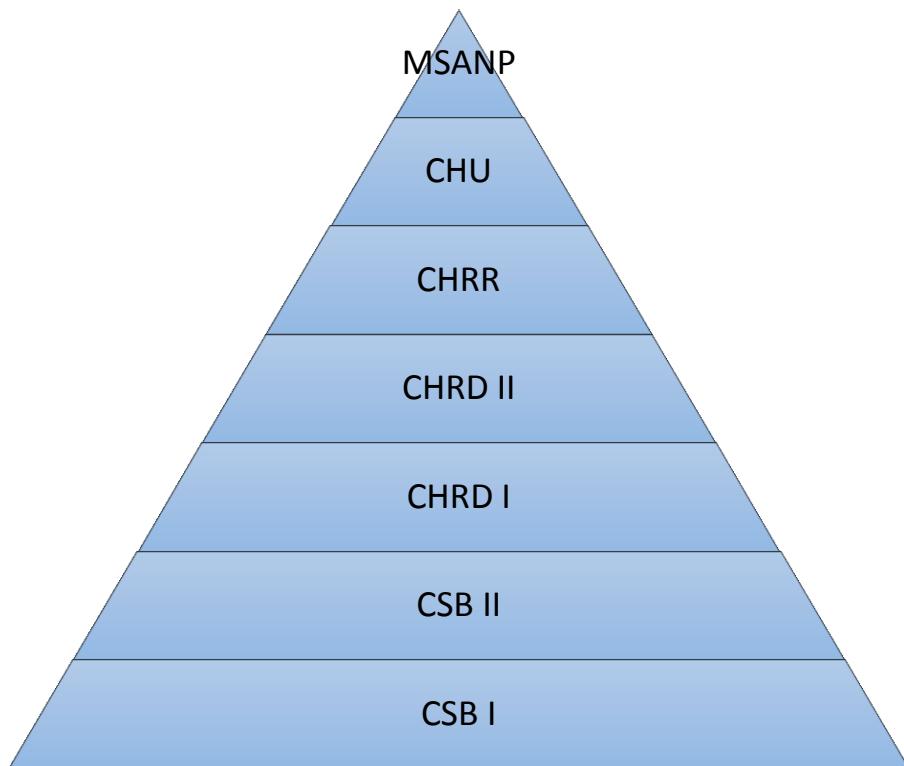
3.2.Les Etablissements de soins

L'organisation des soins fait appel à trois échelons. Le premier échelon, se trouvant au niveau du district sanitaire, est constitué par la fourniture de services au niveau communautaire à travers les agents communautaires et les agents de santé en stratégie avancée et par les formations sanitaires de base pour les premiers contacts et porte d'entrée de l'usager dans le système de santé: Centre de Santé de Base (CSB) Niveau 1 et 2. Le deuxième échelon est constitué par les Centres Hospitaliers de Référence de District niveau 1 et 2

(CHRD 1 et CHRD2). Le troisième échelon est formé par les Centres Hospitaliers de Référence Régionale (CHRR) et les Centres Hospitaliers Universitaires (CHU).

Les niveaux du système de santé nationale se présentent comme suit :

Figure n°2: Les niveaux du Système de Santé



Source : Cellule d’Audit Interne, Mars 2016

3.2.1. Les Centres de Santé de Base

Ce niveau d’offre de service représente un intérêt principal pour le MSANP car c’est la porte d’entrée de l’usager dans le système de santé. Ce premier niveau de la pyramide sanitaire comprend les CSB1 et les CSB2. Ces derniers constituent l’interface entre la communauté et le système de santé. Actuellement, les CSB publics à Madagascar sont au nombre de 2563 dont 956 CSB1 et 1632 CSB2. Les CSB offrent des services curatifs, préventifs, promotionnels, et gestionnaires, en priorisant la santé maternelle et infantile et la santé de la reproduction. Les CSB1 sont équipés d’infirmiers et d’aides-soignants et ne dispensent que les services de vaccinations et les soins de santé de base. Les CSB2 (un pour environ 10.000 individus) offrent des soins de maternité et sont équipés d’un médecin.

3.2.2. Les Centres Hospitaliers de Référence de District

Les principaux enjeux de la prestation de service au niveau référence résident dans l'offre continue de services de qualité et accessibles, la disponibilité de plateau technique adéquat et l'effectivité du système de référence contre référence. En 2014, il est recensé 60 CHRD sans chirurgie dont 56 publics et 90 CHRD avec chirurgie dont 31 publics, installés en général au niveau des chefs lieu de district sanitaire et qui sont les centres de référence de premier recours. Les CHRD1 du pays offrent les soins obstétricaux essentiels, mais n'assurent pas de service de chirurgie, ne disposent pas de plateau technique adéquat permettant l'établissement du diagnostic et la prise en charge des cas complexes comme le service d'imagerie, la banque de sang et le laboratoire.

3.2.3. Les Centres Hospitaliers de Référence Régionale et les Centres Hospitaliers Universitaires

Ce sont les hôpitaux de deuxième recours ou de deuxième référence. Dans cette catégorie, on compte les 16 CHRR et 22 CHU. Les CHRR assurent, selon le plateau technique dont ils disposent, la prise en charge des cas médicaux référés par les CSB1, CSB2, et CHRD1 et des interventions chirurgicales courantes. Les CHU sont des Hôpitaux de Référence Nationaux et lieux de formation universitaire initiale et postuniversitaire.

Pour conclure, la présentation du système national de santé s'avère nécessaire puisqu'il constitue le champ d'action de l'audit interne au sein du MSANP. Il est composé par les institutions qui ont chacun leurs missions et les établissements de soin qui font appel à trois échelons. Ainsi, c'est au niveau de ces institutions et établissement de soin que les auditeurs de la CAI interviennent lors de leurs missions d'audit interne.

Ce premier chapitre nous a permis d'avoir un aperçu sur le MSANP, sur la Cellule d'Audit Interne qui constitue notre champ d'investigation et sur le système national de santé qui est le champ d'application de l'audit interne au niveau du MSANP. Nous avons pu voir que la mission d'audit interne au niveau du MSANP concerne tous les niveaux du système de santé nationale. Passons maintenant à l'aspect théorique de notre sujet qui est l'approche théorique sur l'Audit interne. Ce chapitre nous servira de référence aux suites de notre devoir.

Chapitre II : Approche théorique sur l'audit interne

Le Service de l’Audit Interne est une structure du Ministère qui s’occupe de l’audit public. C’est la raison pour laquelle nous rappelons dans ce chapitre les théories de l’audit interne telles qu’elles sont requises pour tout travail d’audit interne. La mission de l’audit interne est de procéder à l’examen et à l’évaluation du caractère suffisant et de l’efficacité du système de contrôle interne ainsi qu’à la proposition de recommandations pour son amélioration. Dans cette section, nous allons voir le concept et la méthodologie de conduite d’une mission d’audit interne. Ainsi, nous allons développer toutes les notions utiles sur le concept d’audit interne.

Section 1 : Concept général sur l’audit interne

Il existe plusieurs types d’audit mais ce qui nous intéresse c’est l’audit interne qui est un audit réalisé par des personnes au sein d’une organisation. Nous allons ainsi voir l’historique et l’évolution de la fonction audit interne, ensuite les définitions de l’audit interne selon différents auteurs et enfin, les caractéristiques de la fonction audit interne.

1.1.Historique et évolution de la fonction audit interne

L’audit interne est une profession née aux Etats Unis en 1930 et au fil des années, le champ d’investigation de l’audit a été élargi: du domaine purement financier, il s’est étendu à l’ensemble des grandes fonctions et opérations des organisations.

Le monde des organisations est en constante mutation et l’audit interne ne peut rester indifférent à ces évolutions. L’évolution de la fonction d’audit interne dans les grandes entreprises et organisations résulte de la volonté de celles-ci, de se doter d’un outil d’investigation afin de maîtriser leur croissance, la décentralisation et la complexité des opérations.

L’audit interne a été défini comme « une fonction indépendante d’appréciation, mise en place dans une organisation et fonctionnant comme un service de l’organisation pour examiner et évaluer ses activités. L’objectif de l’audit interne est d’assister les membres de

l'organisation dans l'exercice de leurs responsabilités. A cette fin, l'audit interne leur fournit des analyses, des appréciations, des recommandations, des consultations et des informations concernant les activités examinées. »¹³

Actuellement, les domaines d'intervention de l'audit interne ont été élargis. Issue du contrôle comptable et financier, la fonction audit interne recouvre de nos jours une conception beaucoup plus large et plus riche, répondant aux exigences croissantes de la gestion de plus en plus complexe des organisations. Il intervient dans tous les domaines, toutes les fonctions, toutes les activités ou toutes les opérations d'une organisation.

L'audit est devenu un partenaire de la direction générale et du management notamment vis-à-vis de la maîtrise des opérations de l'organisation. Il s'est fixé un objectif qui consiste à vérifier la fiabilité et la qualité des informations fournies. Il est ainsi devenu un outil d'aide à la prise de décision et un facteur d'efficacité d'une organisation.

De ce fait, l'audit interne décèle les problèmes et formule des recommandations aux directions et aux audités en leur apportant une solution. Son rôle n'est pas de dénoncer ou d'accuser, mais il l'aide à anticiper les problèmes et se place dans une démarche vertueuse d'amélioration continue.

1.2.Définition de l'audit interne

L'audit interne présente plusieurs définitions, nous allons citer quelques-unes.

Pour l'IFACI, c'est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.¹⁴ Ainsi, la mission générale de l'audit interne consiste à vérifier si les objectifs du contrôle interne ont été atteints. Il Analyse les points forts et les points faibles du contrôle interne d'une organisation, compte tenu de sa gouvernance, de sa culture organisationnelle ainsi que des risques liés et des opportunités d'amélioration qui peuvent avoir un impact sur la capacité de l'organisation à atteindre ou non

¹³ BETHOUX Raymond, KREMPER François, POISSON Michel « L'audit interne dans le secteur Public ». (Page 67).

¹⁴ IFACI (Institut d'audit interne auparavant dénommé Institut Français de l'Audit et de Contrôle Interne) ,2002

ses objectifs. Cette définition nous fait voir aussi que l'audit interne est une activité qui jouit de l'autonomie, alors les personnes qui exercent cette fonction doivent être indépendantes pour être objectives et efficaces dans leurs missions. L'indépendance permet à l'auditeur d'évaluer équitablement tous les éléments pertinents examinés relatifs au domaine audité et de ne pas se laisser influencer dans son jugement. Lorsque les auditeurs internes exercent leurs activités, il est important qu'ils conservent leur indépendance et leur objectivité, que ce soit dans un secteur public ou privé sur lequel porte leur contrôle.

Selon GRET¹⁵, l'audit interne est une appréciation systématique et objective par les auditeurs internes des diverses activités et contrôles d'une institution, ayant pour but de déterminer si les informations financières et les données d'exploitation sont exactes et fiables, ou si les risques d'exploitation de l'institution sont identifiés et réduits au minimum. Ainsi, selon cet auteur même, l'audit interne a aussi pour but de déterminer si les réglementations externes, les politiques et procédures internes sont respectées.

Ensuite, l'audit interne est une activité de conseil réalisée par certains employés de l'entreprise qui certifie la régularité de la gestion de l'entreprise relativement au suivi de ses procédures. Il est exercé dans différents environnements juridiques et culturels ainsi que dans des organisations dont l'objet, la taille, la complexité et la structure sont divers. Il peut en outre être exercé par des professionnels de l'audit, interne ou externe à l'organisation¹⁶. Autrement, c'est un service interne à l'entreprise qui assure la mise en place, le suivi et le respect des procédures de contrôle interne.

1.3. Caractéristiques de la fonction audit interne

Les caractéristiques de la fonction audit interne concernent à la fois l'organisation et les personnes qui accomplissent la mission d'audit. Ainsi, on distingue la charte d'audit interne, la qualité d'audit interne, la gestion des auditeurs et la recherche d'éléments probants.

➤ La charte d'audit interne

La charte d'audit interne est un document officiel qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de cette activité. La charte définit la position de l'audit interne dans

¹⁵ GRET. Audit interne des institutions de micro finance, Guide pratique volume 1 (série : outil technique n° 3), 1998, 211pages

¹⁶ IFACI, Normes Internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, Introduction, pub 2008, révision 2012, 22 pages.

l'organisation; autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la réalisation des missions; définit le champ des activités d'audit interne. L'approbation finale de la charte d'audit interne relève de la responsabilité du Conseil¹⁷. Ainsi, elle montre la nature des missions couvertes, la programmation des missions et le rôle que peut avoir l'audit ainsi que son champ d'application. Elle permet aussi de voir la définition de l'audit interne, le code de déontologie et enfin les normes reconnues ou adoptées par la fonction audit interne.

➤ **La qualité d'audit interne et la gestion des auditeurs**

La notion de qualité d'audit interne recouvre la qualité des informations contenues dans les rapports, la conscience professionnelle apportée, la supervision adéquate aux travaux effectués par les auditeurs et surtout la durée de réalisation de ce dernier et l'efficacité du service d'audit interne.

En ce qui concerne la gestion des auditeurs, elle englobe l'organisation des auditeurs au niveau du service ou de la direction de l'audit interne, le recrutement des auditeurs, l'évaluation des travaux effectués par l'auditeur et enfin les formations de l'auditeur.

➤ **Recherche d'éléments probants**

Tout au long de sa mission, l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et appropriés qui vont lui permettre d'aboutir à des conclusions à partir desquelles ils fondent son opinion sur les comptes annuels. Il exerce son jugement professionnel et fait appel à son esprit critique pour déterminer la quantité et la qualité des éléments probants pour soutenir son opinion. Dans le cas où l'auditeur ne peut pas examiner l'ensemble des documents justificatifs et des écritures comptables, il choisit les techniques qui lui apportent une valeur probante suffisante dans les meilleures conditions de temps. Ainsi, pour l'obtention des éléments probants, les techniques suivantes peuvent être utilisées¹⁸ : la vérification, l'observation directe, l'enquête, la confirmation, le calcul et l'analyse.

La vérification consiste à contrôler les différents documents et les biens physiques. Tandis que l'observation directe consiste à regarder des personnes appliquer une procédure ou un traitement tout en effectuant un test de cheminement et un test de conformité. Pour l'enquête, il s'agit de rechercher les renseignements pertinents auprès des personnes objectives et compétentes au sein de l'organisation. En outre, la confirmation permet

¹⁷ IIA. Normes Professionnelles de l'Audit Interne applicables au 1er janvier 2009. Mission, Pouvoir et les Responsabilités de la fonction Audit interne. Article 1000 de la norme. (Page 3).

¹⁸ Cours d'Audit et commissariat au compte, Master II en Science de gestion, 2014-2015

d'obtenir directement, auprès des tiers qui entretiennent des relations commerciales ou financières avec l'entité, des informations sur le solde de leurs comptes ou des opérations effectuées avec eux. Par ailleurs, le calcul consiste à revoir toutes les opérations arithmétiques. Enfin, l'analyse est effectuée entre les informations obtenues et les documents examinés et tous les autres indices recueillis; les comparaisons avec des données antérieures, postérieures et prévisionnelles ou avec des données d'entreprises similaires.

En résumé, l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte des conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée¹⁹. Pour qu'une mission d'audit interne soit accomplie efficacement, une charte d'audit interne devrait être définie au sein du service d'audit interne. Ensuite, des actions de suivi de qualité devraient être effectuées pour veiller à la qualité de l'audit. En outre, la gestion des auditeurs tient une place importante dans la réalisation des missions d'audit. Enfin, l'opinion de l'auditeur doit être fondée sur des éléments probants et nécessite l'utilisation de certaines techniques.

Section 2 : La démarche d'audit

Une mission d'audit interne est réalisée dans le but d'analyser et d'identifier les lacunes ou les problèmes pour pouvoir élaborer des solutions et donner de conseils, pour éviter leur réapparition et enfin, pour s'assurer que les recommandations ont bien été respectées. Toute mission d'audit s'ouvre par un ordre de mission, cet ordre formalise le mandat donné par la direction générale à l'audit interne. La conduite d'une mission d'audit interne se déroule en trois grandes phases²⁰: la phase de préparation ou phase d'étude, la phase de réalisation ou de vérification, et la phase de conclusion.

2.1.La phase de préparation ou phase d'étude²¹

Il est indispensable pour l'auditeur d'effectuer une étude préliminaire, il doit toujours

¹⁹ ZAGHLOUL Mounim, « Le rôle de l'audit interne dans les établissements publics. » CIA, CISA, IIA MAROC. (Page 4).

²⁰ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'Audit interne », Éditions d'Organisation, Groupe Eyrolles, Paris 2010, (page 214).

²¹ BERTIN Elisabeth, Audit interne, Enjeux et pratique à l'international, édition organisation, 2007 (page 39-40)

préparer la mission en commençant par rassembler les informations nécessaires. Pour cela, l'auditeur prend connaissance de l'environnement et du domaine permettant de définir l'approche d'intervention qui servira de base à la planification de la mission, il prend aussi conscience des risques éventuels et fait le choix des objectifs après constatation des risques. Ainsi, afin d'avoir ces informations, l'auditeur collecte des documents, des informations, des éléments suffisants et pertinents. Ensuite ces informations recueillies doivent être complétées par une analyse économique et financière afin de situer le domaine, comprendre son évolution et comparer les principaux indicateurs d'activités. En outre, l'auditeur rencontre aussi les personnes concernées par la mission d'audit et leur pose les bonnes questions afin de bien connaître l'organisation qu'il audite. C'est alors au cours de cette phase que l'auditeur doit faire preuve de qualités de synthèse et d'imagination.

2.2.La phase de réalisation ou de vérification²²

Les auditeurs se lancent dans la mission de vérification suivant un programme d'audit qui est un document indiquant les démarches à effectuer durant la mission permettant d'atteindre les objectifs. La phase de réalisation fait appel aux capacités d'observation, d'analyse, de déduction, de dialogue et de communication de l'auditeur. Sur ce, il effectue un travail sur terrain et poursuit deux objectifs, la mise en évidence des faiblesses et des forces apparentes du dispositif de contrôle interne existant identifiées lors de la préparation de la mission et la proposition de solutions d'amélioration. L'auditeur va ainsi procéder à des tests et des observations élaborées à l'aide des questionnaires et met en œuvre les feuilles de couverture ou feuilles de test qui doivent indiquer l'objectif et la période du test, les tests à réaliser, les conclusions sur chaque élément contrôlé et la conclusion générale.

2.3.La phase de conclusion²³

Toute mission d'audit s'achève par la rédaction d'un rapport. Afin de rédiger ce rapport, l'auditeur présente les conclusions générales de la mission et recueille les objections, les précisions et les contestations de l'audité. Ce rapport d'audit interne comporte une présentation de l'entité, une analyse de l'organigramme et du fonctionnement, une analyse économique et financière mettant en évidence les éventuelles inexactitudes ou irrégularités et

²² BERTIN Elisabeth, Audit interne, Enjeux et pratique à l'international, édition organisation, 2007 (page 42)

²³ BERTIN Elisabeth, Audit interne, Enjeux et pratique à l'international, édition organisation, 2007 (page 44)

enfin une opinion ou un jugement sur les dysfonctionnements par opération qui doivent être suivis de conclusions et de recommandations. Le travail de l'auditeur ne s'arrête pas à l'émission d'un rapport d'audit mais il peut toujours intervenir jusqu'à ce que les résultats attendus soient réalisés.

Ainsi, une mission d'audit commence par une étude préliminaire du domaine à auditer et s'achève par l'émission d'un rapport d'audit. En général, cette démarche est la même pour toute mission d'audit interne mais il se peut qu'elle soit différente car les auditeurs internes peuvent établir une autre selon leur expérience dans le domaine ou leur jugement professionnel.

Section 3 : Les références normatives de l'auditeur interne

Les références normatives de l'auditeur interne sont constituées par un ensemble de textes aux caractéristiques variables. Nous allons voir dans cette section le code de déontologie et les normes d'audit interne.

3.1 Le code de déontologie

La fonction audit interne doit se doter d'un code de déontologie pour donner une assurance objective sur les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle interne. Le code de déontologie a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne. Le code de déontologie d'audit interne est composé d'un certain nombre de principes fondamentaux pertinents pour la profession et pour la pratique de l'audit interne et des règles de conduite décrivant les normes de comportement attendues des auditeurs internes. Le code de déontologie associé au « cadre de référence des pratiques professionnelles» (Professional Practices Framework) et les autres déclarations de l'IIA fournissent les lignes de conduite pour les auditeurs internes. Il est donc attendu aux auditeurs internes qu'ils respectent et appliquent les principes fondamentaux suivants²⁴ :

➤ L'intégrité :

L'intégrité des auditeurs internes est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement.

²⁴ IIA, L'importance des normes d'Audit interne, 2005, 8 pages

➤ **L'Objectivité :**

Les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, en évaluant et en communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leurs jugements par leurs propres intérêts ou par autrui.

➤ **La confidentialité :**

Les auditeurs internes respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent; ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les oblige à le faire.

➤ **La compétence :**

Les auditeurs interne utilisent et appliquent les connaissances, les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux.

Les règles de conduite sont une aide à la mise en œuvre pratique des principes fondamentaux et ont pour but de guider la conduite éthique des auditeurs internes. Ils se basent sur les principes fondamentaux pour dire comment l'auditeur doit se comporter dans son environnement de travail. En effet, il se doit d'être intègre, objectif, confident et compétent.

Les douze règles de conduite déclinent l'application des quatre principes fondamentaux de façon claire et pratique, et peuvent se résumer ainsi²⁵ : accomplir honnêtement les missions ; respecter la loi ; ne pas prendre part à des activités illégales ; respecter l'éthique ; être impartial ; ne rien accepter qui puisse compromettre le jugement ; révéler les faits significatifs ; protéger les informations ; ne pas en tirer un bénéfice personnel; ne faire que ce qu'on peut faire ; améliorer ses compétences et respecter les normes.

3.2 Les normes d'audit interne

La norme est un document d'ordre professionnel promulgué par « the Internal Auditing Standards Board » afin de fixer les principes de base que doit suivre la pratique de

²⁵ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'Audit interne », Éditions d'Organisation, Groupe Eyrolles, Paris 2010, page 108

l'audit interne, de fournir un cadre de référence pour la réalisation des activités d'audit interne en permettant l'apport de valeur ajoutée, d'établir les critères d'appréciation d'un bon fonctionnement de l'audit interne et de favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations. Ces normes sont subdivisées en des normes de qualification de l'audit et des auditeurs, en des normes de fonctionnement et le plus souvent complétées des normes de mise en œuvre pour les missions d'assurance et celles de conseil.

Les normes de qualification énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des activités d'audit. Ensuite, less normes de fonctionnement décrivent la nature des activités d'audit interne et définissent les critères de qualités permettant d'évaluer les services fournis. Tandis que les normes de mise en œuvre déclinent les précédentes pour des missions spécifiques comme l'audit de conformité et l'audit de fraude, elles concernent les activités d'assurance et les activités de conseil.

Cette section nous a permis de connaitre les références normatives de l'auditeur interne. Nous avons vu le code de déontologie qui constitue la référence morale des auditeurs dans leurs activités et les normes d'audit interne qui se déclinent en trois catégories qui sont les normes de qualification, les normes de fonctionnement et les normes de mises en œuvre. Les membres de l'équipe d'audit devraient agir en respectant ces Codes de Déontologie ainsi que ces normes.

Ainsi, ce deuxième chapitre nous a permis d'avoir un aperçu sur les concepts généraux de l'audit interne, sur l'évolution de sa fonction et ses caractéristiques. Elle nous a fourni les démarches nécessaires dans la conduite d'une mission d'audit interne. Nous avons pu voir que les membres de l'équipe d'audit devraient agir en respectant le Code de Déontologie défini ainsi que les normes en la matière. Ce cadrage théorique va nous permettre de mener à bien notre travail de recherche. Nous allons maintenant exposer la démarche méthodologique que nous avons adoptée pour la rédaction de notre ouvrage.

Chapitre III : Méthodologie d'approche

Pour la réalisation de ce travail de recherche, une démarche appropriée est indispensable. Ce chapitre va nous permettre de présenter concrètement toutes les démarches qui nous ont permis d'obtenir des informations afin de rédiger notre ouvrage. La méthodologie de recherche est constituée par les méthodes de collecte des données et l'exploitation de ces données. La méthodologie adoptée permet de déterminer la fiabilité de l'étude, sa portée ainsi que la pertinence des solutions proposées. Ainsi, ce chapitre nous permettra, de relater les démarches de collecte de donnée et la méthode d'analyse.

Section 1 : Méthode de collecte de données

Nous avons effectué un stage de formation pratique au sein de la Cellule d'audit interne afin de rédiger notre mémoire. Tout au long de notre stage, mais également après notre stage, nous avons procédé à la collecte des documents et des informations relatifs à notre thème. Nous avons pu tirer des informations à partir des documentations et des informations obtenues auprès des personnes autorisées par le biais d'un entretien.

1.1.L'entretien

La préparation de l'entretien est importante, elle a pour but de favoriser la personne afin qu'elle puisse rechercher des éléments précis et réfléchir à tous les aspects du problème. C'est une technique reconnue pour obtenir des informations fiables et utiles à la recherche. Avant de procéder à l'entretien, un guide d'entretien a été préparé à l'avance en fonction des informations voulues. Ensuite, nous avons eu quelques entrevues avec différents responsables. Des entretiens directs ont été réalisés grâce à des interviews qui nous ont permis d'entrer directement en communication avec la personne responsable de l'audit interne. Ainsi, nous avons procédé à deux types d'entretien : l'entretien ouvert et l'entretien fermé. Ces différents entretiens nous ont permis d'avoir d'amples informations sur le fonctionnement de la Cellule d'Audit Interne.

➤ L'entretien ouvert

L'entretien ouvert permet d'avoir des réponses détaillées et assez claires. C'est une méthodologie de recherche satisfaisante qui nous a permis de faciliter la rédaction des informations obtenues. Nous avons utilisé ce type d'entretien pour obtenir plus de détails sur les données qui ont été déjà en notre possession mais qui n'étaient pas assez claires. Cet entretien a été appliqué avec différents responsables. En effet, nous l'avons effectué avec le Directeur de la CAI et l'adjoint administratif. Nous avons laissé la personne interviewée exprimer librement son opinion par rapport aux différentes questions posées afin d'avoir le maximum d'information, afin d'avoir des données plus importantes et bien détaillées. Pour la formulation des questions, nous avons appliqué la méthode : QUI ? COMMENT ? POURQUOI ? QUEL ? COMBIEN ? A QUI ? De ce fait, les questionnaires ouverts nous ont permis d'obtenir des réponses objectives parce que nous n'avons pas contraint la personne interviewée à donner des réponses qui ne lui étaient pas propres.

➤ L'entretien fermé

L'entretien fermé est une technique qualitative fréquemment utilisée, où l'on pose comme principe l'acceptation de l'interviewé dans ce qu'il dit ou ne dit pas. Dans cet entretien, nous avons seulement exposé notre thème à la personne concernée et nous l'avons laissée exprimer librement et entièrement ses pensées, ses opinions et ses explications. Nous avons mené ce type d'entretien avec l'adjoint administratif et les professionnels de la cellule d'audit. L'objectif était de confirmer si les informations que nous avons détenues étaient vraies.

1.2.La recherche documentaire

Dans cette recherche, nous avons recueilli toutes les données écrites concernant notre thème. La recherche de documents nous a amené à exploiter des documents internes au sein de la cellule d'audit interne et des documents externes.

1.2.1. Documentation interne

Pour la collecte de données internes, nous avons consulté et utilisé des documents internes de la Cellule d'Audit Interne. Ces derniers nous ont été d'une très grande aide,

notamment au commencement de la rédaction du travail de recherche. Dès le début du stage, ces documents nous ont été accessibles, les responsables nous les ont remis pour que nous puissions enrichir nos connaissances sur l'audit interne, sur la pratique de l'audit interne au sein du MSANP.

1.2.2. Documentation externe

En vue de développer notre thème et de réaliser notre plan de travail, il s'avère utile de collecter le maximum d'informations possibles sur l'audit interne. Pour cela, nous avons eu recours à des documents externes. Ce sont les documents reçus des cours universitaires et les documents obtenus à partir des recherches sur internet. Cette technique de recherche nous a ainsi renvoyé à la lecture des ouvrages, des articles, des textes officiels, des notes de cours qui nous ont aussi aidés à la rédaction de ce mémoire. Nous avons ainsi mis à profit les cours théoriques dispensés durant toute notre formation universitaire à savoir les cours d'audit et de commissariat au compte, d'audit financier, d'audit général, de contrôle interne, de gestion des ressources humaines et de méthodologie. Ces cours nous ont permis de nous repérer dans notre analyse et de comparer les connaissances théoriques que nous avons acquises à la réalité sur terrain.

Des recherches sur internet ont aussi été effectuées. Les ouvrages physiquement disponibles, notamment au niveau des centres documentaires, sont peu nombreux et ne sont pas suffisants pour se documenter convenablement, cette situation nous a conduit à nous procurer d'autres documents nécessaire à la recherche sur internet. L'internet étant une source intarissable d'informations, nous avons utilisé ce système d'information afin de compléter plus rapidement les informations qui nous manquaient.

En résumé, cette section nous a montré la méthode de collecte de données que nous avons utilisées durant notre étude. Nous avons effectué des entretiens ouverts et fermés afin de collecter le plus d'informations concernant notre thème auprès des responsables de la CAI. En outre, nous avons aussi recueilli des documents internes au sein de la CAI et des documents externes pour amplifier nos données.

Section 2 : Méthode d'analyse des données

Nous allons montrer dans cette section comment les résultats des recherches seront présentés pour mieux savoir sur l'importance de la pratique de l'audit interne. Les résultats de notre étude sont basés sur la description des situations et les commentaires.

La collecte des données est suivie d'un dépouillement et d'une exploitation des données. Nous allons exposer dans cette section comment nous avons exploité toutes les données obtenues. Avant d'analyser les données recueillies, nous les avons tout d'abord triées ensuite catégorisées.

2.1.Le triage

Nous avons effectué un tri par pertinence des informations recueillies. Les éléments obtenus tels que les ouvrages, les notes, les cours, les décrets du ministère ont été révisés attentivement. Des prises de notes sur tous les points essentiels, les points dont nous aurions besoin et que nous trouvions nécessaires et pertinents ont été effectuées. Ainsi, nous avons hiérarchisé, classifié, valorisé et présenté les données collectées afin de les analyser. Les données importantes ont été traitées sur Microsoft Word lorsque leur exploitation nécessite l'utilisation d'un outil informatique.

2.2.L'analyse

Après triage de toutes les informations essentielles recueillies, nous les avons catégorisées afin de pouvoir les insérer ou les utiliser dans les différentes parties de notre mémoire. Les données que nous avons collectées nous ont permises d'effectuer une analyse sur la conduite d'une mission d'audit interne au sein du MSANP, d'analyser les forces et les faiblesses de la démarche d'audit interne.

Pour l'analyse des données, nous avons adopté le modèle SWOT proposé par Learned, Christensen, Andrews et Guth en 1969 de la Harvard Business School. SWOT est l'acronyme des termes anglais Strengths, Weaknesses, Opportunities et Threats qui veut dire en français Forces, Faiblesses, Opportunités et Menaces ou FFOM. L'outil de diagnostic SWOT permet d'analyser le contexte externe et interne du ministère en maximisant d'une part les potentiels

des forces et des opportunités et en minimisant d'autre part les effets des faiblesses et des menaces.

Le SWOT permet aussi de donner des mesures d'accompagnement pour les forces et les opportunités et de proposer des solutions pour les faiblesses et menaces auxquelles fait face la CAI.

A partir de l'analyse FFOM, nous avons dégagé les forces et les faiblesses, les opportunités et menaces dans un tableau dont le contenu sera ensuite détaillé pour la rédaction de la deuxième partie et la troisième partie de l'ouvrage. Les autres données triées que nous avons jugées pertinentes ont été insérées dans différentes parties du mémoire. L'insertion se fait en fonction de l'information utilisée et du plan du mémoire.

Cette section a été consacrée à la présentation de notre méthode d'analyse de données. Sur ce, avant l'analyse, nous avons tout d'abord effectué un triage de toutes les informations obtenues, ensuite, nous les avons catégorisées. Nous avons utilisé la méthode SWOT pour l'analyse des données. Le SWOT est un outil de diagnostic qui sert à détecter les forces, les faiblesses, les opportunités et les menaces des résultats obtenus et d'en proposer des mesures.

En somme, dans ce chapitre ont été détaillées toutes les actions que nous avons effectuées pour réaliser ce travail de recherche. Pour collecter les informations, l'entretien et la documentation ont été choisis. Nous avons aussi pu voir de quelle manière nous avons exploité ces informations. La méthodologie appliquée nous a aidés dans la collecte des informations et de documents se rapportant à notre thème pour nous permettre de faire une bonne analyse.

Conclusion partielle

Pour conclure, la première partie nous a permis de découvrir d'un point de vue global les généralités essentielles à notre étude. Le premier chapitre démontrant le contexte général de notre étude, nous a permis d'en savoir plus sur le MSANP, son organisation, ses missions et attributions ainsi que sur la CAI et sur le système de santé qui constitue le champ d'action de ce dernier. En effet, le domaine d'intervention de la CAI embrasse tous les niveaux du système de santé, jusqu'aux projets financés par les bailleurs.

Le deuxième chapitre concernant l'approche théorique de notre étude nous a exposé le cadrage théorique nécessaire pour mener à bien notre analyse. Nous avons parlé du concept général sur l'audit interne où l'historique et l'évolution, les définitions et les caractéristiques de l'audit interne ont été présentés. Nous avons vu que l'audit interne est un organe d'assistance de la direction et du management. Nous avons également parlé de la démarche de conduite d'une mission d'audit qui se déroule suivant trois phases. Nous avons vu qu'une mission d'audit suit une succession logique d'actions importantes les unes que les autres. Les références normatives de l'auditeur interne qui sont le code de déontologie et les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne ont aussi été présentées afin de faciliter la compréhension de la suite de notre étude.

Enfin, le dernier chapitre décrivant notre méthodologie de recherche nous a fait ressortir les méthodes déployées pour obtenir et exploiter les informations afin de nous permettre de faire une bonne analyse. Nous avons parlé des méthodes de collecte de données et des méthodes d'analyse de ces données. Après ces présentations générales, nous allons maintenant passer à la deuxième partie de notre étude concernant le résultat de notre recherche.

DEUXIEME PARTIE : RESULTATS

La première partie du présent travail a été consacrée à la présentation du cadre général de notre étude, de l'approche théorique sur l'audit interne et de la méthodologie d'approche que nous avons adoptées pour collecter et analyser les informations recueillies. Cette partie nous a permis d'acquérir les notions théoriques nécessaires, notamment en termes d'audit interne, pour orienter et mener à bien notre analyse. Cette deuxième partie consiste à la présentation des résultats obtenus durant notre étude. Ainsi, nous allons développer la pratique de l'audit interne au sein du MSANP. Lors de notre passage au sein de la CAI des études ont été réalisées sur le fonctionnement de l'audit interne et de la direction, sur les personnes accomplissant les missions d'audit interne, et sur l'organisation des activités.

Ainsi, dans un premier chapitre intitulé « la conduite d'une mission d'audit interne au niveau du système de santé », nous allons voir les différentes phases de la démarche d'audit interne au sein de la CAI à savoir la phase de préparation, la phase de réalisation et la phase de conclusion. Dans un second chapitre nous allons procéder à l'évaluation de l'audit interne selon les normes afin de mieux savoir sur l'appréciation des normes de l'IIA.

Chapitre I : La conduite d'une mission d'audit interne au niveau du système de santé

L'audit interne est une fonction qui répond à une définition précise. Il est mis en œuvre selon une méthodologie bien déterminée afin de mener à bien la mission d'audit interne. A cet effet, le déroulement d'une mission d'audit interne exige une grande rigueur et doit obéir à certaines règles. Ces dernières peuvent être évolutives et adaptées selon d'une part la nature de la fonction, de la structure, du système ou encore du processus ou de la procédure à auditer, et d'autre part, le contexte et les conditions de fonctionnement de l'entité auditee.

La conduite d'une mission d'audit interne se structure en trois grandes phases : la phase de préparation de la mission (ou phase d'étude), la phase du déroulement de la mission (ou phase de vérification) et la phase de conclusion. Dans ce chapitre nous allons voir les réalités sur la conduite de la mission d'audit par la CAI. L'audit effectué par la CAI concerne essentiellement l'audit financier, l'audit au niveau des hôpitaux, l'audit organisationnel et de performance, l'audit du FANOME et du fonds d'équité.

Section 1 : Phase de préparation ou phase d'étude

Dans cette première section, nous allons voir la phase de préparation d'une mission d'audit au sein de la CAI.

Trois situations enclenchent la mission d'audit interne au sein de la CAI :

- Réalisation des activités incluses dans le PTA (Plan de Travail annuel) : l'audit interne fait partie des activités quotidiennes de la CAI. Le PTA est établi durant le premier semestre de l'année et doit faire l'objet de validation et d'approbation avant le démarrage effectif des interventions de l'audit interne. C'est un document qui synthétise les activités de l'audit interne par ordre de priorité.
- Ordre émanant du Ministre qui exige une exécution immédiate, doléances émanant des structures du ministère nécessitant un audit,
- Audit des projets ou programmes financés par les partenaires techniques et financiers(PTF).

La phase d'étude est enclenchée par deux étapes : la prise de connaissance du domaine audité et l'identification des risques et opportunités d'amélioration. Ces derniers constituent le plan de la phase d'étude et permettent à travers un programme ficelé de définir les domaines, fonctions ou activités à examiner, les structures (divisions ou services) à visiter, les interviews à réaliser ainsi que les personnes à rencontrer et les informations (données pertinentes) à recueillir ainsi que les points critiques à bien comprendre.

Préalablement à la phase de prise de connaissance, le directeur de l'audit adresse aux responsables concernés une lettre de mission au plus tard 15 jours avant le démarrage de la mission d'audit pour leur informer qu'un audit va être réalisé. Ensuite, les auditeurs préparent des outils d'audit interne, ces derniers dépendent des entités, des services ou directions, des pharmacies et des hôpitaux à auditer. Ainsi, ils procèdent à la constitution des équipes, à la budgétisation, à l'élaboration du chronogramme des activités, à la préparation de l'ordre de mission et de l'ordre de route.

Les missions d'audit interne sont entamées suite à l'émission d'ordres de missions signés par le Ministre. L'ordre de mission est le mandat donné par la hiérarchie supérieure aux auditeurs pour informer les responsables concernés de l'entité à auditer de leur intervention imminente pour la réalisation des audits internes planifiés à l'avance. Ces ordres de mission arrêtent notamment l'objet, l'étendue de la mission et, éventuellement, sa durée.

Le plan d'approche défini par l'ordre de mission conclut la phase de reconnaissance du domaine et organise la phase d'étude. Il définit les objectifs de la phase d'étude et les modalités de mise en œuvre de l'analyse des risques correspondants. Ce plan d'approche consiste en l'organisation logique des travaux de l'auditeur pour répondre aux attentes de la hiérarchie supérieure et de l'entité auditee, en évaluant les risques réels d'un dysfonctionnement donné. Les auditeurs observent ou constatent les faits et les comparent au référentiel de procédure.

1.1. Prise de connaissance du domaine à auditer :

Préalablement, le responsable au sein de la CAI contacte le responsable du domaine à auditer, lui informant de leur arrivée pour effectuer la mission d'audit interne. Il leur demande de préparer tous les documents nécessaires pour l'audit. Ensuite, les auditeurs préparent la masque de saisie et vérifient auprès de la DPLMT, la situation du budget de l'Etat du domaine

à auditer, si des dotations lui ont été accordées ainsi que l'existence des rapports mensuels pour la Pha-G-Dis et rapport trimestriels pour les hôpitaux.

Arrivés au site, les auditeurs réalisent une visite de courtoisie et effectuent une réunion d'ouverture. Ce dernier se réalise par la présentation des auditeurs par le responsable de la structure d'audit, par la présentation de l'entité auditee par le directeur ou responsable ainsi que par l'exposition et rappel du rôle de l'audit interne, de sa place et son positionnement au sein du Ministère.

Ainsi, cette réunion concerne la présentation du planning prévisionnel de la mission, la préparation de la logistique (téléphone, bureau,...) et planning des premiers rendez- vous et la sensibilisation du personnel de l'entité auditee sur l'importance de leur participation en tant que « acteurs » et non « victimes ou suspects ».

Pour la prise de connaissance, les auditeurs examinent le domaine à auditer, visitent les sites (divisions ou services), rencontrent les personnes qui y travaillent, réalisent des interviews, recueillent toutes les informations nécessaires et analysent les points critiques. A cet effet, les auditeurs recherchent tout élément de définition et d'analyse de l'activité à cerner sur des documents propres de l'entité auditee. Ils consultent les bases documentaires de cette entité comme les bases de données informatiques ou tous autres fonds documentaires.

Les auditeurs aussi détectent les points marquants de l'histoire du domaine audité, identifient les chiffres saillants et les données importantes, les méthodes de gestion et les systèmes d'information propres à l'entité auditee. En outre, ils collectent les rapports antérieurs d'audit.

1.2. Identification des risques et opportunités d'amélioration

Cette étape permet aux auditeurs internes de prendre conscience des risques et des opportunités d'amélioration. Les moyens de l'audit interne étant limités, la couverture de l'ensemble des risques identifiés et recensés ne peut être totale. C'est pourquoi, la planification des missions dans le temps permet la couverture de ces risques. Ces risques identifiés et recensés, seront donc évalués pour en déterminer la probabilité de réalisation ainsi que les conséquences qu'ils peuvent engendrer.

Les auditeurs au sein de la CAI identifient les risques à partir des manuels de procédure. Pour les projets, ce manuel décrit dans le temps les différentes phases de procédure

administrative, financière et comptable ainsi que les modalités de traitement des opérations avec la place et le rôle des intervenants. Il définit aussi les consignes sur l'utilisation des fonds dans le cadre du projet. En ce qui concerne l'identification des risques des structures de soin du système de santé publique, des barèmes sont fixés par des axes réglementaires comme par exemple la tenue d'espècess dans les caisses des pharmacies ne doit pas dépasser les 100000Ar, l'existence de rupture de stock, la non réalisation des activités.

L'appréciation du risque repose sur deux estimations, le degré de gravité de la perte pouvant en résulter (ou des conséquences directes et indirectes) et la probabilité ou la possibilité de réalisation du risque (notion quantifiée formellement ou documentée par référence à l'expérience de l'auditeur).

Les procédures, informations et chiffres significatifs collectés au cours de la phase de reconnaissance sont analysés dans la phase d'analyse des risques. Cette phase d'identification va conditionner la suite de la mission, elle va permettre à l'auditeur de construire son référentiel, de concevoir son programme et de l'élaborer.

1.3.Budget, Allocation, Planning, Suivi (B.A.P.S)

Le Budget, Allocation, Planning et le Suivi organisent l'intervention de l'auditeur dans le temps (durée, dates) et l'espace (sites, auditeurs) de la phase d'étude à la diffusion du rapport. La charge en temps que nécessite chaque tâche du programme de travail doit être estimée et évaluée pour maîtriser le déroulement de la mission au-delà de la phase d'étude.

Les tâches du programme de vérification allouées aux auditeurs sont définies avant chaque mission. Les dates et lieux où les tâches du programme de vérification seront effectuées sont aussi prévus pour organiser l'affectation des auditeurs et pour obtenir la disponibilité des audités.

Le B.A.P.S est établi préalablement afin de contrôler le déroulement de la mission, éventuellement de modifier son parcours ou de l'adapter selon le contexte de la mission en question. Il sert à établir les références, directement pour les audits récurrents et par analogie pour les audits prototypes, permettant de proposer un programme annuel sérieux. L'établissement d'un B.P.A.S permet aussi d'assurer le suivi des missions en matière de budget temps, d'allocation, de planning et de suivi.

Le budget temps s'agit du nombre d'heures ou de journées consacrées à chaque tâche du programme de vérification ainsi que du nombre total d'heures chargées par mission d'audit

interne. Au sein de la CAI, le budget défini est une somme de tous les budgets de mission et est fonction du temps et de l'espace d'intervention. L'allocation consiste en l'affectation des tâches aux auditeurs. Tandis que le planning sert à déterminer quand effectuer les tâches, quand prévoir les rendez-vous et les résultats (rapport d'audit interne, lettre de recommandations). Le suivi est la manière la plus sûre pour un auditeur de s'assurer de l'état d'avancement des travaux en prévisionnel et en réel.

Pour conclure, cette section nous a parlé de la phase préparatoire pour effectuer une mission d'audit interne au niveau du système de santé. Nous avons vu qu'une mission d'audit au sein de la CAI est enclenchée par deux situations et que la phase d'étude se réalise par la prise de connaissance du domaine à auditer et par l'identification des risques et opportunités d'amélioration. Ainsi, préalablement, la CAI communique le domaine à auditer de leur présence, ensuite les auditeurs réalisent une visite de courtoisie, effectuent une réunion d'ouverture et collecte les informations nécessaires concernant le domaine. Pour l'identification des risques, ils utilisent des manuels de procédure et des axes réglementaires. En outre, un B.P.A.S est élaboré au préalable afin d'organiser l'intervention de l'auditeur dans les sites.

Section 2 : Phase de vérification

Cette deuxième section sera consacrée à la phase de vérification. Cette phase permettra aux auditeurs de fonder ses opinions sur la fiabilité des informations recueillies. L'auditeur doit rassembler à l'aide de l'inspection, de l'observation, d'investigation et de la confirmation une justification positive suffisante pour servir de base raisonnable à l'expression d'une opinion sur les faits existants qu'il examine.

Cette phase fait appel aux capacités d'observation, de dialogue et de communication des auditeurs, ils doivent se faire accepter pour une intégration réussie. Par ailleurs, la compétence de l'auditeur à effectuer son travail joue un grand rôle au niveau de la phase d'audit puisque c'est là qu'il met en pratique tout son savoir et son expérience.

Comme nous l'avons présenté dans le premier chapitre, le système national de santé constitue le champ d'action de l'audit interne au sein du MSANP. Ainsi, la CAI procède à

l'audit des unités de pharmacie des hôpitaux (CHU, CHRR, CHRD 1 ou 2), des pharmacies de gros de district (Pha-G-Dis), des pharmacies à gestion communautaire (Pha-Ge-Com : CSB 1 ou 2), des gestions financières des directions centrales et services centraux et des directions régionales.

2.1.Audit pharmacie

L'audit pharmacie concerne essentiellement l'audit des intrants de santé et des fonds. Ainsi, nous allons voir particulièrement l'audit des unités de pharmacies au niveau des hôpitaux, l'audit du FANOME et du Fonds d'équité. Ces derniers consistent à analyser la gestion des médicaments et consommables médicaux ainsi que des fonds générés par la vente de médicaments et consommables médicaux et des actes médicaux qui sont payants à deux niveaux : Pharmacie de Gros de District (Pha-G-Dis) et celles des Formations Sanitaires (CHD et CSB). Il existe deux types de pharmacies au niveau des hôpitaux et des formations sanitaires à savoir la pharmacie de gros (stockage des intrants de santé) et la pharmacie détail (vente de médicaments). C'est auprès de la pharmacie de gros que la pharmacie détail s'approvisionne. En outre, la pharmacie de gros et la Pha-G-Dis font directement des commandes périodiques à la Centrale d'Achat SALAMA. Ce dernier est en charge de l'acquisition, du stockage, du contrôle de qualité et de la distribution des médicaments essentiels génériques entrant dans le système FANOME et des consommables jusqu'au niveau des hôpitaux et des districts sanitaires (Pha-G-Dis). Les formations sanitaires se ravitaillent auprès de la Pha-G-Dis.

Les pharmacies de gros ou détails doivent être fermées durant la période d'audit.

➤ L'audit du fond d'équité

L'audit du fond d'équité consiste en premier à la vérification de la disponibilité de la liste des démunis mise à jour et signée par le Maire. Ensuite, les auditeurs confrontent la mise en application de la prise en charge gratuite des démunis. Après, ils analysent le bilan théorique du fonds d'équité après avoir retranché la valeur des bons de soins pour les démunis avec le montant existant à la banque ou à la caisse d'épargne. Enfin, ils effectuent une clarification du déficit ou excédent du bilan

Le tableau suivant présente les démarches effectuées par les auditeurs lors de l'audit pharmacie :

Tableau n°1: Audit Pharmacie

Audit des hôpitaux	Audit FANOME	
	Audit de la pha-G-Dis	Audit du CSB et CHD
<p>Vérification</p> <p>-du contrat de concession,</p> <p>-de l'existence du Comité de réception des médicaments et d'un Comité de condamnation des médicaments périmés ou avariés et des P.V. de destruction</p>	<p>Vérification :</p> <p>-de la validité du contrat de concession avec le Prestataire de la Pha-G-Dis,</p> <p>-du respect des attributions de l'EMAD ou Equipe Managériale de District et du Prestataire</p> <p>-de l'existence de comité de réception et de PV de réception des médicaments</p>	<p>Vérification de :</p> <p>-l'opérationnalisation du Comité de Gestion ou COGE</p> <p>-la sécurisation des magasins de gros et unité de détail</p>
<p>-Etablissement du bilan des entrées et des sorties des médicaments et des consommables médicaux</p> <p>-Etablissement du bilan des entrées et des sorties des fonds générés par la vente de ces derniers</p> <p>-Arrêté de caisse et saisie après comptage de l'argent en main</p> <p>-Faire signer une lettre d'engagement à l'auteur du déficit dans le cas où un vol ou détournement a été identifié</p>		

Source : Cellule d'Audit Interne, Avril 2016

Les auditeurs établissent le bilan des entrées et des sorties des médicaments et des consommables médicaux ainsi que le bilan des entrées et des sorties des fonds générés par la vente de ces derniers. Pour cela, ils rassemblent et exploitent les pièces justificatives et les outils de gestion. Ces pièces justificatives concernent les entrées et sorties de médicaments, de consommables médicaux et des fonds. Les outils de gestion sont les suivants : relevé bancaire,

journal banque et caisse, registre des entrées et des sorties de médicaments, RUMER (livre de recette), fiche de stocks, rapport du dernier audit (afin de déterminer les soldes et les stocks initiaux). La saisie des informations se fait sur des masques de saisie élaborée par l'équipe.

➤ **Etablissement du bilan des entrées et des sorties des médicaments et des consommables médicaux**

Pour l'établissement du bilan des entrées et des sorties des médicaments et des consommables médicaux, les auditeurs effectuent l'inventaire exhaustif de stock des médicaments et consommables gros et détail (nom des médicaments, présentation, nombre et date de péremption). La valorisation au niveau des hôpitaux et des formations sanitaires se font au prix 1,35 tandis que celle de la Pha-G-Dis se fait au prix SALAMA. Le montant du stock initial dans l'inventaire est le montant du stock lors du dernier audit, les intrants achetés ainsi que les dons constituent les entrées (**Annexe 2**). Après, les auditeurs vérifient la cohérence des outils de gestion. Ils confrontent le Registre des entrées des produits pharmaceutiques aux Factures, Bons de Livraison et Fiches de stock et vérifient aussi l'enregistrement des dons. Puis, ils confrontent le registre de sortie des médicaments et consommables médicaux aux RUMER, ordonnances factures, bons de soins, ordonnances non payées et autres sorties pour les unités de pharmacies gros et détail, et aux bons de commande et bons de livraison provenant des CSB et CHD et autres bons de sorties en bonne et due forme pour les Pha-G-Dis. Enfin, la différence entre la valeur du stock théorique et du stock physique fait ressortir un écart et ce dernier sera vérifié et analysé après pondération au prix actuel.

➤ **Etablissement du bilan des entrées et des sorties des fonds générés par la vente des médicaments et des consommables médicaux**

Pour l'établissement du bilan sur le fonds généré sur les recettes et dépenses, les auditeurs vérifient la cohérence d'écriture des outils de gestion et des pièces justificatives. Ils confrontent le montant versé par le dispensateur au trésorier et le montant versé à la banque ou à la caisse d'épargne. Puis, ils vérifient si toutes les dépenses sont enregistrées, ils vérifient toutes les pièces justificatives des dépenses et analysent leur validité. Après, les auditeurs internes détectent et valorisent les types de dépenses non autorisées. Pour la Pha-G-Dis, les recettes seraient valorisées à 1,07 % si le gardien a été payé par le Prestataire (6% pour les

frais de prestations du prestataire de la Pha-G-Dis et 1 % pour le gardien) et à 1,06 si le gardiennage de la Pha-G-Dis est assuré par le personnel du District. L'écart entre le solde théorique et le fonds en banque et en caisse sera vérifié et clarifié (déficit ou excédent) dans le bilan financier.

2.2.Audit de la Cession et des autres ressources des hôpitaux:

L'audit de la cession et des autres ressources sont réalisés auprès des CHU et CHRR. Pour la Cession, les auditeurs vérifient les arrêtés de création et de nomination de régie des recettes afin de détecter les fonctions incompatibles (à la fois régisseur des recettes et des dépenses) et établissent le bilan des recettes et des dépenses. A cet effet, ils inventoriaient les recettes et dépenses provenant de la cession. Ils contrôlent et comptabilisent les recettes et les dépenses pour la cession à l'aide du livre de dépense, du cahier de caisse et de banque, du registre des recettes, du registre de bons de sortie et des relevés bancaires. Puis, les auditeurs détectent les anomalies de gestion de la cession. Ensuite, ils comparent les soldes théorique et physique de la cession et clarifient les déficits ou excédent dans le bilan financier de la gestion de la cession.

Les autres ressources concernent l'audit des unités de cuisine, l'audit des unités d'ambulance et l'audit de la gestion de consommation d'oxygène. L'audit des unités de cuisine et l'audit des unités d'ambulance consistent à vérifier d'une part la validité du Contrat de concession, le respect des engagements de l'administration et du Concessionnaire et l'utilisation rationnelle des crédits alloués et d'autre part à établir un bilan sur le service des unités de cuisine et des unités d'ambulance. Pour l'audit de la gestion de consommation d'oxygène, les auditeurs établissent le bilan des entrées et des sorties. Ainsi, ils vérifient la cohérence d'écriture avec l'acquisition de bouteilles d'oxygène et confrontent la consommation de bouteilles avec la quantité d'oxygène effectivement consommée par les malades. Ensuite, ils comparent le nombre de bouteilles d'oxygène acquis au montant alloué et analysent la tendance de la consommation d'oxygène par rapport au nombre de malades potentiels dans le RMA et recherchent les causes d'anomalie de gestion.

2.3.Audit financier, audit organisationnel et audit de performance

L'audit financier au sein de la CAI concerne l'audit des fonds alloués par les partenaires et l'audit du budget de l'Etat. L'audit du budget de l'Etat, l'audit organisationnel

et de performance se font rarement par la CAI. La méthodologie d'audit financier est inscrite dans le guide d'audit.

L'audit des fonds alloués par les PTF consiste à analyser la cohérence de l'utilisation des ressources telles qu'il est prévu dans le document de référence et l'emploi par la vérification des pièces justificatives des dépenses. Cet audit concerne l'audit des projets tels que le projet GAVI (Global Alliance for Vaccines and Immunization), le projet PAUSENS (Projet d'Appui d'Urgence aux Services essentiels de l'Education, Nutrition et Santé).....Un manuel de procédure est établi par chaque projet servant de référence pour la gestion des programmes «santé» du Ministère de la Santé Publique. Les auditeurs vérifient les ressources, les emplois et les procédures de rapport puisque pour chaque activité réalisée, ils doivent s'assurer qu'il y ait un rapport technique et un rapport financier faisant ressortir le détail des dépenses réalisées par rapport aux fonds alloués et le reliquat disponible en trésorerie. Ainsi, ils vérifient le respect des procédures, les dossiers comptables et les pièces justificatives. Les auditeurs constatent aussi les existants en matière des ressources humaines, matérielles et financières et détectent les anomalies de gestion des fonds financés par le PTF. Les résultats seront inscrits dans un tableau et seront analysés.

L'audit du budget de l'Etat consiste à analyser la composante du PDSSP ou Projet de Développement d'un Système de Santé Pérenne ainsi que l'analyse de l'Etat C3 par PCOP (Plan Comptable des Operations Publiques). Le PDSSP a été élaboré par le ministère afin de disposer d'un document de référence pour mieux piloter le processus de redressement de la situation sanitaire. Chaque acteur dans le système de santé s'y réfère dans toutes interventions de développement sanitaire. Ainsi, les auditeurs effectuent des vérifications sur chaque procédure en suivant l'ordre défini par le guide de procédures d'audit.

L'audit organisationnel consiste en une vérification de la logique structurelle d'une organisation en fonction de son organigramme général, des objectifs à atteindre et de l'adéquation des personnes et compétences qui la constituent. Ainsi, les auditeurs vérifient l'organisation de service selon les directives afin d'améliorer le niveau de performance. Ils analysent la gestion du personnel, la mise en application des standards de services pour le renforcement des informations aux usagers, des documents de référence et des instructions permanentes. L'audit de performance consiste à effectuer une appréciation de la tendance des indicateurs prioritaires du Système National Intégré de Suivi Evaluation ou SNISE, de la Politique Générale de l'Etat par rapport aux objectifs définis par niveau.

Nous avons pu voir dans cette deuxième section la méthodologie d'audit effectuée par la CAI durant la phase de vérification. Ainsi, les auditeurs au sein de la CAI effectuent leur travail suivant le guide d'audit interne. Ils réalisent l'audit des pharmacies, l'audit de la cession et des autres ressources des hôpitaux, l'audit financier, organisationnel et de performance. Ils évaluent et analysent les documents existants et cherchent les écarts afin de remédier à la situation et ainsi d'améliorer la gestion au sein de l'entreprise.

Section 3 : Phase de conclusion

Dans cette troisième section, nous allons parler de la phase de conclusion. Elle est la dernière phase de réalisation d'une mission d'audit. L'auditeur va cette fois élaborer et présenter son produit après avoir rassemblé les éléments de sa récolte. C'est dans cette phase que l'auditeur élabore le rapport d'audit interne en donnant des recommandations qui vont permettre à chaque niveau de système de santé d'avoir une meilleure maîtrise des risques et à atteindre les objectifs. L'établissement du rapport se fait en trois étapes, l'élaboration du projet de rapport, le rapport définitif et l'acceptation des réponses et suivi des recommandations.

3.1 Elaboration du projet de rapport

A la fin de chaque mission, l'auditeur rédige un « projet de rapport » formalisant ses constats et recommandations. Le « projet de rapport » constitue un relevé des lacunes, des faiblesses et des dysfonctionnements constatés au cours de la mission. Ils seront évalués et hiérarchisés en fonction du degré de gravité des conséquences qu'ils induisent. L'équipe d'audit structure sa réflexion et organise son discours avant de rendre compte ses conclusions aux principaux responsables audités et aux services concernés par la mission d'audit. Ensuite, les auditeurs effectuent une restitution orale des principaux constats relevés à la fin du travail sur terrain. Le chef de mission fait un compte rendu final au principal responsable du site audité en présentant les observations les plus importantes. Ainsi, les auditeurs, présentent les résultats des vérifications effectuées ainsi que les conclusions générales de la mission et recueillent les objections ou les précisions, voire les constatations des audités qui leurs seront utiles pour rédiger le rapport d'audit. Ensuite, après restitution, les auditeurs reviennent à leur bureau pour établir un rapport d'activité.

3.2 Rapport définitif

Arrivée au bureau, l'équipe d'auditeur établit un rapport définitif. Ce document est le dernier acte de la mission d'audit. Le rapport d'audit interne est un document d'information pour la hiérarchie et va aussi servir d'outil de travail pour l'audité. Il présente une argumentation claire, reposant sur l'identification précise des risques observés ou révélés et indiquant dans leurs grandes lignes les points de faiblesse et les mesures à prendre. L'objectif recherché à travers la rédaction d'un rapport d'audit est de relater le déroulement de la mission et de présenter les résultats des travaux effectués sur le terrain. Ce rapport définitif contient le titre de la mission, la date d'envoi du rapport, les noms des auditeurs ayant participé au travail avec ceux des chefs de mission, les noms des destinataires du rapport d'audit, un sommaire détaillé du rapport, la présentation de la mission et le corps du rapport.

La présentation de la mission est une introduction générale informant le contexte de la mission, les objectifs et la méthodologie. Le corps du rapport comporte l'état de lieu concernant le contrat de concession et l'organisation de l'entité auditee, les résultats qui sont inscrits dans un tableau (bilans, inventaires de stocks), les analyses et réflexions sur les activités, les recommandations et suggestions visant à une amélioration adressées au différents responsables du domaine audité, le tout présenté dans l'ordre logique et cohérent du sommaire.

Lorsque le rapport est établi, l'auditeur le présente au directeur de la CAI ou à l'adjoint administratif pour relecture afin qu'il donne son avis et/ou des instructions éventuelles. Ensuite, après approbation, ce rapport d'audit interne sera accompagné d'une lettre de synthèse du rapport rédigé par le directeur et sera envoyé au Ministre, au Directeur du cabinet, au Secrétaire Général et au responsable de l'entité audite (DRSP, prestataire de l'unité de pharmacie et médecin chef pour les CHRR, DHRD, responsable de la pharmacie et médecin inspecteur pour les CHRD, DEHU (Direction des Etablissement Hospitalier Universitaire) et concessionnaire pour les hôpitaux ainsi qu'à la DPLMT).

3.3 Acceptation des réponses et suivi des recommandations

De tout temps les auditeurs internes ont eu le souci de savoir ce que devenaient leurs recommandations afin de pouvoir mesurer la réelle efficacité de leurs travaux et suivre les

solutions qui sont données à des problèmes dans lesquels ils se sont totalement impliqués²⁶. La CAI formule toujours des recommandations après la constatation des faits sur le terrain. L'auditeur interne procède ensuite au suivi de ces recommandations dans le cadre de l'audit des projets. Pour l'audit des pharmacies, ces recommandations sont données au responsable de chaque entité auditee et à la DPLMT. Il incombe à ces derniers de faire le suivi des recommandations. Dans le cas où par exemple, les auditeurs mentionnent dans leur rapport que les outils de gestions ne sont pas tenus à jour, c'est à la DPLMT d'apprendre au personnel la tenue journalière des outils de gestion. La CAI n'effectue de suivi que dans le cas où les auditeurs reviennent dans la région où l'audit a été effectué pour une autre mission de vérification.

Cette section nous a montré les actions menées par la CAI durant la phase de conclusion. Les auditeurs, avant de réaliser le rapport définitif, communiquent sur terrain les conclusions d'audit concernant la capacité du service ou direction audité à accomplir sa mission en mettant l'accent sur les dysfonctionnements pour que soient développées des actions de progrès. Ensuite, les auditeurs établissent un rapport d'audit qui sera ensuite présenté au responsable en vue d'une validation et d'une approbation.

Ce premier chapitre, consacré à la conduite de la mission d'audit occupe une place importante dans ce travail. Il nous a permis de voir les différentes phases de la conduite d'une mission d'audit au sein de la CAI. Ce chapitre nous a fait ressortir qu'à chaque mission d'audit interne, les auditeurs préparent des outils d'audit, effectuent une visite de courtoisie pour la prise de connaissance du domaine à auditer et analysent les risques. Ensuite, pour la vérification, ils prennent connaissance et vérifient la cohérence de divers documents tels que les outils de gestions et les pièces justificatives. Enfin, une restitution des résultats est effectuée sur terrain avant la rédaction du rapport définitif. Le rapport envoyé au responsable de chaque domaine audité fait l'objet d'un suivi pour l'audit de projet. Maintenant nous allons voir notre deuxième chapitre réservé à l'évaluation de l'audit interne selon les normes et les moyens mis en œuvre.

²⁶ RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'Audit interne », Éditions d'Organisation, Groupe Eyrolles, Paris 2010, page 309

Chapitre II : Evaluation de l'audit interne selon les normes

En tant qu'entité chargée de l'audit, la CAI est tenue à suivre l'application des normes d'audit interne. Les Normes font partie de la structure des pratiques professionnelles. Elles constituent le cadre de référence des auditeurs internes, référentiel unique et universel. Dans ce second chapitre nous allons parler de l'évaluation de l'audit interne selon les normes. Ces normes d'audit définissent les principes de base qui régissent le travail de l'auditeur interne. Ainsi, ce chapitre traitera les résultats sur l'appréciation des normes. Nous allons voir dans la première section les évaluations selon les normes de qualification et dans la deuxième section les évaluations selon les normes de fonctionnement.

Section 1 : Evaluations en fonction des normes de qualification

Pour la pratique de l'audit interne, l'évaluation des normes de qualification est une étape primordiale. Les normes de qualification énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des missions d'audit interne. Elles concernent les auditeurs internes et les services d'audit interne.

1.1.Mission, pouvoirs et responsabilités²⁷

La norme 1000 stipule que : « la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte, être cohérent avec les Normes dûment approuvés par le Conseil ». Ainsi, la mission, le rôle, les responsabilités, les prérogatives ainsi que le comportement professionnel de l'auditeur interne doivent être décrits dans la charte d'audit interne. Pour la CAI, cette dernière est la même que pour tous les services d'audit interne dans chaque ministère. Cette charte couvre les activités d'audit interne. Elle détermine le cadre de la fonction d'audit interne, le rattachement du service audit interne, la composition des auditeurs, la qualification prérogative, les responsabilités de chacun dans le processus d'audit interne et établit sa mission, son rôle et ses responsabilités. Le responsable de l'audit interne a rang de Directeur et est dénommé « auditeur interne ».

²⁷ Norme 1000 relative à la mission, aux pouvoirs et responsabilités, 2008

1.2.Indépendance et objectivité²⁸

L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité. Le rattachement de l'audit interne peut paraître un facteur déterminant pour le succès de la mission.

La CAI est rattachée directement au Ministre pour assurer son indépendance. Ainsi, cela permet aux auditeurs d'auditer tous les niveaux du système de santé et garantie l'objectivité du travail accompli, l'efficacité et l'efficience des recommandations formulées. Ensuite, la CAI dispose d'un budget à part pour son fonctionnement. En effet, le MSANP attribue des ressources à la CAI pour lui permettre de remplir efficacement son mandat et d'atteindre les objectifs requis.

En outre, selon la norme 1120, « dans son activité quotidienne, l'audit interne doit avoir une attitude impartiale et dépourvue de préjugés ; il doit aussi éviter les conflits d'intérêts pour être objectif ». Les auditeurs internes au sein de la CAI portent leur jugement sur les faits et effectuent des analyses sans partialité et sans préjugés, et indépendamment de leur appartenance. Ils sont libres de toute interférence ou de pression de la part du service audité. Ils créent des relations de confiance stables entre eux et les audités afin d'assurer un fonctionnement optimal de l'activité d'audit au sein de l'organisation.

1.3.Compétence et conscience professionnelle²⁹

Les missions doivent être remplies avec compétence et conscience professionnelle. Les auditeurs internes doivent exercer leurs responsabilités avec la compétence et le soin professionnel requis. En effet, pour chaque mission, les auditeurs désignés doivent posséder collectivement les connaissances, aptitudes et compétences nécessaires pour mener correctement les travaux d'audit.

Les auditeurs au sein de la CAI sont autodidactes. Ainsi, la compétence des auditeurs se caractérise par les connaissances acquises lors de leurs formations et celles résultant des expériences et d'échange d'expériences. Par ailleurs, la formation professionnelle continue n'existe pas encore au sein de la CAI pour améliorer les connaissances de l'auditeur. Or la norme d'audit interne précise qu'il devrait exister au sein du service d'audit interne une

²⁸ Norme 1100 relative à l'indépendance et objectivité, 2008

²⁹ Norme 1200 relative à la compétence et conscience professionnelle, 2008

formation professionnelle continue des auditeurs internes, car ces derniers doivent améliorer leurs connaissances surtout en matière de norme comptable, de gestion et d'audit interne.

1.4.Programme d'assurance et d'amélioration qualité³⁰

La structure en charge de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour 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 périodique d'évaluations internes et externes de la qualité ainsi qu'un suivi interne continu. Ce programme aide l'audit interne à apporter une valeur ajoutée aux différentes structures du Ministère et à les améliorer et garantit que les interventions d'audit soient menées en conformité avec les normes professionnelles pour la pratique de l'audit interne et le code de déontologie. Au sein de la CAI, il n'y a pas encore de programme d'assurance et d'amélioration qualité.

Cette première section a été consacrée à l'évaluation de l'audit interne en fonction des normes de qualification. Ces normes déterminent les caractéristiques attribuées à l'auditeur et à l'organisation. L'audit interne implique des missions conduites sans préjugés, en toute objectivité, dans l'impartialité et en toute honnêteté. L'indépendance et l'objectivité de l'auditeur se voient par le rattachement directe de la CAI au Ministre et par le fait qu'elle dispose d'un budget à part pour son fonctionnement. En outre, les auditeurs sont autodidactes et cela caractérise leurs compétences. Nous allons maintenant voir l'évaluation de l'audit interne selon les normes de fonctionnement.

Section 2 : Evaluation en fonction des normes de fonctionnement

Elles concernent la nature des activités du service d'audit interne et ses critères de qualité afin d'évaluer les services fournis. Ces normes s'appliquent alors aux travaux d'audit interne dans le ministère.

³⁰ Norme 1300 relative au programme d'assurance et d'amélioration qualité, 2008

2.1.Gestion de l'audit interne³¹

L'activité de l'audit interne doit être gérée convenablement de façon à ce qu'elle puisse apporter une valeur ajoutée à l'organisation.

Le responsable en charge de l'audit interne est responsable de la planification et de la conduite des missions qui lui sont confiées. Cette planification doit faire l'objet d'un plan annuel d'audit. De ce fait, l'auditeur a élaboré un plan de travail annuel qui est un document de synthèse des activités d'audit interne, par ordre de priorité. Le PTA est communiqué et approuvé par le Ministre. Il définit la nature, le but, la période, les échéanciers et les résultats escomptés de chaque mission d'audit. L'auditeur interne rend compte périodiquement au Ministre le degré de réalisation du plan d'audit.

La norme 2030 exige que le responsable en charge de l'audit interne détermine les ressources nécessaires à la réalisation de l'audit et veille à ce que les ressources affectées soient adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le plan annuel d'audit approuvé par le Ministre concerné. Par contre, les ressources attribuées à la CAI sont insuffisantes pour la réalisation du PTA.

En outre, La norme 2040 stipule que le responsable de l'audit interne doit établir des règles et des procédures fournissant un cadre à l'activité d'audit interne. Lors de notre passage, il n'y avait pas encore de manuel d'audit interne au sein de la CAI mais il y a un guide d'audit interne qui décrit les méthodologies de conduite d'une mission d'audit interne. Par ailleurs, ce guide n'est pas mis à jour, c'est le même depuis la création du service d'audit au niveau du MSANP. De ce fait, il n'existe pas d'organisation et de procédures bien définies de l'audit interne.

2.2.Planification³² et accomplissement des missions³³

Les auditeurs internes doivent concevoir et prévoir un plan d'intervention pour chaque mission. Ainsi, le plan d'audit interne élaboré par l'auditeur interne assure la planification du travail pour respecter l'esprit de rigueur et de méthode qui caractérise l'audit interne. Il définit l'ensemble des tâches et opérations que doit réaliser l'auditeur, pour une procédure, opération ou contrôle donné. Les missions d'audit interne de la CAI sont inscrites dans le PTA et avant

³¹ Norme 2000 relative à la gestion de l'audit interne, 2008

³² Norme 2200 relative à la planification des missions, 2008

³³ Norme 2300 relative à l'accomplissement des missions, 2008

d'aller sur terrain, l'équipe d'audit se réunisse pour un mis au point du travail à faire et pour la répartition des tâches. Ainsi, pour chaque mission les objectifs, la date, la durée de la mission et le champ de couverture ainsi que les ressources allouées sont précisés. En outre, l'auditeur interne peut également procéder à des audits spécifiques à la demande du Ministre.

La composition de l'équipe doit s'appuyer sur une évaluation de la nature et de la complexité de chaque mission, des contraintes de temps et des ressources disponibles. A chaque mission la CAI effectue une composition de l'équipe en fonction de la durée de la mission et du champ d'intervention. Une équipe est constituée en moyenne, sous la responsabilité d'un superviseur, d'un chef de mission, de deux à dix auditeurs.

Selon la norme 2030, les auditeurs internes doivent identifier, analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission. L'auditeur effectue un recueil et une analyse préalable de données et documents, dont certains sont fournis par le domaine audité à la demande de l'auditeur interne. Ensuite, l'auditeur interne mène des entrevues, effectue une confrontation et une vérification des différentes informations et analyse les faits objectivement afin de fonder ses conclusions.

2.3. Communication des résultats³⁴ et surveillance des actions de progrès³⁵

Les auditeurs internes doivent communiquer les résultats de la mission. La communication doit inclure les objectifs et le champ de la mission, ainsi que les conclusions, recommandations et plans d'actions. Elle doit être exacte, objective, claire, concise, constructive, complète et émise en temps utile. Les auditeurs au sein de la CAI communiquent les résultats de l'audit aux services ou directions audités dans la réunion de clôture. Ensuite, ils élaborent un rapport qui sera ensuite envoyé à chaque responsable du domaine audité, au ministre, au directeur du cabinet et au secrétaire général. Par ailleurs, la rédaction du rapport d'audit interne par la CAI varie selon la complexité de la mission, elle peut être élaborée pendant une semaine, voire des mois et peut se prolonger plus d'une année. Les rapports finaux contiennent des informations et des constatations complétées éventuellement par des recommandations et des suggestions relatives au mandat effectué; ils sont complétés par les observations et les mesures envisagées par les audités. Les auditeurs au sein de la CAI

³⁴ Norme 2400 relative à la communication des résultats, 2008

³⁵ Norme 2500 relative à la surveillance des actions de progrès, 2008

donnent toujours leur opinion globale sur la mission effectuée et effectuent l'état des forces relevées.

Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au Top Management. La surveillance des actions de progrès est très importante puisqu'elle permet de vérifier si des mesures ont été effectivement mises en œuvre suite à la diffusion du rapport final. Son élaboration permet aussi d'éviter de constater les mêmes erreurs et les mêmes recommandations. Cette norme n'est pas appliquée par la CAI. Les auditeurs ne disposent pas encore de fiche de suivi des actions de progrès, ils ne procèdent qu'à un suivi d'audit des projets. Concernant les services, directions ou les activités audités, lorsque la mission d'audit est achevée, ils ne vérifient pas l'accomplissement des recommandations transmises par le rapport définitif. Le suivi n'est effectué que par les responsables de chaque service ou direction audité et par la DPLMT.

Cette deuxième section réservée à l'évaluation de l'audit interne selon les normes de fonctionnement, nous a montré la manière dont l'auditeur doit mener son activité afin d'assurer l'efficacité de celle-ci. Pour la CAI, un PTA est élaboré chaque année avec les ressources nécessaires pour sa réalisation. Jusqu'à présent, il n'y pas encore de manuel de procédure au sein de la CAI. Pour l'accomplissement de leur mission, les auditeurs recueillent toutes les données nécessaires, effectuent des évaluations et des analysent et apportent des jugements indépendants sur les faits. Dans la communication des résultats, ils établissent un rapport et l'envoient à la hiérarchie ainsi qu'au responsable du domaine audité.

Pour conclure, ce chapitre a été consacré à l'évaluation de l'audit interne selon les normes de qualification et les normes de fonctionnement. L'évaluation de l'audit selon les normes de qualification nous a permis de voir que la CAI est rattachée directement au Ministre et de ce fait, les auditeurs accomplissent leurs missions sans restriction. Ils donnent des recommandations sans parti pris et objectivement. Ensuite la compétence des auditeurs se voit dans le fait qu'ils échangent leurs expériences. Les missions effectuées par la CAI sont inscrites dans un PTA et après chaque mission effectuée ils communiquent les résultats au responsable de l'entité audité et à la hiérarchie par le biais d'un rapport d'audit interne.

Conclusion partielle

Dans cette deuxième partie nous avons vu la réalité sur la pratique de l'audit interne au niveau du système de santé à Madagascar. Nous avons vu qu'une mission d'audit interne se déroule suivant un PTA où sont définis la périodicité et le champ d'intervention de chaque audit. Chaque mission d'audit interne est incluse dans le PTA mais la CAI peut aussi réaliser des missions spécifiques pour des situations spécifiques. L'audit interne se réalise en trois phases et débute par l'émission d'un ordre de mission et s'achève par l'établissement du rapport d'audit. Ce rapport met l'accent sur le dysfonctionnement afin de développer des actions de progrès et des recommandations qui est une amélioration proposée au responsable habilité à mener l'action. Ainsi, grâce à la détection des anomalies et l'émission des recommandations et suggestions, les auditeurs aident chaque système de santé audité à atteindre ses objectifs.

Cette partie nous a aussi montré que l'audit interne doit être exercé dans le respect des normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne. Ces normes sont les normes de qualification et les normes de fonctionnement. Ainsi, l'auditeur doit se référer à ces normes tout au long de son travail. Nous avons ainsi vu que la CAI est placée sous l'autorité directe du Ministre, ce qui montre son indépendance et son objectivité. Ensuite, elle dispose d'un budget à part et les auditeurs partagent leur expérience et leur compétence. Pour la gestion de l'audit un guide d'audit interne définit les méthodologies de conduite de la mission à chaque type d'audit. Chaque mission fait l'objet d'une planification.

Comme cela concerne la pratique de l'audit interne à chaque niveau du système de santé nous allons voir dans la troisième partie la discussion concernant les problèmes identifiés dans la pratique de l'audit interne et la proposition de solutions correspondante à chaque problème constaté.

**TROISIEME PARTIE :
DISCUSSION ET PROPOSITION DE
SOLUTIONS**

Dans la deuxième partie, nous avons parlé des résultats de notre recherche concernant la conduite de la mission d'audit au niveau du système de santé nationale et l'évaluation de l'audit interne selon les normes de l'IIA. Après la constatation de la réalité sur la pratique de l'audit interne par la CAI, dans cette troisième partie, nous allons analyser ces résultats pour une compréhension plus large. Nous apporterons une discussion et proposition de solutions jugée adéquate pour remédier aux faiblesses constatées. Les lacunes obtenues relatives aux résultats du terrain par rapport à la théorie nous serviront pour effectuer une analyse critique. De ce fait, nous allons effectuer une étude de la réalité pratique du domaine d'étude par rapport à l'approche théorique en rapprochant tout cela avec la problématique et les hypothèses de départ. L'analyse FFOM ou SWOT analyzes est un outil d'analyse qui va nous permettre de réaliser un diagnostic interne des forces et faiblesses de la CAI ainsi qu'un diagnostic externe des opportunités et menaces de son environnement.

Cette partie se divise en deux chapitres, notre premier chapitre concerne la discussion où nous allons effectuer une analyse des forces et faiblesses, des opportunités et menaces de l'organisation générale et du fonctionnement de la pratique de l'audit interne. Notre deuxième chapitre consiste à proposer des solutions pour une bonne pratique de l'audit interne au sein de la CAI et pour assurer la bonne gestion et l'harmonisation de l'activité d'audit interne.

Chapitre I : Discussion

Dans ce premier chapitre, nous allons interpréter les résultats des études que nous avons réalisées au sein de la CAI. Lors de notre passage au sein de la CAI, nous avons effectué des études sur le fonctionnement de l'audit interne et de la Direction, sur les personnes accomplissant les missions d'audit interne, et enfin sur l'organisation des activités. Ainsi, nous allons effectuer des analyses pour voir les forces et faiblesses ainsi que les opportunités et menaces au niveau de la CAI.

Section I : Analyse des forces et faiblesses

Dans cette première section, nous allons voir les forces et faiblesses de la CAI au niveau de l'organisation générale et au niveau de la pratique de l'audit interne. L'audit interne dans sa pratique actuelle présente certes des forces mais aussi des faiblesses. Les forces présentent des atouts pour la CAI, ce sont les points positifs internes à la CAI qui lui procurent un avantage durable. Elles constituent les ressources possédées et les connaissances détenues conférant un avantage à la CAI. Tandis que les faiblesses sont les points négatifs internes à la CAI. Elles constituent un manque au regard des facteurs clés de succès. Nous allons ainsi voir ses principales forces et ses principales faiblesses. Ainsi, nous aborderons en premier les forces et faiblesses pour l'organisation générale de l'audit interne et en second les forces et faiblesses pour le fonctionnement de l'audit interne.

1.1. Forces

L'analyse des forces consiste à l'identification des facteurs permettant à la fonction audit interne de fonctionner normalement. Nous allons voir les forces pour l'organisation générale de l'audit interne ainsi que pour son fonctionnement.

1.1.1. Pour l'organisation générale de l'audit interne

Les points forts que nous avons recensés d'après nos analyses et observations portent spécifiquement sur la position hiérarchique de la CAI, sur l'émission d'un rapport annuel

d'activités, l'existence d'un budget annuel, l'intervention des partenaires et la reconnaissance de l'importance de l'audit interne par le MSANP.

➤ **La position hiérarchique de la CAI**

La CAI est en position de staff, elle est rattachée directement au Ministre comme l'exige la norme 1100 de l'audit. Ainsi, nous pouvons dire qu'elle a une position hiérarchique adéquate. Cet emplacement de la CAI permet aux auditeurs d'avoir une certaine indépendance et une autorité suffisante afin de mener à bien leurs missions d'audit interne. Ensuite, les auditeurs peuvent émettre des rapports objectifs sans aucune restriction. Ils peuvent aussi intervenir dans toutes les fonctions et activités à chaque niveau de système de santé. En outre, l'audit interne apporte un second regard sur l'efficacité de chaque niveau de système de santé.

➤ **L'émission d'un rapport annuel d'activité**

Les auditeurs au sein de la CAI émettent un rapport d'activité annuel qui est un synthèse des constatations des différents rapports de missions d'audit faisant ressortir toutes les activités réalisées ou non durant toute l'année ainsi que les perspectives pour l'année suivante. Ce rapport annuel est établi sur la base du PTA et explique les écarts, les facteurs de réussites de la mission ainsi que les causes de la non réalisation des missions. Ce rapport d'activités est destiné à la hiérarchie et à la Direction des Etudes et de Planification (DEP). Ce dernier est une direction qui assure le suivi périodique de la réalisation des actions par chaque direction du MSANP et évalue les performances des actions effectuées. L'émission du rapport d'audit est nécessaire puisqu'il permet au Ministère d'apprécier la performance de l'auditeur qui se doit alors, dans la mesure du possible, d'atteindre les objectifs fixés en début d'année. Ce rapport aide aussi le Ministère à la bonne prise de décision au niveau des responsables à chaque niveau du système de santé.

➤ **L'existence d'un budget annuel**

La CAI, comme toute direction au sein du MSANP, obtient annuellement sa part de budget. Cela lui permet d'accomplir les missions annuelles d'audit incluses dans le PTA.

➤ **L'intervention des partenaires**

La CAI a eu recours au financement issu des projets pour la réalisation de ses activités. Grâce à l'intervention des partenaires, la CAI a pu réaliser les missions inscrites dans le PTA. Ensuite, des missions d'intégrations sont effectuées par les auditeurs afin d'atteindre les objectifs fixés. En effet, lorsque la CAI procède à l'audit d'un projet, elle profite de cette occasion pour effectuer l'audit des services ou directions se trouvant dans le même district que le service concerné par l'audit du projet. Pour mieux expliquer ce paragraphe, les tableaux suivants présentent la réalisation des activités de la CAI en 2015:

Le tableau de réalisation des activités de la CAI se présente comme suit:

Tableau n°2: Réalisation des activités du PTA

Nombre total des activités prévues dans le PTA 2015	Nombre total des activités réalisées dans le PTA 2015	Taux de réalisations physiques (activités)
75	82	109,33%

Source : Cellule d'Audit Interne, Fevrier 2016

Le nombre total des activités se répartit comme suit :

Tableau n°3: Nombre d'activités réalisées selon les indicateurs de performance

Indicateurs de performance	Objectifs 2015	Réalisation 2015	Observations ou Explication de l'écart
Nombre des unités de pharmacies et des Pha-G-Dis auditées	23	42	Financé par le projet
Nombre des structures centrales et périphériques auditées	16	38	Financé par le projet
Nombre des Centres Hospitaliers auditées	36	2	Problème de Budget de l'Etat

Source : Cellule d'audit interne, Fevrier 2016

En analysant les tableaux ci-dessus, nous pouvons voir que grâce au financement issu des projets et par l'utilisation de stratégie intégrée, la CAI a pu réaliser des activités d'audit jusqu'à un taux de réalisation de 109,33%. En effet, par rapport au nombre d'activité prévu dans le PTA, la CAI a pu effectuer des activités hors PTA. Ainsi, la réalisation de ces activités dépend essentiellement du fonds reçu des PTF.

➤ **La reconnaissance de l'importance de l'audit interne par le MSANP**

Le MSANP reconnaît l'importance de l'audit interne. Comme la CAI est directement rattachée au ministre, elle possède une certaine opportunité lui permettant de résoudre tout problème d'insuffisance de ressources. La CAI a donc le soutien du Ministre dans l'accomplissement de ses activités. Ainsi, le responsable de la CAI peut communiquer directement au Ministre toutes les informations concernant les besoins de l'activité.

1.1.2. Pour le fonctionnement de l'audit

La conduite de la mission d'audit selon le PTA, les démarches formalisées, l'existence d'une séance préparatoire, les procédures formalisées et respectées par l'auditeur ainsi que l'émission d'un rapport sont les forces que nous avons relevées dans l'analyse du fonctionnement de l'audit.

➤ **Mission d'audit conduit selon le PTA**

Le fait que toutes les missions d'audit de l'année soient inscrites dans le PTA constitue une force pour la CAI. En effet, selon la norme 2200, les auditeurs internes doivent concevoir et prévoir un plan d'intervention pour chaque mission. Ainsi, la CAI a élaboré un plan d'audit qui est un document qui synthétise les activités de l'audit interne, par ordre de priorité et défini la nature et la période de chaque mission d'audit. Il constitue donc une référence pour les programmes annuels c'est-à-dire que c'est une sorte de chronogramme d'activité définie à l'avance par l'auditeur.

➤ **Procédures formalisées et respectées par l'auditeur**

Les préparations sont toujours les mêmes pour la CAI. En effet, un ordre de mission débute chaque mission, la CAI effectue toujours une séance préparatoire et collecte tous les documents nécessaires pour l'accomplissement de la mission. Ensuite, les démarches à suivre dans l'accomplissement des missions sont inscrites dans un guide d'audit. Il suffit pour l'auditeur de suivre et respecter toutes les directives qui y sont inscrites. L'utilisation de ce guide permet à l'auditeur de faire son travail de façon ordonnée et conformément aux instructions. Cela permettrait aussi de réduire le risque d'oublier un contrôle.

➤ **Emission d'un rapport d'audit**

La CAI émet toujours un rapport d'audit à chaque fin de mission. Ce rapport est la trace formelle de la réalisation de la mission d'audit. Il permet aux audités de traiter les observations relevées dont le but est d'améliorer le système de gestion des risques. Notons que cette formalisation permet également d'archiver les résultats d'audit et surtout par la suite d'effectuer un suivi des recommandations.

1.2.Faiblesses

L'analyse des faiblesses consiste à regrouper les lacunes affectant l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne au niveau du MSANP. Ainsi, nous allons voir les faiblesses sur l'organisation de l'audit interne ainsi que les faiblesses sur son fonctionnement.

1.2.1. Pour l'organisation de l'audit interne

Les faiblesses recensées portent sur l'organigramme de la CAI, sur l'inexistence de la charte d'audit interne, l'insuffisance de ressources, l'insuffisance de formation, le conflit d'intérêt entre les auditeurs et enfin l'inexistence de coopération entre la DRH et la CAI dans le recrutement des auditeurs.

➤ **Organigramme de la CAI**

Organiser c'est établir un état, une hiérarchisation des différentes personnes composant l'entreprise et la nécessité de coordination de leur travail. L'organigramme de la CAI n'est pas encore formalisé pour être diffusé afin d'être connu par tous les opérationnels et auditeurs. En effet, selon le décret 2015, la CAI est composée de deux divisions, or ces derniers, jusqu'à présent, ne sont pas encore mises en place au sein de la CAI. De ce fait, les fonctions ne sont pas bien définies.

➤ **Inexistence d'une charte d'audit interne**

La charte d'audit interne est un document officiel qui précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne. Elle apparaît ainsi comme la première manifestation

de la transparence des opérations d'audit. Il n'existe pas encore de charte d'audit interne au sein de la CAI. Dans l'accomplissement de sa mission, l'auditeur suit ses connaissances propres et les pratiques habituelles car aucun document ne lui procure davantage d'informations sur ses fonctions. L'inexistence de cette charte d'audit interne peut nuire aux travaux d'audit car elle peut rendre difficile la compréhension de l'utilité de cette activité par les personnes auditées qui souvent considèrent cette fonction plutôt comme une contrainte qu'un support. En effet, ce document sert à la fois de guide à l'auditeur et aux personnes auditées. De plus, l'inexistence de la charte d'audit rend plus complexe la définition du champ d'activité de l'audit interne ainsi que sa position dans l'organisation. Ceci risquerait d'entraver la bonne réussite de la mission d'audit interne.

➤ **Insuffisance des ressources**

Comme ressources, nous pouvons distinguer les ressources financières, humaines et matérielles.

– **Insuffisance budgétaire** : le budget accordé à la CAI est insuffisant pour la réalisation de missions inscrites dans le PTA. En effet, cette année, presque toutes les missions effectuées par la CAI sont financées par les partenaires. Ensuite, à part le fait que la CAI effectue une mission d'intégration, les fonds alloués par l'Etat à chaque niveau de système de santé ne sont pas audités du fait de cette insuffisance budgétaire. Or, l'audit interne est une activité importante au sein de la CAI vue l'immensité du système de santé à Madagascar et les budgets qui leurs sont affectés. Ensuite, l'équipe d'audit interne se déplace régulièrement en raison de la nécessité d'audit dans des régions ou districts éloignés. De ce fait, la capacité d'intervention de la CAI est réduite puisque l'organisation de chaque descente, même celle prévu par le PTA, est conditionnée à une demande d'autorisation et d'octroi de moyens auprès du MSANP. Ainsi, cette insuffisance de budget alloué par l'Etat entraîne le ralentissement de l'exécution des travaux d'audit et la non réalisation des objectifs.

– **Insuffisance de matériel de transport** : au sein de la CAI, il n'existe qu'une seule voiture pourtant plusieurs audits nécessitent un moyen de transport vue l'étendue du système de santé et l'existence des zones enclavées. Ce nombre de véhicule ne permet pas à la CAI de remplir ses missions. A cause de cette insuffisance, des auditeurs sont obligés de prendre des

transports en commun comme les taxi-brousses ce qui entraînerait le ralentissement de l'exécution des travaux puisqu'il se peut que l'arrivée des auditeurs soit retardée. Cela entraîne aussi une limitation du nombre d'auditeurs à affecter dans les missions nécessitant un déplacement dans les sites éloignés et même dans des missions assez complexes. Ainsi, cette situation aurait une conséquence sur la qualité du travail d'audit.

- **Insuffisance de matériel informatique:** Presque toutes les données au sein de la CAI sont traitées sur ordinateur pourtant, les matériels informatiques sont insuffisants. Il n'existe qu'une seule imprimante et 12 ordinateurs pour les 26 employés dont 7 ordinateurs de bureau et 5 ordinateurs portables y compris celui du directeur. Parmi ces matériels, il y a ceux qui sont mal entretenus et ceux qui ne sont plus fonctionnels. Ainsi, l'utilisation de l'ordinateur se fait à tour de rôle et ce qui pourrait entraîner des conflits lorsque la patience de l'un des utilisateurs atteint ses limites. Cette insuffisance risque aussi de ralentir les travaux d'audit ou bien administratifs. Par ailleurs, les données ne sont pas sécurisées, d'où une perte de données s'est produite faute d'un manque d'attention au niveau de la sécurité des matériels et des documents administratifs.
- **Insuffisance de ressources humaines compétentes:** Le personnel au niveau de la CAI est au nombre de 26 composé d'administrateurs civils, de médecins et de personnel administratif. Parmi les auditeurs, nous avons pu constater que le nombre de personnes qui possèdent de l'expérience en audit est faible, il y en a ceux qui n'ont pas suivi de formations et n'ont pas d'expériences en audit mais qui sont tout simplement affectés à ce poste vue l'insuffisance en effectif de la CAI. Par conséquent, cela ne permet pas d'assurer la qualité de l'audit et le respect de la norme. Ce manque de personnel aussi rend les travaux de mission très complexes et les rapports de fin de mission tardifs et lents. Ensuite, il y a des auditeurs à qui l'on confie plusieurs tâches et sont affectés à plusieurs missions à la fois. Par ailleurs, vue cette insuffisance, le responsable de l'audit interne se charge de tous les travaux, il effectue le suivi et l'encadrement du travail de chacun. De ce fait, il a du mal à tenir ses fonctions.

➤ **Insuffisance de formation des auditeurs internes**

La pratique de l'audit interne depuis des années, a permis à l'auditeur de développer ses connaissances et compétences en termes d'audit. Aujourd'hui, ces connaissances risquent

de ne plus être suffisantes pour une exécution optimale du travail. Selon la norme d'Audit Interne, il devrait exister au sein du service d'audit interne une formation professionnelle continue des auditeurs internes, car ces derniers doivent améliorer leurs connaissances surtout en matière de norme comptable, de gestion et d'audit interne. Les formations au niveau de la CAI sont inexistantes ainsi que les colloques avec les autres auditeurs internes des autres institutions.

Le manque de formation des auditeurs peut entraîner des inconvénients lorsqu'il s'agit d'une mission assez complexe et urgente où la CAI aurait besoin d'effectif d'auditeurs internes expérimentés. Les compétences que l'auditeur possède peuvent être considérées comme insuffisantes par rapport à la situation évolutive de l'organisation. Cette insuffisance doit être prise en compte car elle risquerait de remettre en question l'atteinte des objectifs fixés. De plus, cela risquerait également de jouer sur la fiabilité des résultats des investigations. Cette manque de formation pourrait nuire au développement intellectuel de l'auditeur dans son domaine d'activité, ainsi qu'aux résultats et objectifs qui leurs ont été confiés.

➤ **Conflit d'intérêt entre les auditeurs internes**

Il y a un conflit d'intérêt entre les auditeurs quand une mission d'audit nécessite des auditeurs expérimentés. Ce conflit est une des conséquences de l'insuffisance de formation des auditeurs au sein de la CAI et peut aussi provenir de l'inexistence de la charte d'audit interne puisque le cadre de la fonction d'audit interne et les missions des auditeurs ne sont pas définis clairement. Rappelons que ce conflit d'intérêt entre auditeurs internes fait partie de l'atteinte à l'indépendance sanctionnée par la norme.

➤ **Inexistence de coopération entre la DRH et la CAI dans le recrutement des auditeurs**

C'est la Direction des Ressources Humaines (DRH) qui est chargée du recrutement des auditeurs, de ce fait, la CAI ne décide pas des personnes à recruter. La procédure de recrutement des auditeurs internes suit le processus habituel de recrutement. Ainsi, le profil du personnel de l'audit n'est pas spécifié, pourtant la norme exige que l'auditeur interne doit avoir une compétence et de l'expérience en audit. Ensuite, l'audit interne est une fonction

d’assistance à une organisation dans l’amélioration de son fonctionnement, de ce fait, il est important que les auditeurs recrutés aient le profil adéquat pour s’assurer en permanence de l’efficacité d’une organisation. De ce fait, afin de s’assurer de la compétence des auditeurs, la CAI devrait participer au recrutement des auditeurs internes. Nous pouvons ainsi constater qu’il y a une inadéquation sur le processus de recrutement des auditeurs. La DRH ne consulte pas la CAI pour le recrutement alors que le rôle de cette dernière est important. Elle aide à préciser les critères et qualifications requises pour les personnes à recruter, elle épauler aussi la DRH sur la lecture des dossiers des candidats et sur le choix des candidats ayant le profil requis.

1.2.2. Pour le fonctionnement de l’audit interne

Les faiblesses que nous avons relevées portent essentiellement sur le non-respect des normes et sur la conduite de la mission d’audit interne.

➤ **Le non-respect des normes**

L’exercice de la fonction d’audit devrait s’appuyer sur des principes normatifs internationaux. L’audit interne de nos jours est conçu comme une profession normée. Il est donc essentiel de se conformer aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l’audit interne. Ainsi, les travaux d’audit interne devraient s’effectuer et s’appuyer sur la base des normes. Ces dernières devront donc être à la disposition des auditeurs et de manière permanente, et la méthodologie utilisée par le service d’audit interne devra être cohérente avec cette norme.

Le spectre d’intervention de l’audit interne est large puisqu’il concerne toutes les fonctions, toutes les techniques, toutes les disciplines de l’organisation. Comme le précise la Norme 1210 relative à la compétence, le service de l’audit interne doit posséder ou acquérir les connaissances, les aptitudes et les compétences techniques nécessaires à l’exercice de ses responsabilités. Cette norme n’est pas appliquée par la CAI. En effet, il serait difficile de trouver des personnes possédant collectivement toutes les connaissances et expériences indispensables pour mener correctement l’ensemble des travaux d’audit.

Par ailleurs, l’inexistence de la charte d’audit interne aurait une influence dans la réalisation des missions. Sans une charte, le travail de l’auditeur pourrait ne pas correspondre

tout à fait aux principes, objectifs et exigences de cette fonction. Ensuite, il n'existe que très peu de documents internes à la CAI qui décrivent les règles de fonctionnement du service. Il existe toutefois un guide d'audit interne, or ce dernier n'est pas encore à jour depuis la création du service chargé de l'audit interne au sein du MSANP. Ainsi les auditeurs ne sauront plus les méthodologies à suivre dans la réalisation des travaux, et les formations des débutants ne seront pas assurées.

Enfin, le processus de suivi est inexistant. La CAI, ne vérifie pas si les recommandations ou suggestions émises ont été prises en compte par les personnes concernées. Un rapport sans suivi des recommandations constitue une mission inachevée et conduisant ainsi au manque d'utilité et à l'inefficacité de l'audit interne. Cette inexistence de suivi aurait ainsi un impact sur la qualité du travail effectué.

➤ **Les faiblesses sur la conduite de la mission d'audit interne.**

Dans la planification des missions d'audit, les auditeurs ne prennent pas en compte le niveau des risques encourus liés aux domaines à auditer ainsi que la fréquence des missions. Le plan d'audit est annuel et ne mentionne que le nombre des audits à effectuer dans chaque niveau de système de santé. De ce fait, la CAI ne prend pas en compte les niveaux ayant besoin d'audit mais essaye seulement d'atteindre le nombre de mission à réaliser durant toute l'année. Par ailleurs, lors de l'analyse des risques, les auditeurs n'élaborent pas un tableau des forces et faiblesses apparentes. Ce dernier a pour objectif de faire un état des lieux des forces et faiblesses réelles ou potentielles de l'entité ou activité auditee. Il facilite la mission d'audit ; en effet, du sérieux de sa préparation dépend le succès de la mission tant au niveau du temps passé que dans la pertinence des recommandations.

Ensuite, l'équipe d'audit n'élabore pas une Feuille de Révélation et d'Analyse de Problème (F.R.A.P) qui est le papier de travail synthétique par lequel l'auditeur présente et documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque section de travail et communique avec l'audité concerné. Un dysfonctionnement se manifeste par un ou des faits et se caractérise par ses causes et conséquences. La non élaboration du FRAP a pour conséquence le ralentissement du travail de l'auditeur puisqu'il l'aide à effectuer une analyse claire et précise permettant une lecture facile des constations relevées. Il sert d'élément de base pour l'auditeur dans la rédaction du rapport. Par ailleurs, l'émission du rapport d'audit interne peut prendre des mois voire même plus d'une année, du fait de la non élaboration des documents essentiels

dans la réalisation de la mission d'audit. Cette émission tardive de rapport a une conséquence importante sur la qualité et l'efficacité de la mission d'audit.

Ainsi s'achève cette première section réservée à l'analyse des forces et faiblesses constatées au niveau de la CAI. Nous avons pu identifier les points négatifs et les points positifs de l'organisation générale et dans le fonctionnement de l'audit Interne. Nous avons pu constater que la CAI a pu réaliser plus de missions que prévues grâce à l'intervention du partenaire et à la réalisation des missions d'intégration. Ensuite, en émettant un rapport d'audit, la CAI contribue à l'amélioration de l'entité auditee. Par ailleurs, l'insuffisance de budget émanant du Ministre entraîne la non effectivité de missions inscrites dans le PTA et l'insuffisance de matériel. Ensuite, le personnel de la CAI n'a pas reçu les formations adéquates pour pouvoir effectuer le travail d'un bon auditeur. Cela a pour conséquence une surcharge de travail du responsable. Enfin, la non application des normes et l'inadéquation des méthodologies appliquées ont des conséquences sur la qualité de travail de l'auditeur. Ainsi, la pratique le d'audit interne présente de nombreuses lacunes qui portent atteinte à la réalisation des objectifs même de la fonction d'audit interne. Nous allons voir dans la section suivante les opportunités et menaces.

Section 2 : Opportunités et menaces

Dans cette deuxième section, nous allons exposer les opportunités et menaces au niveau de l'activité d'audit interne. Les opportunités sont les facteurs extérieurs ou les situations dont la CAI peut tirer parti. Les menaces regroupent les problèmes ou obstacles qui peuvent nuire à son développement.

2.1. Opportunités

Parmi les opportunités, nous pouvons distinguer la participation de la CAI à la recherche de financement, l'opportunité des fonctionnaires à la formation professionnelle, les apports et implication des PTF, l'environnement favorable entre le MSANP et la CAI, la confiance des partenaires externes envers la CAI et enfin le suivi des recommandations.

➤ **Participation de la CAI à la recherche de financement**

La CAI pour la recherche de financement, peut collaborer avec le Ministre et la Direction des Partenariats en proposant à ces derniers un renforcement sur les financements des activités d'audit au niveau de la CAI.

➤ **Formation professionnelle pour les fonctionnaires**

Dans le cadre de l'application de la loi³⁶ portant sur le Statut général des fonctionnaires, ils ont droit à la formation professionnelle, au perfectionnement, à la spécialisation, selon leur capacité. Ainsi, l'Administration se charge de la mise en œuvre, au profit des fonctionnaires, d'une politique cohérente de formation professionnelle, soit initiale, soit continue en vue de perfectionner leur qualification, d'assurer leur adaptation à l'évolution de la technologie, des structures administratives ainsi qu'à l'évolution culturelle, économique et sociale, d'éviter une éventuelle reconversion brutale qui leur serait préjudiciable, et enfin de favoriser leur promotion sociale. Alors, les auditeurs internes ainsi que les responsables de la CAI peuvent donc améliorer leurs compétences en disposant de tel droit.

➤ **Apports et implication des PTF**

Le fait que le budget alloué à la CAI soit insuffisant dans la réalisation des PTA, elle peut atteindre les objectifs fixés par l'apport et l'implication des partenaires dans les missions d'audit interne, en effectuant des missions d'intégration.

➤ **Environnement favorable entre le MSANP et la CAI**

L'environnement que la CAI a avec le MSANP devrait lui permettre d'atteindre les objectifs de l'audit. Grâce à l'émission des rapports, le ministère pourrait ainsi voir l'importance de l'audit interne au niveau du MSANP et affecterait plus de budget pour la réalisation du PTA

³⁶ Loi 2003-11 du 03 septembre 2003, article 24 et 25.

➤ **Confiance des partenaires externes envers la CAI**

Comme presque toutes les missions d'audit sont financées par les partenaires, la CAI devrait saisir cette opportunité à mettre en confiance ces derniers en menant à bien les missions d'audit et en s'assurant de la qualité du travail. De ce fait, la CAI devrait avoir un objectif précis et une méthodologie rigoureuse.

➤ **Suivi des recommandations de l'audit**

Pour s'assurer de la qualité du travail effectué et de l'efficacité de l'audit interne à chaque niveau du système de santé, la CAI peut suivre les recommandations émises dans le rapport d'audit. Ainsi, chaque mission d'audit devrait aboutir à une amélioration des méthodes de travail et par conséquent, à l'amélioration de l'efficacité et de l'efficience de chaque niveau de système de santé. Cela permettra de maintenir la pression, d'informer la direction et de motiver les équipes d'auditeurs internes. Le suivi réalisé par la structure d'audit interne consiste à obtenir auprès du domaine audité pour chaque recommandation, la désignation d'un responsable. Une fiche par recommandation devrait ainsi être établie puis envoyée à chaque responsable. La réponse de l'auditée par rapport à une recommandation devrait donc être matérialisée par un plan d'action explicite, permettant de résoudre définitivement le dysfonctionnement ou l'anomalie détectée.

2.2. Menaces

Les menaces au niveau de l'activité d'audit interne effectué par la CAI sont la désorganisation de la CAI, les menaces sur l'autonomie et l'indépendance de la CAI.

➤ **Désorganisation au niveau de la CAI**

Il se peut qu'une désorganisation se produise au sein de la CAI du fait que les moyens sont insuffisants. En effet, cette insuffisance de moyen pourrait avoir des effets sur l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur, ce qui entraînerait la non atteinte des objectifs. Par ailleurs, cela causerait aussi une démotivation pour les auditeurs, qui pourrait entraîner une conséquence néfaste sur la qualité du service d'audit. Ensuite, l'organisation de la CAI n'est pas encore mise en place, cela entraînerait pour les auditeurs la méconnaissance de leurs

fonctions et leurs responsabilités au sein de la CAI. Cela a ainsi une conséquence sur la réalisation des missions et sur les objectifs de l'audit.

➤ **Autonomie et indépendance**

Les garanties d'autonomie et d'indépendance de la CAI sont actuellement insuffisantes. Cette absence d'autonomie s'observe par l'insuffisance des moyens qui ne permettent pas à la CAI d'assurer toutes les missions qui lui sont confiées. Sur le plan de la sélection, du temps de présence à la CAI et sur la formation du personnel, la CAI ne dispose d'aucune autonomie puisque toutes les désignations sont effectuées par le MSANP et aucune procédure de perfectionnement interne n'est prévue. Aucune mesure de protection spécifique en termes de carrière, n'est accordée aux personnels malgré la sensibilité des missions qu'ils sont amenés à remplir.

Pour conclure, cette section nous a permis de voir que la CAI peut participer à la recherche de financements des activités d'audit. Ensuite, les auditeurs pourront bénéficier d'une formation selon la loi pour répondre à l'insuffisance de formation des auditeurs interne leur permettant d'améliorer leurs compétences et connaissances. D'autre part, la CAI peut mettre en confiance les PTF et peut établir un environnement favorable avec le MSANP afin de mener à bien les missions. En effectuant un suivi des recommandations, la CAI peut s'assurer de la qualité du travail effectué. Par ailleurs, il se peut qu'il y ait une désorganisation au niveau de la CAI compte tenu de la non réalisation des objectifs et de l'inexistence de structure bien définie. Des conflits d'intérêt peuvent aussi se produire à cause des inégalités probantes des compétences des auditeurs.

Ce premier chapitre a été consacré à l'analyse des forces et faiblesses, des opportunités et menaces de la CAI. Le diagnostic FFOM est présenté en faisant savoir les points forts et les points faibles de la CAI ainsi que les éléments qui influencent l'organisation de son environnement. Nous allons maintenant entamer notre deuxième chapitre en proposant les solutions que nous avons jugées adéquates.

Chapitre II : PROPOSITION DE SOLUTIONS

Le présent chapitre est une suite de l'analyse effectuée dans le chapitre précédent. Nous allons proposer des solutions aux problèmes cités dans le premier chapitre. Ces solutions seront proposées afin de permettre à la CAI d'accomplir normalement ses fonctions, d'assurer la qualité des services d'audit fournis et enfin de respecter la norme sur la matière, pour assurer la bonne gestion et l'harmonisation de l'activité d'audit interne au sein de la CAI. Nous allons ainsi émettre des solutions pour que la CAI apporte sa contribution à l'amélioration de la gestion et de la performance de chaque système de santé.

De ce fait, dans une première section, nous apporterons des solutions afin d'atténuer les faiblesses et les menaces. Dans une deuxième section, nous allons proposer des mesures d'accompagnement des forces et opportunités.

Section 1 : Mesures d'atténuation des faiblesses et menaces

Les anomalies constatées dans la pratique de l'audit interne résident à la fois dans l'organisation ainsi que dans le fonctionnement de l'audit interne. De ce fait, nous allons apporter de améliorations sur les faiblesses et menaces pour que la structure audit interne joue pleinement son rôle afin d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés.

1.1. Pour l'organisation de l'audit interne

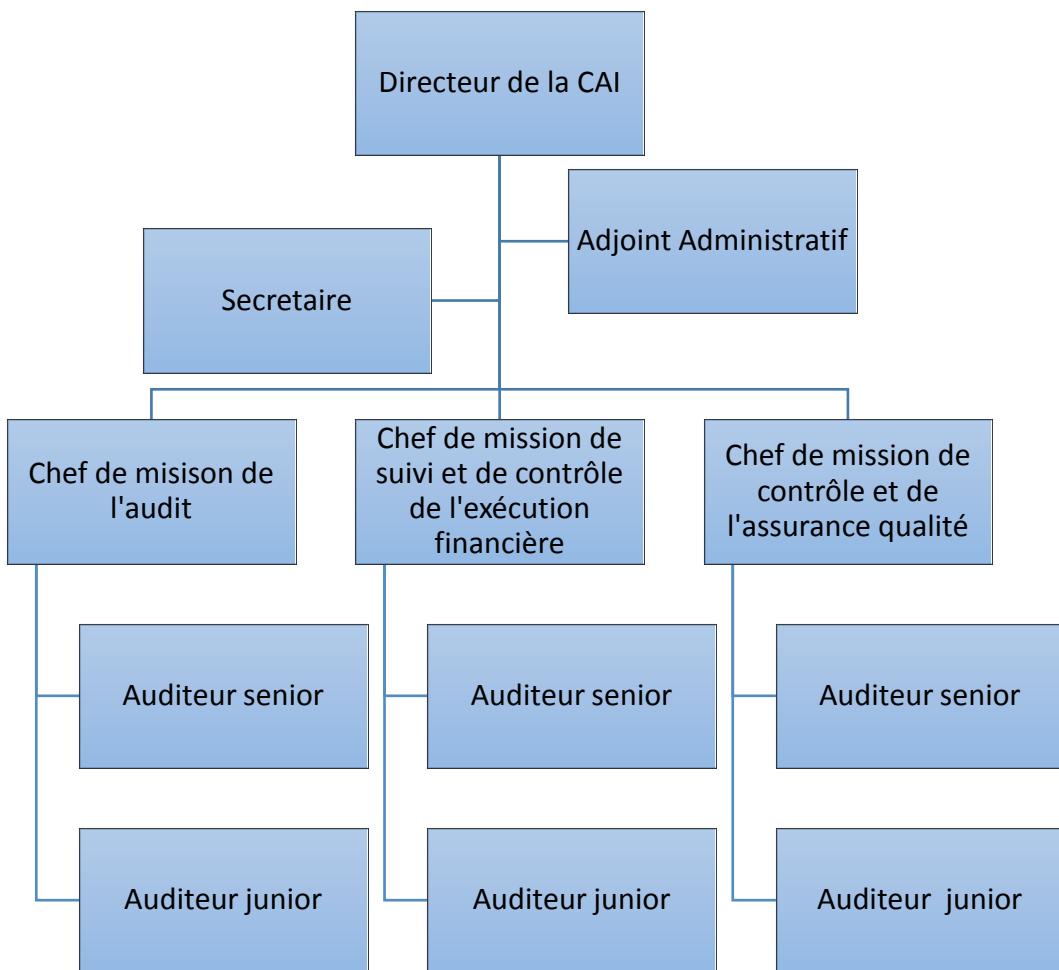
Pour l'organisation de l'audit interne, nous proposerons à la CAI d'adapter son organisation interne, l'établissement d'une charte d'audit interne et d'un manuel d'audit ainsi que l'adéquation des ressources au sein de la CAI.

➤ Adapter l'organisation interne de la CAI

Comme le champ d'intervention de la CAI couvre tous les niveaux du système de santé à Madagascar il serait souhaitable de réorganiser la structure de la CAI. Ainsi, nous proposons qu'il y ait trois service au niveau de la CAI : le Service de l'Audi(SA) le Service de

Contrôle et de l'assurance Qualité(SSAQ) et le Service de Suivi et de Contrôle de l'exécution financière(SSCEF). Le SA s'assurera de l'audit systématique par niveau, ensuite, le SSAQ aura à promouvoir la qualité de service à tous les niveaux du système de santé. Par ailleurs, le SSCEF aura comme mission d'améliorer la performance de la gestion financière. Chaque service devrait être composé de chef de mission, d'auditeur senior et d'auditeur junior. Ainsi, nous proposons l'organigramme suivant:

Figure n°3: Organigramme proposé de la CAI



Source : L'auteur

Le directeur coordonnera les activités de la CAI. Il élaborera avec les auditeurs le programme de l'audit et veillera à son application. Il supervisera toutes les tâches effectués par ses collaborateurs et révise les travaux des chefs de mission. Un adjoint administratif et un secrétaire sera rattaché directement au directeur pour alléger ses fonctions. L'adjoint administratif coordonne administrativement et financièrement la CAI et pourra seconder le directeur lors de ses déplacements. Le secrétaire de direction assure les tâches administratives et s'occupe également de la saisie des différents papiers administratifs. Les chefs de mission

conduisent les missions. Ils vont représenter la CAI vis-à-vis des services ou directions audités, ils animent et contrôlent la progression des travaux et s'assure aussi de leur qualité. Les auditeurs seniors gèrent la mission, ainsi, ils planifient les missions, analysent le contrôle interne, définissent le programme de travail, établissent les comptes rendus, préparent les rapports et encadrent les auditeurs juniors. Ensuite, les auditeurs juniors ont un rôle d'assistance.

➤ **Etablissement d'une charte d'audit interne**

La CAI devrait établir une charte d'audit interne afin de bien définir la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne. Ainsi, la charte doit définir de façon générale des éléments importants pour atteindre les objectifs. Pour ce faire, la charte devrait contenir les éléments énumérés suivants : le but, l'indépendance, le fonctionnement, les compétences et responsabilité, et les dispositions finales. La charte devrait être un document officiel au niveau de la CAI. Sa publication auprès des autres services et ou sa prise en compte permet aux audités ou autres personnes directement liées aux auditeurs d'avoir une vision un peu plus concrète du travail des auditeurs. La mise en place de la charte d'audit doit être effectuée par l'auditeur et devra passer au niveau du Ministre pour son approbation finale. Les auditeurs s'engageront ainsi à respecter cette charte.

➤ **Etablissement d'un manuel de procédure**

Tout comme la charte, le manuel d'audit interne est exigé par la norme professionnelle, norme 2000. Pour formaliser l'organisation et les habitudes de travail de l'audit interne, nous proposons la mise en place d'un manuel d'audit interne. Ce manuel devra définir de façon précise le cadre de travail et devra servir de référentiel pour les auditeurs. Pour se faire, il devra comporter l'organigramme de la CAI avec mention de son rattachement, l'analyse des postes de tous les membres de l'audit interne afin que tous connaissent de façon précise les missions qui leur sont confiées, les normes et standards de l'IIA, la méthodologie de déroulement d'une mission ainsi que les procédures de travail de l'audit interne. Ce manuel devra aussi aider à la formation de l'auditeur débutant. Ce sera le premier document auquel l'auditeur débutant pourrait découvrir les objectifs et spécificités du fonctionnement de la CAI.

➤ **Amélioration des moyens au niveau de l'audit**

Nous avons vu dans le chapitre précédent que les ressources de la CAI sont limitées. Cette insuffisance de ressources a une atteinte sur l'indépendance et l'objectivité des auditeurs et entraîne un conflit d'intérêt entre les auditeurs, les limitations du champ d'un audit, les restrictions d'accès aux dossiers, aux personnes, et aux biens. Elle incite aussi la démotivation du personnel. Pourtant, la norme d'audit interne précise que le service d'audit interne devrait disposer d'un degré d'indépendance suffisante pour accomplir normalement ses missions. Ainsi, une amélioration des moyens au niveau de la CAI est nécessaire. Le MSANP devrait accorder une importance sur les budgets affectés à la CAI pour qu'elle puisse effectuer des améliorations des moyens, et sur la méthodologie d'audit. Ensuite, afin d'améliorer la gestion du budget, la CAI devrait procéder à l'application et au respect des normes afin d'obtenir une reconnaissance internationale. Cela permettra à la CAI de bénéficier de plus de fonds émanant des partenaires et permettra aussi au MSANP d'avoir plus de financement. De ce fait l'appui de l'Etat pour l'exécution de ces actions est important. Lorsque les moyens au niveau de la CAI sont suffisants, le travailleur peut être plus motivé et plus efficace dans son travail. En plus, ceci réduirait au minimum les risques d'omission, de non détection, de mauvaise exécution des travaux d'audit, d'inadaptation des manuels utilisés, et enfin, pour que l'auditeur interne ne considèrerait son travail comme une routine habituelle.

➤ **Recrutement d'auditeur compétant**

Comme la CAI intervient dans tous les niveaux du système de santé, le nombre actuel des auditeurs est insuffisant pour mener à bien ses missions. Ensuite, le personnel de la CAI, actuellement ne dispose pas encore d'une formation adéquate, entraînant ainsi une surcharge de travail pour le responsable de l'audit. Une insuffisance du nombre d'auditeurs compétents a de nombreuses conséquences négatives sur les activités d'audit interne comme la non-effectivité du plan annuel. Le professionnalisme constitue un impératif pour la crédibilité de la CAI autant en interne qu'en externe. Il est lié à la qualité de ses personnels et à son indépendance fonctionnelle. Ainsi, le MSANP devrait accorder plus d'importance au niveau des nombres des auditeurs internes à recruter pour l'année prochaine et lors de l'élaboration des postes budgétaires pour faire face aux problèmes de surcharge de travail au responsable de l'audit et de l'insuffisance d'encadrement. Pour le recrutement, les compétences, les expériences effectuées, et le cursus académique des candidats devront être pris en compte. Ainsi, il devrait y avoir une coopération entre la DRH et la CAI. Cette dernière devrait

participer à la démarche de recrutement en signalant les besoins en personnel, en fournissant le poste et le profil recherché et en analysant les dossiers reçus afin qu'elle puisse s'assurer des compétences, des qualifications des candidats et pour éviter les problèmes de non spécificité qui pourrait se produire au niveau de la CAI. S'agissant des personnels, il convient de les sélectionner par rapport à leur connaissance du fonctionnement du MSANP, à leur expérience du métier mais aussi par rapport à leur parcours professionnel qui devrait être exemplaire. Le tableau suivant montre le profil requis ainsi que les missions des auditeurs :

Tableau n°4 : Profil des auditeurs

Poste	Ages requis	Profil	Missions	Langue
Auditeurs Seniors	25 à 35 ans	<ul style="list-style-type: none"> -Formation Bacc+4 ou 5 -Titulaire d'un diplôme de Master en Gestion; -Expérience dans le domaine d'Audit Interne. -Ouverture d'esprit, capacité d'autonomie, esprit critique, capacité de travailler en équipe. 	<ul style="list-style-type: none"> -Promouvoir et optimiser les processus de contrôle interne ; -Conseiller le management dans l'application des normes Groupes et des standards comptables; -Déplacement en province 	Malagasy, Anglais, Français courants.
Auditeurs juniors	21 à 28 ans	<ul style="list-style-type: none"> -Formation Bacc + 4 ou 5, -Titulaire d'un diplôme de Master en Gestion -Débutant. -Bonne gestion de priorité et excellente communication, la rigueur, sens marqué de l'analyse et synthèse 	<ul style="list-style-type: none"> -Participer en support aux auditeurs expérimentés -Evaluer les opérations, les contrôles et les systèmes -Apporter les recommandations et les présenter à la direction ; -Déplacement en province 	Malagasy, Anglais, Français courants.

Source : www.jobboom.com, Mai 2016

Le tableau ci-dessus montre l'âge requis pour les auditeurs séniors et juniors, leurs profils ainsi que les missions qu'ils auront à effectuer. L'auditeur recruté devrait ainsi avoir les qualités requises décrites dans ce tableau pour qu'il puisse exercer le métier d'audit interne avec du professionnalisme. Le fait d'avoir un personnel de qualité est un atout pour la réalisation des activités. Ainsi, la CAI devrait collaborer avec la DRH en respectant l'âge et le profil requis pour le recrutement des auditeurs seniors et auditeurs juniors.

➤ **Formation professionnelle et continue**

L'auditeur interne devra améliorer ses connaissances, son savoir-faire et ses compétences afin qu'il s'acquitte de ses tâches efficacement. En effet, le travail de l'auditeur ne doit pas se limiter à la réalisation des entretiens d'audit, ou bien à la rédaction des rapports. Ainsi, il devrait y avoir au niveau de la CAI des programmes de formation interne de très haute qualité pour maintenir à jour les compétences et connaissances des auditeurs afin de maîtriser des techniques d'audit fondées sur les normes professionnelles. Cette formation devra ainsi s'effectuer de manière continue pour donner un enrichissement qualitatif des connaissances. Le fait d'avoir des auditeurs compétents, qualifiés et expérimentés permettra à la CAI d'assurer une bonne organisation des activités et permettra ainsi d'améliorer la qualité et la quantité de travail fournis dans chaque système de santé. La CAI devra alors élaborer un plan de formation convenable au besoin des auditeurs. Ainsi, nous proposons une formation en pratique approfondie de l'audit interne public pour les responsables de la CAI et une formation en procédures et en conduite d'audit interne pour le personnel. Ces formations peuvent être complétées par des formations spécifiques et continues sur les normes internationales d'audit interne ainsi que sur la maîtrise de la méthodologie afin d'améliorer les critères comme l'autonomie et la qualité rédactionnelle des auditeurs, et enfin la capacité de synthèse et d'appréciation des enjeux.

Enfin, pour effectuer ces formations, les ressources nécessaires doivent être dégagées, alors, le Ministère devrait augmenter les budgets affectés à la CAI pour que celle-ci puisse procéder à la formation professionnelle et continue des auditeurs afin de renforcer les compétences des auditeurs internes. Les PTF devront aussi soutenir la CAI afin de lui permettre une meilleure maîtrise de ses règles de gestion interne. Ce soutien pourra également porter sur les perfectionnements techniques à apporter au personnel. Des formations ciblées en interne ou en externe pourront être financées par leurs soins.

1.2.Pour le fonctionnement de l'audit interne

Pour le fonctionnement de l'audit interne, nous proposons à la CAI d'améliorer la méthodologie appliquée quant à la pratique de l'audit interne au niveau de chaque système de santé. Ainsi, nous proposons l'application des normes ainsi que l'amélioration de la conduite d'une mission d'audit interne.

➤ Application des normes

Nous proposons à la CAI de mettre à jour le guide d'audit interne par rapport aux normes internationales pour la pratique de l'audit interne afin d'améliorer la qualité ainsi que la quantité d'audit fourni et de minimiser les risques de non détection dans la phase de vérification. La CAI devrait donc doter l'activité d'audit interne d'un cadre cohérent et axé sur des principes qui facilitent le développement, l'interprétation et l'application homogènes de concepts, méthodologies et techniques utiles dans la pratique professionnelle de l'audit interne. La mise en œuvre de normes d'audit professionnelles permettent de définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne, fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large éventail de missions d'audit interne apportant une valeur ajoutée, construire des critères d'évaluation de la performance de l'audit interne et favoriser l'amélioration des processus et des opérations de l'organisation.

L'application de la norme impliquera à la fois une amélioration des moyens au niveau de l'audit et une réorganisation des activités. Enfin, et surtout, l'application des normes permet à la CAI d'exercer la fonction audit interne avec plus d'autorité. En effet, la référence à une fonction organisée est un label de qualité qui renforce les services d'audit interne dans les entreprises et les organisations³⁷.

Nous pouvons donc affirmer que l'application des normes d'audit interne au niveau de la CAI lui permettra d'améliorer son efficacité et par conséquent de contribuer pleinement à la création de valeur ajoutée au sein de l'organisation. Par ailleurs, dans le secteur public, l'utilisation des normes est compliquée car d'autres lignes directrices gouvernementales obligatoires ou d'autres textes officiels susceptibles de varier aux niveaux local, régional ou national, peuvent s'appliquer. Ainsi, les responsables de l'audit interne doivent sensibiliser le

³⁷ RENARD Jacques, Théories et pratique de l'audit interne, 7^{ème} édition, Edition Organisation, Groupe Eyrolles, Paris 2010, page 121

Ministère à l'intérêt des définitions plus générales de l'audit interne et du contrôle interne privilégiées par l'IIA.

➤ **Amélioration de la conduite d'une mission d'audit interne**

Nous proposons à la CAI d'améliorer la conduite de la mission d'audit interne. Pour une gestion plus rigoureuse et plus exhaustive des missions d'audit, afin que tous les niveaux du système de santé soient audités, nous proposons à la CAI d'élaborer un PTA basé sur les risques encourues. Ensuite, le PTA devra comporter la liste des niveaux du système de santé à auditer et un emploi du temps pour chaque mission et chaque auditeur afin de veiller à la bonne organisation du travail d'audit. Pour son élaboration, la CAI devra obtenir l'accord des audités sur les périodes retenues pour les missions.

La CAI devra également élaborer un tableau des forces et faiblesses apparentes lors de l'analyse des risques. Son élaboration permet de situer l'importance des faiblesses du système ou l'insuffisance de résultats constatés en termes de conséquences réelles et potentielles. Ce tableau permet également d'apprécier le degré de confiance qu'a l'auditeur du point analysé lors de son établissement.

Ensuite, le Tableau des Forces et faiblesses Apparentes (T.F.f.A, **annexe 3**) présentera de manière synthétique les opinions de l'auditeur sur chaque thème analysé. Il permet de hiérarchiser les risques dans le but de préparer le rapport d'orientation. Un classement des principales forces et faiblesses rencontrées pourra être établis pour amorcer l'orientation des phases suivantes de la mission. La CAI devra également établir un rapport d'orientation qui reprend les conclusions du T.F.f.A et orientera les travaux, ainsi que des programmes de travail qui traduisent la liste des travaux à réaliser afin d'assurer l'efficacité des missions d'audit. Par ailleurs, lors de la phase de vérification, l'équipe d'audit devra élaborer une F.R.A.P. Ce dernier va piloter la mission, faciliter la synthèse et accélérer la rédaction du rapport. Tout dysfonctionnement digne d'être signalé sera formulé sous forme de FRAP, en synthétisant le problème, les faits, les causes, les conséquences et la solution ou la recommandation. Un modèle de FRAP sera présenté dans l'**annexe 4**.

La CAI devra aussi diffuser le rapport d'audit interne rapidement. A cet effet, après chaque mission effectuée, l'auditeur devra immédiatement élaborer le rapport pour éviter le risque d'oubli et pour rendre plus efficace le service d'audit interne. Nous proposons

également à la CAI d'évaluer la mise en œuvre des recommandations émises dans le rapport d'audit interne et de développer et assurer un système de suivi permanent de leur mise en œuvre. En effet, l'auditeur interne doit être informé de la suite donnée à ses propositions, cela va permettre de mesurer l'efficacité, d'alimenter les dossiers et donc de parfaire les audits ultérieurs. Cela va aussi permettre à l'auditeur d'avoir un contrôle total de sa fonction. La CAI devra aussi exiger aux auditeurs d'établir un système de reporting régulier sur l'avancement et la résolution prise sur les recommandations émises. Il devrait par ailleurs y avoir une seule méthode définie par l'organisation, et cette méthode doit figurer dans la charte d'audit interne. Les recommandations formulées dans le rapport d'audit font l'objet d'un plan d'action mis en œuvre par la direction ou le service audité. La CAI veille au suivi des plans d'actions et fait un rapport périodique d'avancement auprès du Ministre. Un modèle de fiche de suivi est donné en **annexe 5**. La conduite de la mission d'audit interne devrait respecter la démarche suivante :

Figure n°4: Schéma général de conduite d'une mission d'audit interne



1. Ordre de mission	Mandate l'audit interne et lance la mission
2. Analyse des procédures et de l'organisation	Tableau des Forces et des faiblesses Apparentes (TFfA)
3. Etablissement du rapport d'orientation	Contrat des prestations de services : Fixe les grandes lignes de la mission avec des audités.
4. Etablissement des programmes de travail	Questionnaire sous forme d'une liste de tâches : fil conducteur des travaux de l'auditeur interne

(Suite du schéma général de conduite d'une mission d'audit interne)

5. Travaux de vérification, de recherche et d'analyse sur le terrain	Les points des FRAP sont validés au fur et à mesure avec les opérationnelles concernées au niveau de l'entité auditee.
6. Synthèse des FRAP	Regroupement et mise en ordre des problèmes : ossature du rapport
7. Présentation des conclusions au responsable concerné de l'entité auditee	1ère vue complète : compte rendu final sur site
8. Elaboration du projet de rapport	Aux seuls audités puis aux autres destinataires des recommandations
9. Tenue de la réunion de validation	Validation des faits, constatations, déductions et conclusions
10. Elaboration du rapport définitif (y compris les recommandations)	Remise à la hiérarchie supérieure
11. Acceptation des réponses	Programme d'action élaboré par l'entité auditee.
12. Suivi de la mise en place	Compte rendu à la hiérarchie supérieure Eventuellement, déclenchement d'une nouvelle mission.

Source : LEMANT Olivier, « conduite d'une mission d'audit interne, Edition Dunod, Paris 1995, page 64

Ce schéma montre la méthodologie d'audit interne utilisé par l'auditeur pour la réalisation des missions d'audit interne. Ainsi, les auditeurs devront suivre ces étapes pour une conduite efficace des missions d'audit interne.

Pour conclure, cette première section présente les solutions proposées pour résoudre les problèmes qui affectent l'organisation générale et le fonctionnement de l'audit interne pour un service d'audit interne efficace. Ces solutions vont conduire à une amélioration et au développement de la pratique de l'audit interne au niveau du système de santé. Nous allons

maintenant aborder notre deuxième section en proposant les mesures d'accompagnement des forces et faiblesses.

Section 2 : Mesures d'accompagnement des forces et opportunités

Dans le chapitre précédent, nous avons analysé les forces et opportunités de la fonction audit interne au niveau du MSANP. Nous avons pu ressortir que la CAI a un emplacement hiérarchique approprié ce qui lui permet d'avoir une certaine indépendance et objectivité. Nous avons aussi dégagé que grâce à l'intervention des partenaires, la CAI a pu atteindre le nombre d'audit prévu. Ensuite, les auditeurs peuvent également bénéficier d'une formation selon la loi en vigueur et la CAI peut améliorer la qualité de travail fourni en élaborant et en mettant à jour un programme d'assurance qualité. Dans cette section, nous allons apporter des mesures d'accompagnement de ces forces et opportunités.

2.1. Positionnement de la CAI

Grâce à son emplacement hiérarchique, la CAI peut intervenir, sous l'ordre du Ministre, dans tous les niveaux du système de santé à savoir, les CSB 1 et 2, les CHRD 1 et 2, les CHRR ainsi que les CHU. Elle peut apporter des propositions sans restriction et en toute liberté. Ainsi, la CAI devrait toujours être indépendante et objective. Pour cela, les auditeurs devront avoir une attitude d'impartialité, ils devront être considérés comme impartiaux par les destinataires du rapport d'audit, être libre de rendre crédible leurs conclusions. De ce fait, les auditeurs devront éviter tous les facteurs externes de nature à limiter leur travail ou à altérer leur habilité d'être professionnellement indépendants comme la pression pour limiter ou modifier l'étendu de l'audit interne, les menaces réelles perçues sur la sécurité personnelle de l'audit interne, spécialement lorsqu'un détournement ou une autre forme de mauvaise emploi des ressources publiques sont suspectées. Si une telle situation se présente, les auditeurs devront faire appel au Ministre pour une action appropriée.

2.2. Formation des Auditeurs internes

Comme la loi le précise, les auditeurs internes, comme tout autre fonctionnaire ont droit à une formation. En plus de cela, la CAI devrait envisager d'effectuer une formation en

ligne des auditeurs internes. Ils pourront ainsi effectuer des recherches sur l'audit interne en se documentant sur les méthodologies d'audit, la pratique de l'audit interne et les normes d'audit. Ensuite, nous proposons également à la CAI de déployer des efforts pour que les auditeurs internes maîtrisent les divers logiciels comptables, en particulier ceux utilisés par les bailleurs de fonds.

2.3. Elaboration et mise à jour d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité

Nous proposons à la CAI d'élaborer et de mettre à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité pour améliorer la qualité des résultats fournis. Pour cela, elle devrait collaborer avec le Ministre. Ce programme devrait porter sur tous les aspects de l'audit interne pour aboutir à une certaine finalité de conformité aux normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne. En effet, un programme d'assurance et d'amélioration qualité est conçu de façon à évaluer la conformité de l'audit interne avec la définition de l'Audit Interne, les Normes et le respect du Code de Déontologie par les auditeurs internes.

Ce programme permet également de s'assurer de l'efficacité et de l'efficience de l'activité de l'audit interne et d'identifier toute opportunité d'amélioration. En définissant et en exigeant un programme d'assurance qualité, les normes hissent l'audit interne au niveau des activités organisées et certifiées. Cela permettra aussi de mesurer l'efficacité de la CAI. Nous proposons ainsi, qu'il y ait des évaluations réalisées périodiquement aussi bien internes qu'externes. Nous souhaitons que la CAI élabore un questionnaire d'évaluation renseigné par chaque niveau de système de santé audité et une fiche d'évaluation pour chaque auditeur. Un modèle de questionnaire d'évaluation renseigné par l'audité et une fiche d'évaluation des auditeurs seront présentés en **annexe 5** et en **annexe 6**.

2.4. Mise en place d'un deadline

Nous avons vu que la CAI émet un rapport d'audit à chaque fin de mission. Cette émission de rapport permet à la CAI de proposer des solutions aux responsables de chaque niveau audité afin qu'ils puissent prendre des décisions pour améliorer la gestion et la performance de la direction ou service. Pour l'émission de ce rapport, nous proposons à la CAI de mettre en place un deadline pour éviter le laps de temps trop grands. L'établissement

de deadlines permettra au Ministre et aux responsables de chaque niveau de système de santé audité de mettre en œuvre les actions correctives dans un délai raisonnable. Nous proposons la mise en place de deadlines dans le tableau suivant :

Tableau n°5: Proposition de deadlines

Activités	Délais d'exécution
Rapport de mission écrit	Deux (2) semaines après le rapport verbal
Suivi des recommandations	Dans le mois suivant le rapport de mission Ecrit

Source : L'impétrante, Mai 2016

D'après ce tableau, le rapport d'audit interne devra être émis au Ministre, à la DPLMT ainsi qu'aux responsables de chaque entité auditee au plus tard deux semaines après le premier rapport verbal et le suivi de recommandations devront se faire un mois après ce rapport.

Cette section a été consacrée à la proposition de mesures d'accompagnement aux forces et opportunités de la CAI. Nous avons pu ressortir que les auditeurs, grâce à l'emplacement hiérarchique de la CAI peuvent rapporter auprès du Ministre les actions inappropriées des audités. Ensuite, pour s'assurer de la qualité de l'audit, la CAI peut procéder à des formations en ligne pour les auditeurs internes et devrait élaborer et mettre à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité en évaluant le travail fourni par l'auditeur.

Pour conclure, nous avons pu apporter des solutions sur le fonctionnement et l'organisation de la CAI. Nous avons proposé que pour une bonne organisation de la CAI, elle devrait élaborer une charte d'audit interne et un manuel de procédure, améliorer les moyens à sa disposition et réaliser une formation continue des auditeurs. Ensuite, elle devrait également améliorer la méthodologie appliquée lors des travaux d'audit interne en respectant les normes et en suivant les démarches de la conduite d'une mission d'audit interne. Enfin, nous avons également proposé à la CAI des mesures d'accompagnement des forces et opportunités.

Conclusion partielle

Pour conclure cette troisième partie, nous avons pu effectuer un diagnostic FFOM en présentant les points forts et les points faibles de la CAI et les éléments qui influencent l'organisation de son environnement. Cette partie est considérée comme la plus importante dans ce travail de recherche puisqu'elle nous a permis d'effectuer une analyse de l'organisation et du fonctionnement de l'audit interne afin de proposer des solutions pour améliorer davantage l'efficacité de la CAI. En effet, plus la CAI est performante dans la réalisation de son activité, plus elle pourra aider chaque niveau de système de santé à être plus performante.

Le premier chapitre nous a permis de citer les divers problèmes existants dans la pratique de l'audit interne, étant donné qu'ils constituent comme des freins à l'efficacité et à la crédibilité de la CAI. L'insuffisance de budget émanant du MSANP entraîne une insuffisance de moyens au niveau de la CAI. Cette insuffisance de moyens ainsi que la non application des normes au niveau de la CAI entraînent la non réalisation des objectifs qui lui sont assignés. Ensuite, la méthodologie de conduite d'une mission d'audit interne au niveau de la CAI est inadéquate, ce qui entraîne un ralentissement du travail d'audit et l'émission tardive du rapport d'audit interne. Le fait que la CAI n'effectue pas de suivi des recommandations entraîne un manque d'effectivité de la mission d'audit. Par ailleurs la CAI peut bénéficier de l'opportunité qu'elle a pour améliorer son activité.

Dans le second chapitre, nous avons proposé des solutions pour améliorer davantage l'efficacité de la CAI. Nous avons émis des solutions pour améliorer l'organisation et le fonctionnement de l'audit interne. Des propositions ont été émises afin que la CAI apporte une amélioration à la gestion et à la performance de chaque entité auditee.

CONCLUSION GENERALE

En guise de conclusion, l'audit interne, longtemps considéré comme un organe d'inspection est appelé à jouer un rôle de plus en plus important au sein d'une organisation. L'audit interne est une fonction qui se veut être indépendante et objective, il donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise des opérations, lui apporte ses conseils pour améliorer ses activités. Il s'est doté d'un code de déontologie et d'un ensemble de normes pour uniformiser ses pratiques.

L'atteinte des objectifs fixés par une organisation passe avant tout par la gestion et la maîtrise du fonctionnement de ses activités. Autrement dit, le fonctionnement d'une organisation, doit être nécessairement et constamment sous la surveillance à travers un système de contrôle interne, piloté et assisté par l'audit interne. En effet, la fonction d'audit interne est un mécanisme servant à entretenir et à amplifier la performance d'une organisation.

Tout au long de notre travail, notre problématique était de voir que la pratique de l'audit interne à chaque niveau de système de santé à Madagascar est indispensable. Dans ce mémoire, nous avons essayé de démontrer que la fonction audit interne a une incidence sur la gestion, sur l'efficacité et l'efficience d'une organisation. Pour ce faire, notre thème a été axé sur : L'importance de la pratique de l'audit interne à chaque niveau de système de santé à Madagascar.

A cet effet, nous avons effectué des études sur la fonction audit interne au niveau du MSANP. La CAI a été créée au sein du MSANP en vue de vérifier l'utilisation rationnelle des ressources selon les procédures en vigueur afin de contribuer à la performance au niveau central, région et district dans le domaine de la santé. Pour cela, ce mémoire avait pour principal objectif de montrer qu'il est important de pratiquer l'audit interne pour contribuer à l'amélioration de chaque niveau de système de santé malgache. Au sein des parties de ce mémoire, de nombreuses réflexions et comparaisons furent également introduites quant à « la réalité du terrain » concernant l'application des normes ainsi que la conduite d'une mission d'audit interne au niveau de la CAI.

Pour voir le rôle joué par la fonction de l'audit interne à chaque niveau du système de santé, nous avons opté pour une démarche qualitative comme méthode de recherche. Pour ce faire, nous avons vu trois points principaux dans ce travail. Il s'agit dans un premier temps, de la

présentation des matériels et méthodes, puis dans un second temps des résultats et enfin la discussion et la proposition des solutions y afférant.

Afin de réaliser notre étude, nous avons utilisé les matériels et les méthodes nécessaires afin d'obtenir le plus d'informations et données possibles que ce soient des données internes qu'externes. Nous avons eu recours à des recherches documentaires et à des entretiens avec le responsable de l'audit interne.

Nous avons ainsi pu voir que le champ d'action de la CAI embrasse tous les niveaux du système de santé. En effet, la CAI effectue des audits auprès des CHU, des CHRR, des CHRD 1 et CHRD 2, des CSB 1 et CSB 2. La conduite d'une mission d'audit interne par la CAI suit le PTA et commence par l'émission d'un ordre de mission émanant du ministère, et le déroulement de cette mission se base sur trois phases.

La phase de préparation consiste à la prise de connaissance du domaine à auditer en collectant les informations sur le domaine et à l'identification des risques en évaluant le respect des manuels de procédure par l'entité. La phase de réalisation consiste à vérifier et à comparer les informations recueillies avec la réalité du terrain, de relever les disfonctionnements existants. La CAI réalise l'audit des hôpitaux, l'audit organisationnel et de performance, l'audit du FANOME et du Fonds d'équité et l'audit financier. Nous avons vu que la CAI effectue le plus souvent l'audit des unités de pharmacies des hôpitaux et des formations sanitaires ainsi que l'audit de la Pha-G-Dis. Pour celà, les auditeurs identifient la situation du stock d'intrants de santé et fournissent un état de gestion des produits pharmaceutiques et des fonds générés par la vente des intrants de santé au moment de l'audit, en vue d'émettre des recommandations sur les problèmes constatés pour améliorer la gestion. La phase de conclusion consiste à rédiger un rapport d'audit interne contenant les résultats de l'intervention de l'auditeur. Ainsi, à chaque mission, un compte rendu détaillé des travaux est consigné dans ce rapport.

La conduite de la mission d'audit interne à chaque niveau de système de santé nous a permis de constater qu'il est important d'effectuer un audit à chaque niveau du système de santé du fait qu'il permet d'éclaircir les divers responsables concernés et les persuade de réaliser des actions de progrès selon les recommandations émises par les auditeurs dans le rapport d'audit. Ainsi, l'audit assiste chaque système de santé à améliorer son fonctionnement par le biais du rapport d'audit. Il permet de diminuer le risque de vol et détournement du fait qu'à chaque vol ou détournement constaté, les auditeurs font signer une lettre d'engagement à l'auteur de l'acte.

Les résultats de l'évaluation de la fonction d'audit interne nous ont permis de savoir l'appréciation des normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne au sein de la CAI. Toutefois, en comparant la pratique de l'audit interne avec les normes professionnelles en la matière, nous avons vu que la situation actuelle de la CAI démontre certaines lacunes mais elle a aussi ses points forts. La CAI a un emplacement hiérarchique adéquat selon la norme, ensuite les missions d'audit interne s'effectuent suivant un PTA. Elle bénéficie ainsi d'accès élargi dans l'accomplissement de sa mission

Par ailleurs, la CAI ne dispose pas de charte d'audit interne et de manuel d'audit. Or, cette charte précise les missions, les objectifs, les responsabilités, les procédures de travail et le manuel d'audit sert de référentiel, définit le cadre de travail et constitue un manuel de base de formation de l'auditeur. Puis, elle n'effectue pas un suivi des recommandations émises aux entités auditées, seul l'audit de projet fait l'objet d'un suivi.

La partie de ce travail s'est achevée par des discussion et proposition de solutions qui s'intéressent principalement sur l'organisation et sur le fonctionnement de l'audit interne. Nous avons ainsi effectué une analyse FFOM pour faire ressortir les forces et faiblesses de la CAI ainsi que les opportunités et menaces à son environnement. Les problèmes que la CAI devra surmonter ont été présentés ainsi que les faits qui encouragent sa performance. Nous avons pu voir le non-respect des normes tel que l'inexistence de la charte d'audit interne et du manuel d'audit interne ainsi que l'inexistence de formation des auditeurs.

Nous avons également vu que l'auditeur doit être indépendant et objectif. L'un des rôles clés de l'audit interne est de fournir une assurance objective à ses parties prenantes. L'une des meilleures façons de remplir cette mission est d'être perçu comme indépendant du management et des autres parties prenantes. La remise en cause de l'indépendance peut engendrer des problèmes d'ordre éthique. L'indépendance et l'objectivité sont d'une importance capitale afin de garantir que les parties prenantes perçoivent le travail d'audit effectué et ses résultats comme crédibles, factuels et impartiaux. Cette indépendance de l'auditeur au sein de la CAI se voit par le fait que la CAI est rattaché directement au Ministre et que les auditeurs émettent des rapports sans restriction, dans l'impartialité et en toute objectivité.

Nous avons constaté que dans l'exercice de sa fonction, l'auditeur doit se doter d'une grande connaissance et compétence et doit avoir de l'expérience. En effet, pour une bonne pratique de l'audit interne, les auditeurs devront avoir un comportement professionnel déterminant en

matière d'audit interne car la qualité des travaux est liée aux aptitudes, aux connaissances ainsi qu'à leurs qualités humaines, comportement professionnel qui sous-entend compétence professionnelle et qualité communicationnelle. La qualité d'un travail d'audit interne repose sur la qualité de travail de l'auditeur, sur le fait qu'il sache donner des recommandations. Ainsi pour améliorer les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences des auditeurs, nous avons proposé à la CAI de réaliser des formations professionnelles et continues des auditeurs et des formations continues en ligne afin d'accroître les compétences des auditeurs à tous les niveaux pour répondre aux exigences des environnements interne et externe. La formation est l'un des moyens privilégiés d'épanouissement des individus et source d'efficacité pour les organisations. Elle permet d'accroître les compétences des personnels qui peuvent, de ce fait, maîtriser leurs activités professionnelles actuelles ainsi que celles découlant des choix stratégiques de l'organisation.

Ensuite, les auditeurs devront avoir les moyens nécessaires dans l'exercice de leur fonction pour s'assurer de la qualité de travail qu'ils vont fournir. En effet, une insuffisance de moyens entraîne une démotivation des auditeurs et un conflit entre eux et cela pourrait aussi avoir un impact sur l'indépendance des auditeurs. A cela s'ajoute aussi une allocation insuffisante de ressources pour garantir que la CAI puisse assumer pleinement sa mission. Un manque de moyen affecte sensiblement la performance de la CAI. Ainsi, nous avons proposé à la CAI de respecter les normes pour avoir plus de financement émanant des bailleurs de fonds et pour pouvoir améliorer la qualité de travail fourni afin que le Ministre reconnaissse réellement l'importance de la fonction audit interne au sein du MSANP. Le respect de ces normes consiste à l'élaboration d'une charte et d'un manuel d'audit interne, au suivi des recommandations émis dans le rapport ainsi qu'à la mise en œuvre d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité. Ces derniers permettront aussi d'assurer l'efficacité de l'audit interne et de ce fait, accroîtrait la crédibilité de la CAI. En effet, un audit sans suivi constitue un travail inachevé. Les auditeurs devront effectuer un suivi des rapports émis pour s'assurer que les actions de progrès proposées ont bel et bien été prises en compte par les destinataires.

Ainsi, nous pouvons voir que l'indépendance et l'objectivité des auditeurs au sein de la CAI leurs sont assignées à part le fait que la CAI ne dispose pas de moyens suffisants. En appliquant ces différentes solutions proposées, nous pouvons dire que l'efficacité du service d'audit interne du Ministère de la Santé Publique pourrait être renforcée.

C'est à travers les études que nous avons réalisées au sein de la CAI, que nous avons pu constater que le respect des normes professionnelles d'audit par la CAI, l'application de méthodologies cohérentes avec ces normes, l'adéquation des ressources améliorent la qualité et l'efficacité de l'audit interne. Il doit être privilégié de tous les moyens nécessaires. Sa pratique permet de garantir la fiabilité de l'information. Mais pour l'efficacité de la CAI, il faut qu'elle soit dotée de moyens suffisants, d'un personnel compétent et d'un effectif suffisant. Ainsi, la première hypothèse est vérifiée : l'efficacité de l'audit interne dépend de la pertinence des outils et des techniques d'audit mise en oeuvre ainsi que de l'utilisation de moyens suffisants.

La CAI fournit, à tous les responsables de chaque niveau du système de santé des conseils, des informations, des analyses, des plans d'action ou des recommandations concernant les activités qu'elle a à vérifier. A cet effet, elle donne au Ministre l'assurance raisonnable que chaque niveau du système de santé soit géré de manière saine et efficace. Pour ce faire, les auditeurs détectent les dysfonctionnements et anomalies de chaque niveau audité, ils détectent les problèmes et apportent des actions correctives, ils rédigent un rapport pour la mise en conscience des risques que peuvent présenter les anomalies constatées et donnent des avis et suggestions pour l'amélioration ou même la réparation. Nous pouvons ainsi voir que le service offert par la CAI permet à la hiérarchie par ses analyses et suggestions d'avoir un aperçu global sur la situation du niveau de système de santé audité et par la même occasion prévenir l'entité auditee d'éventuels risques et problèmes dans l'exécution de ses activités. Dans la même foulée, la CAI offre au destinataire du rapport d'excéder dans leur domaine d'activité en fournissant le maximum de précision sur les informations pour éclaircir les zones d'ombre, facilitant ainsi l'exécution des tâches et la prise de décision.

Nous pouvons constater que l'audit interne aide au bon fonctionnement de chaque niveau du système de santé dans la mesure où la CAI propose des recommandations claires et constructives et des conseils concernant les activités examinées. Elle met à la disposition du responsable du domaine audité et du MSANP les informations nécessaires à la prise de décision, ces informations fournies par l'auditeur les aident à améliorer le fonctionnement du système de santé. Ainsi, notre deuxième hypothèse est vérifiée : Une bonne pratique de l'audit interne améliore le fonctionnement d'une organisation.

Enfin, Les activités de la fonction audit interne consistent à fournir des assurances et des conseils objectifs dans le but d'apporter son appui afin d'améliorer le fonctionnement d'une organisation. La CAI aide chaque système de santé à réaliser ses objectifs. Ensuite, l'audit interne constitue un élément majeur de la surveillance en continue du système de contrôle interne au niveau du Ministère et permet aussi de vérifier si les ressources sont utilisées rationnellement. Nous avons ainsi vu que pour une gestion rigoureuse et plus rationnelle d'un secteur publique, l'audit interne est indispensable. Nous pouvons ressortir que la pratique de l'audit interne dans chaque niveau du système de santé est indispensable. L'étude de l'audit interne répond ainsi à l'attente réelle d'une organisation.

Cette étude nous a permis de mieux approfondir nos connaissances en matière d'audit interne, par ailleurs, cette étude, présente des limites telles que les insuffisances et les incohérences liées au contexte d'étude. A la base théorique, nous n'avons pas pu approfondir certains points du fait de l'insuffisance des ouvrages appropriés à notre thème, de la limite de temps et des moyens pour la consultation des documents. Aussi sur le plan pratique, certaines informations restent indisponibles et c'est la raison pour laquelle nous n'avons pas de données chiffrées. Ensuite, les structures de l'audit interne ne sont pas réellement définies. Ces limites peuvent nous renvoyer à des besoins d'études et de recherches futures. En fait, plusieurs recherches peuvent être envisagées pour compléter notre étude en particulier, nous proposons l'apport de l'audit interne à la bonne gouvernance.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

- BERTIN Elisabeth, « Audit interne, enjeux et pratique à l'internationale », Editions d'organisation Eyrolles, 2007, 320 pages.
- BETHOUX Raymond, KREMPER François, POISSON Michel « L'audit interne dans le secteur Public » 1ere édition (1986), 280pages.
- GRET, « *Audit externe des institutions de micro finance* », Guide pratique (série : outil technique n° 3), Décembre 1998, 211 pages.
- LEMANT Olivier, « conduite d'une mission d'audit interne, Edition Dunod, Paris 1995, 279 pages.
- NOUBBIGH Eya, « Impact de la gouvernance et de l'audit sur la performance de l'entreprise. La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité », HAL, France, May 2008, 28 pages.
- PIPER Arthur, « L'audit dans le secteur public », CBOK, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, 24 pages.
- PROBST Gilbert J.B, BRUGGIMANN Olivier, MERCIER Jean-Yves, RAKOTOBARISON Aina, « L'Organisation et Management », Editions d'organisation, 1997, 609 pages
- RENARD Jacques, « AUDIT INTERNE : ce qui fait DEBAT », Edition Maxima Laurent de mensil, Paris 2003, 267 pages
- RENARD Jacques, « Théorie et pratique de l'Audit interne », 7^{ème} Edition, Éditions d'Organisation, Groupe Eyrolles, Paris 2010, 470 pages.
- SCHICK Pierre, « Momento d'audit interne, Méthode de conduite d'une mission», Edition Dunod, 2007, 232 pages
- VILLALONGA Christophe, « l'audit de la qualité interne », Edition Dunod, 2003, 155 pages.
- ZAGHLOUL Mounim, « Le rôle de l'audit interne dans les établissements publics», CIA, CISA, IIA MAROC, 2001.

DOCUMENTS

- BOULLANGERS Hervé, « L'audit interne dans le secteur public », E.N.A, revues françaises d'administration publique, *Revue française d'administration publique*, 2013, N° 148, p. 1029-1041. DOI : 10.3917/rfap.148.1029
- Cellule d'Inspection des Services de Santé, Termes de référence, instituée par le Décret n° 2011-0737 du 13 décembre 2011
- INTOSAI GOV 9140, « Audit interne, Indépendance au sein du secteur public », 12 pages
- IFACI, « L'importance des normes d'Audit interne », IIA, 2005, 8 pages
- IFACI, « Normes Internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne », pub 2008, révision 2012, 22 pages.
- Manuel d'audit Interne pour les Inspections Générales des Ministères, Maroc 2007, 115 pages
- MINSAN PF, (Juillet 2008). « *Guide d'audit interne*, Niveau central, Région et District », 106 pages.
- OMS, Profil du système de Santé à Madagascar, Décembre 2004, 22 pages.
- PLAN DE DÉVELOPPEMENT DU SECTEUR SANTE 2015-2019, Septembre 2015, 185 pages

TEXTE LEGISLATIF ET REGLEMENTAIRE

- Décret N°2015-fixant les attributions du Ministère de la Santé Publique ainsi que l'organisation générale de son Ministère

WEBOGRAPHIE

- <http://www.sante.gov.mg>, consulté en Mars 2016
- <http://www.ifaci.com>: Audit interne, normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, consulté en Avril 2016

III

- <http://www.theiia.org> : Caractéristiques de l'audit interne, consulté en Avril 2016
- <http://www.acifr.org> : Théorie et pratique de l'audit interne, consulté en Mai 2016
- <http://www.intosai.org> : Audit interne indépendance au sein du secteur public, consulté en Mai 2016
- <http://www.memoironline.com> consulté en Avril, Mai 2016
- <http://www.etudier.com>, consulté en Mai 2016
- <http://www.jobboom.com>, consulté en Mai 2016

COURS:

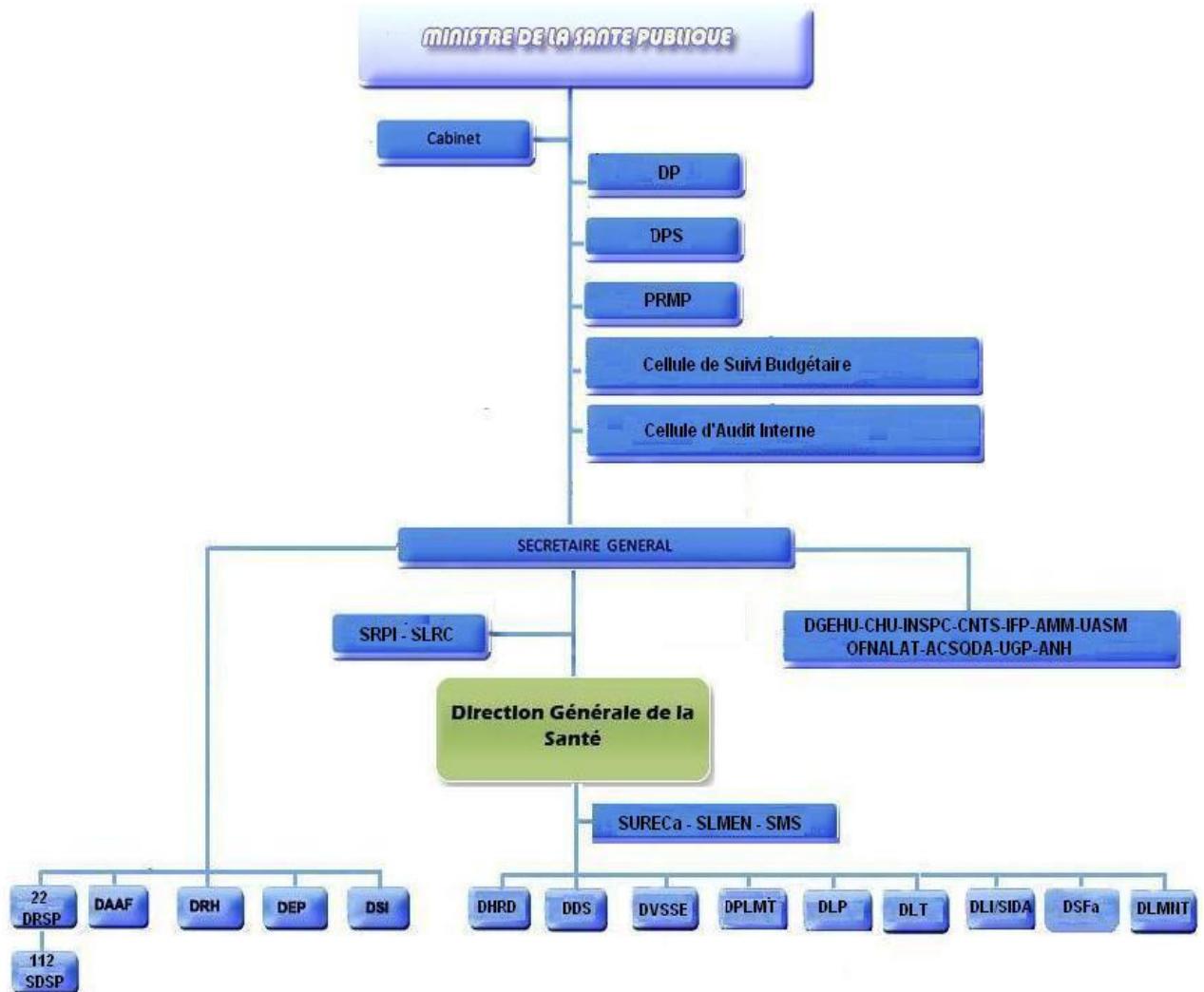
- Cours d'Audit et commissariat au compte, Master II en Science de gestion, 2014-2015
- Cours d'Audit financier, Master I en Science de gestion, 2013-2014
- Cours d'Audit Générale, Master I en Science de gestion, 2013-2014
- Cours de Contrôle interne, Master I en Science de gestion, 2013-2014
- Cours de Gestion des Ressources Humaines, Master I en Science de gestion, 2013-2014
- Cours de Méthodologies, Master I en Science de gestion, 2013-2014

ANNEXES

LISTE DES ANNEXES :

Annexe n°1 : Organigramme du Ministère de la Santé publique	V
Annexe n°2 : Modèle du bilan.....	VI
Annexe n°3 : Tableau de forces et faiblesses apparentes(T.F.f.A).....	VII
Annexe n°4 : Modèle de F.R.A.P	VIII
Annexe n°5 : Modèle de questionnaire d'évaluation renseigné par l'audité	IX
Annexe n°6 : Fiche d'évaluation des auditeurs	X
Annexe n°7 : Synthèse de l'analyse SWOT	XI
Annexe n°8 : Guide d'entretien	XII

Annexe n°1 : Organigramme du Ministère de la Santé publique



Source : www.sante.gov.mg

Annexe n°2 : Modèle du bilan

PRODUITS PHARMACEUTIQUES

LIBELLES		MONTANT
ENTREE	DERNIERE SITUATION	
	SALAMA R.C.	
	SALAMA B.E.(3)	
	UPSM(4)	
	TOTAL AUTRES (5)	
	REDEPLOIEMENTS (6)	
	DONS (7)	
	DPLMT (8)	
	Fournisseur Privé (9)	
	ETAT C3 (10)	
TOTAL ENTREE (11)=(1)+(2)+(3)+(4)+(5)+(6)+(7)+(8)+(9)+(10)		
SORTIE	DISPENSATION (12)	
	BON DE SERVICE (13)	
	REDEPLOYES (14)	
	PERIMES(15)	
	ORDONNANCE NON PAYE (16)	
	PRISE EN CHARGE DES DEMUNIS (17)	
	PRISE EN CHARGE DES PERSONNELS (18)	
	EVENEMENT (19)	
	AUTRES (20)	
TOTAL SORTIE (21)=(12)+(13)+(14)+(15)+(16)+(17)+(18)+(19)+(20)		
STOCK THEORIQUE (22)=(11)-(21)		
STOCKS	UTILISABLES (23)	
	NON UTILISABLES (24)	
TOTAL STOCKS PHYSIQUES (25)=(23)+(24)		
ECART (26)=(25)-(22)		

Source : Cellule d'Audit Interne, Mars 2016

Annexe n°3 : Tableau de forces et faiblesses apparentes(T.F.f.A)

Domaine/ Opération	Objectifs de contrôle	Risques	Indicateurs/ Indices	OPINION			Commentaires ou Référence
				Force/fai blesse	Conséquence	Degré de confiance	

Issus du plan d'approche	Produits par l'analyse des risques
Domaine/ Opération : thème, élément de la structure	Force/ faiblesse : par rapport à un objectif de contrôle interne ou à une référence (manuel de procédures,...) ou à une caractéristique assurant le bon fonctionnement ainsi que l'atteinte d'un résultat escompté.
Objectifs de contrôle : situation théorique, caractéristiques du bon fonctionnement (par rapport au référentiel).	Conséquence : degré de gravité, probabilité d'occurrence
Un objectif de contrôle définit de manière synthétique la situation théorique que l'auditeur devrait rencontrer pour conclure au bon fonctionnement d'une entité, d'un système ou d'opérations.	
Risques : conséquences ou (événements) redoutées en cas de dysfonctionnement, préoccupations	Degré de confiance de l'auditeur à ce stade (le T. F. f. A sera suivi du programme de vérification préparé par l'auditeur)

Source : Manuel d'audit Interne pour les Inspections Générales des Ministères, Maroc 2007,

p.87

Annexe n°4 : Modèle de F.R.A.P

RAP	STRUCTURE (CONTENU) :
PROBLEME	<ul style="list-style-type: none"> ■ Formulation synthétique, autonome et percutante du dysfonctionnement (ou anomalie) constaté ■ C'est un dysfonctionnement important qui compromet le ou les résultats attendus
FAITS	<ul style="list-style-type: none"> ■ L'événement symptomatique constaté (cet événement se voit et se constate) ■ Ce sont les dysfonctionnements qui se manifestent par tels incidents ou telles anomalies et qui ont été constatées
CAUSES	<ul style="list-style-type: none"> ■ La condition non remplie ou facteur de risque : observée ou déduite, elle explique la survenance du fait (dysfonctionnement ou anomalie) ■ Les causes dont la ou (les) origine(s) sont les mauvaises conditions de fonctionnement
CONSEQUENCE	<ul style="list-style-type: none"> ■ Elle est constatée par l'auditeur et/ ou l'audité ou supputé (risque) ■ Les conséquences ont pour impact certains ou probables une sous performance ou une perte de valeurs suffisamment importantes
SOLUTION/ RECOMMANDATION	<ul style="list-style-type: none"> ■ La recommandation proposée pour remédier au problème (dysfonctionnement ou anomalie) ■ La recommandation nécessite une action précise visant à éliminer les conséquences engendrées par les causes.

Etablie par :

le .../.../...

Approuvé par :

le .../.../...

Validé avec :

le .../.../...

Source : Manuel d'audit Interne pour les Inspections Générales des Ministères, Maroc 2007,
p.90

Annexe n°5 : Modèle de questionnaire d'évaluation renseigné par l'audité

1. Préparation de l'audit		Très Satisfait	Satisfait	Peu satisfait	Pas satisfait
1.1.	Organisation générale du plan d'audit				
1.2.	Respect des délais dans la soumission du plan d'audit				
Commentaires					
2. Réalisation de l'audit		Très Satisfait	Satisfait	Peu satisfait	Pas satisfait
2.1.	Déroulement de la réunion d'ouverture				
2.2.	Répartition entre « audit en salle » et « audit terrain »				
2.3.	La relation de l'auditeur avec les audités				
2.4.	Le respect du plan d'audit (au niveau des horaires et des thèmes)				
Commentaires :					
3. Présentation des résultats		Très Satisfait	Satisfait	Peu satisfait	Pas satisfait
3.1	La synthèse présentée en réunion de clôture				
3.2	La pertinence des constatations				
3.3	Les forces et faiblesses identifiées du système qualité				
3.4	Les recommandations d'amélioration				
3.5	L'évaluation de l'efficacité du processus audité				
3.6	Le rapport d'audit (composition et clarté)				
Commentaires :					

Source : VILLALONGA Christophe (2003, p140)

Annexe n°6 : Fiche d'évaluation des auditeurs

1)

Production de l'auditeur	Qualité	Célérité	Précision éventuelles
Liste des produits attendus de l'auditeur	Progrès à faire	Progrès à faire	Souhaits à la hiérarchie

2)

Comportement de l'auditeur	Précisions éventuelles
Que fait l'auditeur et quelle image donne-t-il ?	Souhaits à la hiérarchie

Source : LEMANT Olivier (1995, p.148)

Annexe n°7 : Synthèse de l'analyse SWOT

FORCES	FAIBLESSES
<ul style="list-style-type: none"> -rattachement directe de la CAI avec le Ministre -Emission d'un rapport annuel d'activité -Existence d'un budget annuel -Intervention des partenaires dans les missions d'audit interne -Reconnaissance du Ministre de l'importance de l'audit interne au niveau du MSANP -Existence d'un PTA -Procédure formalisé et respectés par l'auditeur -Emission d'un rapport d'audit 	<ul style="list-style-type: none"> -Inexistence d'un organigramme bien défini -Inexistence de charte d'audit interne et de manuel d'audit interne -ressource insuffisant pour la réalisation des activités -Non-respect des normes -Non prise en compte des niveaux de risques encourus par les niveaux à auditer lors de l'établissement du PTA -Non élaboration de FRAP -Emission tardive du rapport d'audit interne
OPPORTUNITES	MENACES
<ul style="list-style-type: none"> -Participation de la CAI à la recherche de financement -Existence de formation professionnelle pour les fonctionnaires -Apport et implication des PTF -Collaboration favorable entre le MSANP et la CAI -Confiance des partenaires externes envers la CAI -Suivi des recommandations de l'audit 	<ul style="list-style-type: none"> -Désorganisation en raison du manque de moyen au niveau de la CAI -Conflit d'intérêt entre les auditeurs internes -Absence d'autonomie et d'indépendance

Source : L'auteur

Annexe n°8 : Guide d'entretien

- Quel est le niveau de rattachement hiérarchique de la CAI?
- A qui la lettre de mission est adressée ?
- A quoi sert l'OM ? Est-il important qu'il soit délivré avant la date des missions ?
- Pour quelle raison le PTA n'a jamais été respecté ?
- Combien de temps il vous faut pour rédiger un rapport d'audit ?
- Combien de personne anime la CAI ? Pensez-vous que c'est suffisant ?
- Les outils de travail sont-ils suffisant pour mener à bien les travaux d'audit (outil informatique, téléphone, etc.) ?
- Existe-t-il une charte d'audit interne ?
- Existe-t-il un manuel d'audit interne ?
- Est-ce que l'audit interne de la CAI intervient dans tous les niveaux du système de santé à Madagascar ?
- Existe-t-il un planning pour les différentes missions d'audit ?
- Les auditeurs sont-ils évalués après chaque mission ?
- Les auditeurs reçoivent-ils des formations ?
- A votre avis, la CAI est-elle efficace ?
- Entant qu'auditeur, quelle amélioration souhaitez-vous par rapport à la pratique de l'audit interne au niveau du MSANP?

Source: L'auteur

TABLE DES MATIERES

REMERCIEMENTS	i
SOMMAIRE	ii
LISTE DES ABREVIATIONS	iv
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIÈRE PARTIE :	8
Chapitre I : Cadre général de l'étude	9
Section 1 : Présentation du ministère de la santé publique	9
1.1. Les missions et attributions.....	9
1.2. L'organisation	10
1.3. Ressources.....	12
Section 2 : Présentation de la Cellule d'Audit Interne	14
2.1. Structure organisationnelle	15
2.2. Termes de référence de la CAI	15
Section 3 : Le système national de santé	18
3.1. Les institutions	19
3.2. Les Etablissements de soins	19
Chapitre II : Approche théorique sur l'audit interne	22
Section 1 : Concept général sur l'audit interne	22
1.1. Historique et évolution de la fonction audit interne.....	22
1.2. Définition de l'audit interne	23
1.3. Caractéristiques de la fonction audit interne.....	24
Section 2 : La démarche d'audit.....	26
2.1. La phase de préparation ou phase d'étude	26
2.2. La phase de réalisation ou de vérification.....	27
2.3. La phase de conclusion	27
Section 3 : Les références normatives de l'auditeur interne	28

3.1	Le code de déontologie	28
3.2	Les normes d'audit interne.....	29
Chapitre III : Méthodologie d'approche.....		31
Section 1 : Méthode de collecte de données		31
1.1.	L'entretien.....	31
1.2.	La recherche documentaire	32
Section 2 : Méthode d'analyse des données.....		34
2.1.	Le triage	34
2.2.	L'analyse.....	34
Conclusion partielle.....		36
DEUXIEME PARTIE :		37
Chapitre I : La conduite d'une mission d'audit interne au niveau du système de santé		38
Section 1 : Phase de préparation ou phase d'étude		38
1.1.	Prise de connaissance du domaine à auditer :	39
1.2.	Identification des risques et opportunités d'amélioration	40
1.3.	Budget, Allocation, Planning, Suivi (B.A.P.S)	41
Section 2 : Phase de vérification		42
2.1.	Audit pharmacie	43
2.2.	Audit de la Cession et des autres ressources des hôpitaux:	46
2.3.	Audit financier, audit organisationnel et audit de performance.....	46
Section 3 : Phase de conclusion		48
3.1	Elaboration du projet de rapport	48
3.2	Rapport définitif.....	49
3.3	Acceptation des réponses et suivi des recommandations.....	49
Chapitre II : Evaluation de l'audit interne selon les normes		51
Section 1 : Evaluations en fonction des normes de qualification.....		51
1.1.	Mission, pouvoirs et responsabilités	51

1.2. Indépendance et objectivité.....	52
1.3. Compétence et conscience professionnelle.....	52
1.4. Programme d'assurance et d'amélioration qualité.....	53
Section 2 : Evaluation en fonction des normes de fonctionnement	53
2.1. Gestion de l'audit interne.....	54
2.2. Planification et accomplissement des missions	54
2.3. Communication des résultats et surveillance des actions de progrès.....	55
Conclusion partielle.....	57
TROISIEME PARTIE :	58
Chapitre I : Discussion	59
Section I : Analyse des forces et faiblesses.....	59
1.1. Forces	59
1.2. Faiblesses	63
Section 2 : Opportunités et menaces	69
2.1. Opportunités.....	69
2.2. Menaces	71
Chapitre II : PROPOSITION DE SOLUTIONS	73
Section 1 : Mesures d'atténuation des faiblesses et menaces.....	73
1.1. Pour l'organisation de l'audit interne.....	73
1.2. Pour le fonctionnement de l'audit interne.....	79
Section 2 : Mesures d'accompagnement des forces et opportunités	83
2.1. Positionnement de la CAI	83
2.2. Formation des Auditeurs internes	83
2.3. Elaboration et mise à jour d'un programme d'assurance et d'amélioration qualité	
84	
2.4. Mise en place d'un deadline.....	84
Conclusion partielle.....	86

CONCLUSION GENERALE	87
BIBLIOGRAPHIE	I
LISTE DES ANNEXES :.....	IV
TABLE DES MATIERES	XIII