Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Inspection générale des finances
N°2009-M-043-01

RAPPORT

relatif à la structuration de
la politique de contrôle et d'audit internes de l'Etat

Établi par

Henri GUILLAUME
Inspecteur général des finances

Nicolas COLIN
Inspecteur des finances

Stephan ROUDIL
Inspecteur des finances

Emmanuel SKOULIOS
Inspecteur adjoint

Avec la contribution de

Pierre GAUDIN
Inspecteur des finances

Hervé BRABANT
Inspecteur adjoint

– OCTOBRE 2009 –

SYNTHESE

L'Inspection générale des finances a réalisé au mois de décembre 2008 une mission de comparaisons internationales relative à l'audit et à l'évaluation dans les administrations de cinq pays de l'OCDE et de la Commission européenne. Elle a mis en évidence que, pour de multiples motifs, la tendance au développement d'une fonction professionnalisée d'audit interne est aujourd'hui commune à la plupart des administrations des pays développés. L'administration française ne peut rester à l'écart de cette tendance.

Pour cette raison, une nouvelle mission relative à la structuration de la politique de contrôle et d'audit internes de l'Etat a été confiée à l'Inspection générale des finances par le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat. Pour conduire cette mission, l'Inspection générale des finances a mené des investigations dans l'ensemble des ministères et sur un échantillon d'établissements publics, où elle a examiné les dispositifs en place et les initiatives en matière de contrôle et d'audit internes.

Le contrôle interne se définit de façon générique comme un processus mis en œuvre par une organisation dans son ensemble afin de fournir une assurance raisonnable sur la réalisation de ses objectifs. En ciblant les activités de contrôle sur les opérations présentant les risques les plus élevés, l'internalisation du contrôle permet de le rendre plus efficace et de sensibiliser les responsables des opérations concernées à ses enjeux. L'audit interne, quant à lui, est une fonction qui permet de s'assurer de l'efficacité du dispositif de maîtrise des risques d'une organisation. Il se décompose en deux catégories d'activité : d'une part, l'assurance et, d'autre part, le conseil. Les normes édictées par l'Institute of Internal Auditors (IIA) sont le principal cadre de référence en matière d'audit interne.

Deux fonctions support de l'administration de l'Etat – les fonctions comptable et budgétaire – font aujourd'hui l'objet d'une démarche de développement du contrôle interne à l'échelle interministérielle.

La fonction comptable est le support d'un dispositif de contrôle interne déployé et appliqué à l'initiative de la direction générale des finances publiques (DGFiP) pour préparer la certification des comptes de l'Etat. Le contrôle interne comptable se formalise par des référentiels s'appliquant aux processus de travail sur l'ensemble de la chaîne de la dépense et de la comptabilisation. La fonction comptable, seule à faire l'objet d'un dispositif de contrôle interne dans l'ensemble de l'administration de l'Etat, est aujourd'hui le périmètre minimal de développement du contrôle interne dans les ministères.

Au-delà de la seule fonction comptable, la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) a conduit à réexaminer la politique de contrôle sur l'ensemble de la chaîne de la dépense. La réforme du contrôle financier a été conçue dès l'origine dans un esprit de développement du contrôle interne. A l'initiative de la direction du budget, la fonction budgétaire pourrait faire l'objet d'une démarche similaire à la fonction comptable dans l'avenir. Un dispositif de contrôle interne budgétaire est en cours d'expérimentation.

Dans plusieurs ministères, le contrôle interne comptable a d'ailleurs servi de point de départ au développement du contrôle interne sur l'ensemble de la fonction financière. Les secrétaires généraux ou les directeurs des affaires financières se sont emparés du contrôle interne comme méthodologie de maîtrise des risques auxquels ils sont directement exposés dans l'exercice de leurs fonctions. Pour autant, le périmètre de ce contrôle interne est restreint aux attributions des responsables qui en sont à l'initiative et ne s'étend pas aux différents métiers des ministères.

De fait, la mission a constaté que le contrôle interne est globalement peu développé dans les périmètres opérationnels correspondant aux métiers de l'administration. Seuls deux ensembles de métiers de l'administration ont donné lieu à un développement du contrôle interne. Le premier est celui des métiers d'ingénieurs, traditionnellement familiers des démarches qualité et de l'approche des organisations en termes de processus. Le second correspond aux attributions en matière de maintien de l'ordre et de sécurité nationale. Par ailleurs, plusieurs ministères ont été sensibilisés à la culture de contrôle interne et aux méthodes de l'audit interne à travers la gestion et le contrôle des fonds européens.

L'audit interne s'est quant à lui développé principalement au sein des services d'inspection ou d'inspection générale, dont les missions traditionnelles sont les plus proches de l'audit interne. Ce développement a pu résulter d'une réflexion générale sur l'évolution des méthodes de contrôle.

Les missions d'audit interne s'inscrivent de plus en plus dans le cadre de la démarche de performance. En privilégiant la démarche de performance et en imposant l'obligation de rendre compte, notamment par les rapports annuels de performance, la LOLF fournit un environnement favorable à l'essor du contrôle et de l'audit internes. Son entrée en vigueur en 2006 a permis de formaliser pour la première fois de façon systématique les objectifs de l'administration. Or, une démarche de contrôle et d'audit internes n'a de sens que par rapport aux objectifs de l'organisation. L'obligation de rendre compte suppose en effet que les responsables de programme, les ministres et le Gouvernement soient en mesure de vérifier la réalisation des objectifs fixés en loi de finances. Conscients des limites de l'approche du comité interministériel d'audit des programmes à cet égard, des services d'inspection ont commencé à procéder à des audits de performance sur des programmes ministériels de leur compétence.

La mission s'est efforcée d'analyser la situation en matière de professionnalisme et d'indépendance de l'audit interne dans les ministères concernés. Elle a ainsi constaté que peu de ministères ou de directions s'étaient dotés d'une charte de l'audit interne. De même, peu de ministères ou de directions ont mis en place à ce jour un comité d'audit, tâche d'autant plus délicate que les ministères ne sont pas dotés d'une fonction de direction générale clairement identifiée. Le comité d'audit est pourtant un élément important du modèle générique de gouvernance de l'audit interne. Enfin, la mission a constaté la rareté des démarches de certification collective ou individuelle dans le champ de l'audit interne, qui s'explique par la faible maturité de cette fonction dans l'administration.

En contrepoint de ses investigations dans les ministères, la mission a examiné un échantillon d'établissements publics ayant développé des initiatives intéressantes en matière de contrôle et d'audit internes. De façon générale, les opérateurs ,qui se se caractérisent par un métier bien identifié et des objectifs clairement définis ainsi que par une gouvernance plus proche de celle d'une entreprise ont mieux saisi que les ministères l'intérêt du développement du contrôle et de l'audit internes.

Les propositions de la mission dessinent l'architecture, en régime permanent, du futur dispositif de contrôle et d'audit internes de l'Etat, dont la structuration doit concerner prioritairement les ministères. Même si un ministère est loin de présenter toutes les caractéristiques d'une entité de gestion unifiée, homogène et cohérente, le contrôle et l'audit internes ne peuvent en effet se développer et s'épanouir qu'au plus près des entités concernées. A l'inverse, la création d'une entité interministérielle chargée directement du contrôle et de l'audit internes dans leur ensemble serait une option irréaliste.

Les propositions de la mission s'organisent en cinq sous-ensembles :

- dans chaque ministère est créée une mission ministérielle d'audit interne, chargée d'assurer la coordination de la politique d'audit interne sur l'ensemble des fonctions et métiers du ministère. Elle est placée sous l'autorité d'un responsable ministériel de l'audit interne, placé sous l'autorité directe du ministre ;

- la mission ministérielle d'audit interne rend compte de ses activités à un comité ministériel d'audit, garant de son indépendance. Présidé de droit par le ministre, le comité ministériel d'audit est composé de sept membres au maximum et inclut, outre le secrétaire général du ministère, des personnalités extérieures au ministère ou n'y exerçant pas de responsabilités opérationnelles ;
- la politique d'audit interne de l'Etat fait l'objet d'une harmonisation par un comité d'harmonisation de l'audit interne présidé par le ministre chargé du budget et des comptes publics et composé des responsables des missions ministérielles d'audit, du directeur général des finances publiques, du directeur du budget et de personnalités qualifiées ;
- l'une des principales missions de ce comité d'harmonisation de l'audit interne consiste à élaborer un cadre de référence de l'audit interne inspiré de celui de l'IIA mais tenant compte des spécificités de l'organisation et du fonctionnement de l'administration de l'Etat. Il a également pour mission de développer la méthodologie des audits de performance conduits sur les missions et programmes budgétaires et des audits portant sur les fonctions transverses de l'administration ;
- chaque ministère décline et adapte les normes de l'audit interne issues du cadre de référence de l'administration de l'Etat et les intègre à une charte ministérielle de l'audit interne, approuvée par le comité ministériel d'audit et adoptée par un arrêté du ministre concerné. La charte s'applique aux auditeurs internes comme aux services audités.

Un avant-projet de décret relatif au contrôle et à l'audit internes dans l'administration ainsi qu'un modèle de charte ministérielle de l'audit interne sont annexés au présent rapport.

Le dispositif proposé dans le rapport constitue pour l'administration un objectif de moyen terme. Son déploiement, progressif et à l'initiative des ministères, prendra du temps. Plusieurs étapes peuvent être envisagées : la première consiste à adopter les textes encadrant le dispositif et inciter les ministères à mettre en place les comités d'audit et les missions ministérielles ; la deuxième supposerait d'étendre la démarche de maîtrise des risques aujourd'hui initiée sur la fonction comptable à l'ensemble de la fonction financière ; enfin, la troisième étape consisterait à généraliser le contrôle et l'audit internes dans le périmètre des métiers des ministères. A cet égard, il serait souhaitable que soit demandée à chaque ministre une feuille de route décrivant, à partir de l'existant, ses propositions de structuration et de développement du contrôle et de l'audit internes à l'horizon de trois ans.

SOMMAIRE

INTRODUCTION **1**

I. LE CONTROLE ET L'AUDIT INTERNES SE DEVELOPPENT EN ORDRE DISPERSE AU SEIN DE L'ETAT 4

A. Le contrôle interne se développe dans des périmètres différents d'un ministère à l'autre *4*

1. Le contrôle interne se développe à l'échelle interministérielle pour les seules fonctions comptable et budgétaire 4
2. Au-delà de la fonction comptable, certains ministères étendent le contrôle interne à l'ensemble de la fonction financière 6
3. Dans quelques ministères, le contrôle interne s'est également développé dans le périmètre de métiers bien identifiés 8

B. L'audit interne se développe en complément des missions plus traditionnelles d'inspection, d'évaluation ou de conseil *13*

1. L'audit interne s'intègre progressivement aux missions des services d'inspection ou d'inspection générale 14
2. L'application de la LOLF suppose le développement des audits de performance 16
3. La démarche des ministères en matière d'audit interne n'est pas encore conforme aux normes professionnelles 18

C. Certains établissements publics de l'Etat ont une approche plus ambitieuse *24*

II. LE CONTROLE ET L'AUDIT INTERNES DOIVENT ETRE ORGANISES PAR LES MINISTERES DANS UN CADRE COMMUN 25

A. La politique de contrôle et d'audit internes doit être structurée à l'échelon ministériel *26*

1. La structuration du contrôle et de l'audit internes passe par la création de missions ministérielles d'audit interne 26
2. Les ministères doivent se doter de comités d'audit compétents pour l'ensemble de leurs activités 28
3. Le ministère chargé du budget et des comptes publics exercerait un rôle d'harmonisation à l'échelle interministérielle 29

B. Le contrôle et l'audit internes doivent s'inspirer des pratiques professionnelles en vigueur *31*

1. Les auditeurs internes de l'administration de l'Etat doivent se référer aux normes professionnelles 31
2. L'audit interne n'est pas conçu comme une filière de spécialisation durable mais comme une étape dans la carrière des futurs cadres supérieurs et dirigeants 33

CONCLUSION **36**

INTRODUCTION

L'Inspection générale des finances a réalisé au mois de décembre 2008 une mission de comparaisons internationales relative à l'audit et à l'évaluation dans les administrations de cinq pays de l'OCDE et de la Commission européenne[1]. Cette analyse a montré que les pays les plus avancés disposaient, souvent de longue date, d'un dispositif structuré à l'échelon ministériel répondant aux normes professionnelles de l'audit et dans lequel les ministres chargés du budget ou du pilotage de la performance publique jouaient un rôle essentiel d'animation et de coordination.

Les motifs du développement de l'audit dans le secteur public sont multiples. L'exemple du secteur privé, réputé plus performant et plus enclin à maîtriser les risques auxquels il est exposé, a joué un rôle important. Mais cette évolution résulte aussi des demandes légitimes de tiers, interlocuteurs des administrations : pour améliorer la performance publique, pour préparer la certification des comptes par un auditeur externe, pour mieux rendre des comptes au Parlement. Dans tous les cas, il s'est agi pour les services concernés de s'assurer du degré réel de maîtrise de leurs opérations et d'évaluer leurs modalités traditionnelles d'organisation et de fonctionnement face à des objectifs de performance plus ambitieux.

L'administration française ne peut rester à l'écart de cette tendance. L'application effective de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances suppose à l'évidence la mise en place d'un système de contrôle et d'audit internes répondant aux exigences des normes professionnelles. C'est pourquoi le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat a demandé à l'Inspection générale des finances, dans le prolongement de ses comparaisons internationales, de formuler des recommandations pour structurer la politique de contrôle et d'audit internes au sein de l'Etat et pour mettre en place à moyen terme un dispositif cohérent au sein de l'administration. La lettre de mission adressée à l'Inspection générale des finances le 23 mars 2009 est jointe en annexe au présent rapport[2].

Pour conduire sa mission, l'Inspection générale des finances a mené des investigations dans l'ensemble des ministères et sur un échantillon d'établissements publics. Dans chaque ministère, la mission a rencontré les secrétaires généraux ainsi que les responsables des services d'inspection ou d'inspection générale, les plus susceptibles d'avoir initié en leur sein une démarche de développement de l'audit interne. La mission a également rencontré certains directeurs des affaires financières ainsi que des responsables de directions opérationnelles ayant pris des initiatives intéressantes en matière de contrôle ou d'audit internes. Dans les établissements publics inclus dans son échantillon, la mission a rencontré les cadres dirigeants et les responsables, selon les cas, du contrôle interne, de l'audit interne ou de la maîtrise des risques.

Dans aucune des entités examinées, ministère ou établissement public, la mission n'a pu examiner les dispositifs dans leur intégralité. Le présent rapport ne prétend donc pas à l'exhaustivité. Sa finalité est, plus modestement, de recenser un certain nombre de dispositifs présentant un intérêt, d'analyser ces dispositifs et de proposer un cadre pour que le contrôle et l'audit internes puissent se développer au sein de l'administration de l'Etat dans l'intérêt des organisations qui la composent.

---

[1] Cf. Inspection générale des finances, *Rapport de la mission de comparaisons internationales relative à l'audit et l'évaluation dans les administrations de cinq pays de l'OCDE et de la Commission européenne*, novembre 2008. Le rapport de comparaisons internationales est enrichi d'annexes relatives à la situation particulière dans chacune des administrations de l'échantillon : le Canada, la Commission européenne, les Etats-Unis, les Pays-Bas, le Royaume-Uni et la Suède.

[2] Cf. l'annexe I au présent rapport.

Il est utile d'emblée de rappeler de façon synthétique la définition des concepts qui seront utilisés dans ce rapport[3].

Le contrôle interne se définit de façon générique comme un processus mis en œuvre par une organisation dans son ensemble afin de fournir une assurance raisonnable sur la réalisation de ses objectifs. Il implique en premier lieu l'établissement d'une cartographie des activités et des processus de l'organisation (métiers, supports, gestion et pilotage..). A ce titre, il mobilise l'ensemble de ses niveaux de responsabilité. Sa conception et sa mise en place passent ensuite par les étapes suivantes : la définition des objectifs généraux et spécifiques pour chaque processus[4], l'identification et l'évaluation des risques associés à chacun des objectifs[5], la conception et la formalisation des contrôles adéquats pour gérer ces risques (par exemple la prévention, la détection ou la correction). La formalisation du dispositif de contrôle interne passe par la rédaction de référentiels de contrôle pour chaque activité et processus entrant dans le périmètre de l'organisation. Le contrôle interne constitue la clef de voûte de la politique de maîtrise des risques d'une organisation.

En ciblant les activités de contrôle sur les opérations présentant les risques les plus élevés, l'internalisation du contrôle permet de le rendre plus efficace et de sensibiliser les responsables des opérations concernées à ses enjeux. Au lieu d'être pratiqués de façon intrusive et parfois redondante par un contrôleur externe, les contrôles sont intégrés au sein des processus de travail. Le contrôle interne est donc une démarche particulièrement adaptée aux organisations de grande taille, justement les plus exposées aux risques d'inefficience. Il permet à tous les acteurs fonctionnels et opérationnels de s'affranchir des contrôles inutiles ou redondants dans une logique d'optimisation continue de leurs procédures de travail.

L'audit interne, quant à lui, est une fonction qui permet de s'assurer de l'efficacité du dispositif de maîtrise des risques d'une organisation. L'Institut français de l'audit interne (IFACI) le définit *« comme 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 ajoutée »*. Il aide l'organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

L'audit interne se décompose en deux catégories d'activité : **d'une part, l'assurance et, d'autre part, le conseil.** La première relève exclusivement du programme de travail de l'auditeur et est encadrée par de strictes garanties d'indépendance. Le conseil est une prestation de service à l'attention de l'organisation et de ses responsables. L'articulation entre les activités d'assurance et de conseil est régie par les cadres de référence en vigueur. Une seconde distinction doit être opérée entre les audits de conformité (*compliance*) et les audits de performance (*performance*). Dans les premiers, notamment les audits comptables et financiers, les auditeurs évaluent le respect d'une instruction, d'une règle ou d'une norme, que celle-ci soit interne à l'entité ou qu'elle lui soit imposée par son environnement.

---

[3] Pour une description plus détaillée, cf. l'annexe III sur le contrôle interne et la maîtrise des risques et l'annexe IV sur l'audit interne et les normes qui lui sont applicables.

[4] Le contrôle de gestion est un levier du contrôle interne qui consiste à veiller à la cohérence des différents objectifs d'une organisation. Il assure une surveillance permanente des objectifs, notamment par la production et l'analyse de tableaux de bord mettant en évidence leurs écarts avec l'objectif cible.

[5] L'un des moyens privilégiés pour procéder à cette identification est d'établir une cartographie des risques. La cartographie permet de positionner les risques en fonction de différents critères (impact potentiel, probabilité de survenance ou niveau actuel de maîtrise..). Deux approches sont utilisées pour l'établir : une démarche *bottom-up* partant des risques opérationnels pour identifier les risques majeurs ou stratégiques, une approche *top-down* prenant pour point de départ la liste des risques majeurs et les déclinant ensuite dans les différents niveaux de l'organisation.

Comme le montre l'analyse comparative, la définition et le champ des audits de performance sont variables d'un pays à l'autre[6]. A titre d'exemple, on peut retenir la définition retenue par le *Government Accountability Office* (GAO) aux Etats-Unis : l'audit de performance fournit une analyse objective permettant aux responsables et aux instances de gouvernance ou de supervision d'une entité d'améliorer la performance de ses programmes et de ses opérations, de réduire les coûts, de faciliter la prise de décision ou d'initier des actions correctrices et enfin d'améliorer le processus de rendre compte.

Les normes édictées par *l'Institute of Internal Auditors* (IIA) sont le principal cadre de référence en matière d'audit interne. Un cadre de référence inclut la définition de l'audit interne, un code de déontologie, les normes professionnelles à proprement parler, les modalités pratiques d'application de ces normes ainsi que des notes de position et autres guides pratiques[7]. Les administrations étrangères étudiées par l'Inspection générale des finances appliquent en général le cadre de référence de l'IIA en le transposant ou en ne le complétant qu'à la marge. Les Etats-Unis constituent l'exception notable ; dés 1972, le GAO a décliné un cadre de référence propre aux administrations publiques (le *Yellow Book*).

Le développement d'un système de contrôle et d'audits internes au sein de l'administration française doit tenir compte de ses spécificités et de sa situation de départ.

La culture administrative et le cadre de gestion ont jusqu'à un passé récent privilégié les démarches de contrôle externe : d'une part, le contrôle externe contemporain aux opérations, tel celui traditionnellement exercé par les comptables publics ou les contrôleurs financiers (qui porte désormais sur la programmation et l'exécution des dépenses de l'Etat) ; d'autre part, l'activité d'inspection, qui consiste à pratiquer des contrôles externes ponctuels, le plus souvent inopinés, de façon à analyser, corriger et, le cas échéant, sanctionner des irrégularités ou dysfonctionnements majeurs. L'administration doit veiller en outre à l'application stricte de règles de droit issues, par exemple, du statut général et des statuts particuliers de la fonction publique ou encore du code des marchés publics. Le tout est complété par des contrôles automatisés dans les grands systèmes informatiques et par l'application de règles procédurales propres à telle entité administrative ou à telle pratique publique.

Le corpus de règles et de contrôles régissant l'administration de l'Etat ne peut s'apparenter à un dispositif de contrôle interne, pas plus que la fonction d'inspection n'est assimilable directement à celle d'audit interne.

Dans une première partie, le présent rapport décrit et analyse l'état d'avancement des initiatives prises en matière de contrôles et d'audit interne au sein des ministères et des établissements publics.

Le bilan montre que la certification des comptes de l'Etat imposée par la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) a joué le rôle de catalyseur pour l'établissement d'une cartographie des risques et de référentiels de contrôle interne comptable. Des progrès restent néanmoins à accomplir puisque la Cour des comptes a, dans les rapports de certification pour 2006, 2007 et 2008, émis une réserve substantielle sur les dispositifs ministériels de contrôle et d'audit internes.

En revanche, la maîtrise des autres risques est loin d'être engagée pour l'ensemble des métiers et fonctions de l'administration. Cette situation n'est pas surprenante ; l'administration française est engagée dans une démarche progressive qu'ont connue ses homologues étrangers. Partout, la mise en place des audits comptables et financiers nécessaires à la certification a été le point de départ d'une diffusion de la démarche à l'ensemble des fonctions ministérielles. Mais les audits de performance occupent aujourd'hui une place plus importante que les audits de conformité dans l'activité des auditeurs internes du secteur public à l'étranger.

---

[6] Autrement appelés audits d'organisation, audits opérationnels ou, au Canada, vérifications de gestion.
[7] Cf. l'annexe 5 relative à l'audit interne et aux normes qui lui sont applicables.

Dans une seconde partie, le rapport formule des recommandations, compatibles avec les contraintes inéluctables de l'action publique, pour amplifier le développement du contrôle et de l'audit internes. Il propose un cadre général d'organisation pour structurer et généraliser ce processus à l'initiative des ministères.

I. LE CONTROLE ET L'AUDIT INTERNES SE DEVELOPPENT EN ORDRE DISPERSE AU SEIN DE L'ETAT

A. Le contrôle interne se développe dans des périmètres différents d'un ministère à l'autre

Comme toute organisation, un ministère se décompose en métiers, qui relèvent d'entités *opérationnelles*, et en fonctions, attributions des entités *fonctionnelles*. Les fonctions support, indépendantes du cœur de métier, sont présentes dans toute organisation quel que soit son statut et son secteur d'activité : ainsi, par exemple, de la comptabilité ou de la gestion des ressources humaines. Les fonctions soutien sont quant à elles spécialisées et propres à chaque métier, mais sans pour autant en constituer le cœur : tel est le cas, par exemple, des fonctions d'appui à la recherche dans les organismes de recherche ou les universités. Le contrôle et l'audit internes doivent tenir compte, pour être admis et se développer, des enjeux propres à chaque métier et chaque fonction de l'administration.

1. Le contrôle interne se développe à l'échelle interministérielle pour les seules fonctions comptable et budgétaire

Deux fonctions support de l'administration de l'Etat font aujourd'hui l'objet d'une démarche de développement du contrôle interne à l'échelle interministérielle. Il s'agit, d'une part, de la fonction comptable et, d'autre part, de la fonction budgétaire.

a) La fonction comptable de l'Etat est impliquée dans la préparation de la certification des comptes

Depuis le 1er janvier 2006, la Cour des comptes exerce vis-à-vis de l'Etat une partie des attributions d'un commissaire aux comptes. L'article 58-5 de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) dispose que *« la mission d'assistance du Parlement confiée à la Cour des comptes comporte notamment (…) la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'Etat. Cette certification est annexée au projet de loi de règlement et accompagnée du compte rendu des vérifications opérées »*. Comme tout auditeur externe, la Cour des comptes, préalablement à l'établissement des déclarations qui lui incombent, procède à des investigations en s'appuyant sur les travaux conduits par les auditeurs internes des organisations concernées. Mais avant exploiter ces travaux, l'auditeur externe doit s'assurer de leur qualité : c'est là l'une des finalités des dispositifs de certification collective des entités d'audit interne[8].

La mise en place d'un commissariat aux comptes de l'Etat se traduit donc par l'émergence d'une fonction d'audit interne au sein même de l'administration. Parce qu'il souhaite avoir l'assurance que ses comptes sont en état d'être certifiés avec le minimum de réserves possible, l'Etat est incité à mettre en place un dispositif de contrôle interne comptable et la fonction d'audit interne associée. Afin d'assurer la qualité des comptes présentés par l'Etat à son auditeur externe, des auditeurs internes accompagnent par des missions de conseil le déploiement du dispositif de contrôle interne comptable. Dans cette démarche, l'auditeur externe est un partenaire, qui noue des relations de travail avec les entités concernées et, en leur sein, avec les interlocuteurs privilégiés que sont les auditeurs internes.

---

[8] Cf. l'annexe V relative à la certification des services d'audit et des auditeurs.

Le contrôle interne se développe donc sur la fonction comptable à l'initiative de la direction générale des finances publiques (DGFiP). Direction d'administration centrale du ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, la DGFiP a notamment pour attribution la tenue des comptes de l'Etat. A ce titre, elle est l'interlocutrice de la Cour des comptes, chargée de certifier que les comptes de l'Etat sont réguliers, sincères et présentent une image fidèle de sa situation financière. Les services de la DGFiP se ramifient dans l'ensemble de l'administration de l'Etat : auprès des services centraux des ministères sous la forme des services du contrôle budgétaire et comptable ministériel (CBCM, également rattachés fonctionnellement à la direction du budget au titre de leurs attributions de contrôleurs financiers) et, à l'échelon déconcentré, au travers du réseau du Trésor public.

Par l'intermédiaire de son réseau, la DGFiP a été à même de déployer un dispositif de contrôle interne comptable dans l'ensemble de l'administration. En partenariat avec les secrétaires généraux et les directeurs des affaires financières, les services du CBCM mettent en place dans les ministères les contrôles permettant d'assurer la qualité comptable des opérations. Il peut ainsi être donné au Gouvernement l'assurance que les comptes de l'Etat sont en état d'être présentés à la Cour des comptes aux fins de certification.

Le contrôle interne comptable se formalise par des référentiels s'appliquant aux processus de travail sur l'ensemble de la chaîne de la dépense et de la comptabilisation. Dans l'ensemble des ministères, ces référentiels sont adossés à une cartographie des risques comptables tenue à jour par les responsables concernés. L'application de ces référentiels fait l'objet de missions d'audit interne conduites par la mission nationale d'audit et de conseil de la DGFiP[9], le plus souvent conjointement avec des auditeurs internes des ministères concernés.

Au total, la fonction comptable est la seule faisant l'objet d'un dispositif de contrôle interne dans l'ensemble des ministères. Cette situation résulte des attributions interministérielles de la DGFiP : interlocutrice de la Cour des comptes, disposant de relais auprès de l'ensemble des ministères, elle a pu piloter le déploiement du contrôle interne comptable à l'échelle interministérielle et accompagner chaque ministère dans la mise en œuvre de ce chantier. Au surplus, la loi organique relative aux lois de finances dispose à son article 31 que *« les comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'Etat veillent au respect des principes et règles* [applicables aux comptes de l'Etat]. *Ils s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures »*, donnant en quelque sorte un fondement législatif au contrôle interne comptable.

La fonction comptable est donc le périmètre minimal de développement du contrôle interne dans les ministères. Dans chacun d'eux, le contrôle et l'audit internes concernent au minimum la fonction comptable. Deux ministères, ceux des affaires étrangères et de la culture, ne disposent d'ailleurs pas d'autre dispositif de contrôle interne que celui mis en place pour cette fonction. Il n'y existe de démarche de maîtrise des risques ou de référentiels de contrôle interne ni sur les autres fonctions, ni sur le cœur de métier. Deux ensembles de ministères ont mis en place un comité d'audit chargé de superviser les travaux d'audit sur le fondement de la cartographie ministérielle des risques comptables : il s'agit du ministère de la défense et des ministères économiques et financiers (cf. *infra*).

L'entrée en vigueur de la LOLF a été un facteur déterminant du développement du contrôle interne comptable, seul dispositif interministériel de contrôle interne déployé à ce jour. Certes, la fonction comptable est encline à s'approprier les outils et méthodes du contrôle interne : la fonction d'audit interne s'est souvent développée dans les grandes organisations à partir de la fonction comptable et, plus généralement, de la fonction financière. L'administration de l'Etat suit donc un chemin bien balisé en développant le contrôle et l'audit internes d'abord dans le périmètre de la fonction comptable. Mais la LOLF n'en a pas moins servi de déclencheur : sans les missions d'audit externe confiées à la Cour des comptes, la démarche ne serait probablement pas engagée à ce jour.

---

[9] La mission nationale d'audit et de conseil regroupe le pôle national d'audit et le réseau local d'audit, à savoir les missions régionales et les pôles départementaux de l'ex-mission d'audit, d'évaluation et de contrôle (issue de l'ex-direction générale de la comptabilité publique) et l'ex-mission d'expertise et de liaison (issue de l'ex-direction générale des impôts).

b) La réforme du contrôle financier a débouché sur un projet de mise en place d'un contrôle interne budgétaire

Au-delà de la seule fonction comptable, la LOLF a conduit à réexaminer la politique de contrôle sur l'ensemble de la chaîne de la dépense. Comme le comptable public, le contrôleur financier a donc lui aussi été confronté à une évolution de ses missions. Le législateur organique a souhaité ménager aux responsables de l'administration de l'Etat une plus grande autonomie dans l'engagement et l'ordonnancement des crédits. Une première réforme du contrôle financier a été engagée dès le mois de janvier 2005 pour en tenir compte. Auparavant chargé d'un visa sur l'ensemble des opérations au stade de l'engagement, le contrôleur financier a désormais pour mission de s'assurer de la soutenabilité de la programmation budgétaire de son ministère de compétence.

La réforme du contrôle financier a été conçue dès l'origine dans un esprit de développement du contrôle interne. Plutôt que de pratiquer systématiquement un contrôle contemporain aux opérations, et risquer ainsi de ralentir l'exécution de la dépense et donc d'affecter l'efficience et l'efficacité de l'action publique, le contrôle financier se positionne comme une fonction support assurant des missions de conseil à l'attention de l'ordonnateur. Celui-ci est incité à se doter des outils et méthodes lui permettant de maîtriser ses opérations. Sous le regard du contrôleur financier, il pratique lui-même les contrôles adaptés en fonction d'une analyse des risques affectant la soutenabilité budgétaire.

La fonction budgétaire pourrait faire l'objet d'une démarche similaire à la fonction comptable dans l'avenir. La notion de risque est certes sous-jacente à l'approche en termes de soutenabilité budgétaire. Mais le développement du contrôle interne n'est pas pour autant explicitement intégré aux missions des contrôleurs financiers. C'est là la finalité du projet de déploiement d'un dispositif de contrôle interne budgétaire dans l'ensemble des ministères[10]. En lien avec le contrôle général économique et financier (CGEFi), la direction du budget projette le déploiement d'un dispositif de contrôle interne budgétaire à l'échelle interministérielle. Une mission d'appui au contrôle interne budgétaire (MACIB), composante du CGEFi mais placée sous l'autorité fonctionnelle du directeur du budget, est chargée de préfigurer de futurs référentiels de contrôle interne budgétaire, contribuant ainsi au développement du dispositif de maîtrise des risques budgétaires de l'Etat. Le moment venu, ce dispositif pourrait progressivement être déployé dans l'ensemble des ministères dans le cadre de l'évolution des missions des contrôleurs financiers. Comme le contrôle interne comptable, ce chantier serait conduit avec l'appui des services du CBCM, qui exercent auprès de chaque ministère les attributions de contrôleur financier pour le compte de la direction du budget. Le contrôle interne budgétaire a vocation à compléter le contrôle interne comptable afin d'assurer une maîtrise des opérations sur l'ensemble de la chaîne de la dépense, de la programmation jusqu'au paiement[11].

Le dispositif de contrôle interne budgétaire est en cours d'expérimentation. Des référentiels de contrôle interne budgétaire ont fait l'objet de travaux de préfiguration. Le ministère de la culture s'est porté volontaire pour être le ministère pilote de ce projet. Une cartographie des risques budgétaires a été élaborée à titre expérimental pour ce ministère par la MACIB.

2. Au-delà de la fonction comptable, certains ministères étendent le contrôle interne à l'ensemble de la fonction financière

Dans plusieurs ministères, le contrôle interne comptable a servi de point de départ au développement du contrôle interne sur l'ensemble de la fonction financière. La qualité comptable est un enjeu qui concerne au premier chef la DGFiP au titre de sa mission de teneur des comptes de l'Etat. En revanche, pour certains responsables des ministères, secrétaires généraux ou directeurs des affaires financières par exemple, la qualité comptable n'est pas une fin en soi mais une opportunité de réexaminer l'ensemble des processus se rapportant à la fonction financière.

---

[10] Pour plus de détails sur ce projet, cf. l'annexe VI-C relative aux ministères économiques et financiers.

[11] Cf. l'annexe VI-C relative aux ministères économiques et financiers et la pièce jointe établie par la direction du budget pour une description plus détaillée du projet de dispositif de contrôle interne budgétaire.

Dans les ministères concernés, les secrétaires généraux ou les directeurs des affaires financières se sont emparés du contrôle interne comme méthodologie de maîtrise des risques auxquels ils sont directement exposés dans l'exercice de leurs fonctions. En l'occurrence, il s'agit de maîtriser les risques qui pèsent sur l'exécution budgétaire, afin de s'assurer du respect des différents plafonds imposés par la loi de finances de l'année, mais aussi, à plus long terme, de s'assurer de la soutenabilité de la stratégie budgétaire du ministère. Au sein des ministères de la santé et des sports[12], de la justice[13], de l'éducation nationale[14] ou encore des ministères économiques et financiers[15], le contrôle interne s'est donc développé dans l'ensemble de l'organisation autour de la fonction financière, notamment sur les enjeux d'emploi et de masse salariale.

Pour autant, le périmètre de ce contrôle interne est restreint aux attributions des responsables qui en sont à l'initiative – en l'occurrence la fonction financière, voire d'autres fonctions support, lorsqu'il s'agit du secrétaire général. Il ne s'étend pas au cœur de métier du ministère, sur lequel seules les directions opérationnelles concernées pourraient prendre l'initiative. L'encadré ci-après présente à titre d'exemple un extrait d'un référentiel de contrôle interne établi par la direction des affaires financières du ministère de l'éducation nationale.

Encadré – Le contrôle interne sur le processus paie des enseignants du premier degré (extrait)[16]

Sommaire :

Introduction

Les acteurs du processus

Les outils

Les principaux dispositifs indemnitaires

Diagramme d'ensemble

Organigramme fonctionnel

Analyse des risques et plan d'action

(…)

VII- ANALYSE DES RISQUES ET PLAN D'ACTION

Statut de cette analyse des risques et du plan d'action associé : Le tableau constitue une aide aux inspecteurs d'académie (IA) dans la construction de leur propre plan d'action. Il repose sur l'identification par le groupe de travail des risques les plus fréquents dans le dispositif de paie du premier degré. Il revient à chaque IA, à partir de la connaissance de ses spécificités, de retenir parmi ces risques ceux qu'elle traitera en priorité. Il est recommandé de commencer par quatre à cinq risques et d'approfondir la démarche au fur et à mesure de la familiarisation des gestionnaires avec les enjeux et méthodes du contrôle interne comptable (CIC).

Risque accès à l'application : Absence de formalisation de la gestion des droits d'accès : les demandes d'accès sont réalisées de manière informelle et non répertoriées, le contrôle de la cohérence avec les tâches réalisées n'est pas tracé, la gestion des mots de passe est peu sécurisée (ex : mot de passe et login *affichés sur l'écran).*

Actions de maîtrise : Définir au niveau de l'IA un dispositif de gestion des accès Identifier un correspondant chargé de suivre les demandes d'accès et de veiller au respect de règles minimales de sécurité.

Gestion des positions

a/ Suivi des positions interruptives de paie :

Risques : Concerne par exemple la disponibilité d'office, dont la saisie n'interrompt pas la paie lorsque les CLM-CLD la précédant n'ont pas été régularisés. Ce risque concerne notamment des congés de longue maladie anciens non régularisés ; il existe une liste de contrôle des agents en CLD mais qui ne permet pas d'identifier les congés non régularisés. La rétroactivité des délibérations du CMD pose problème (trop-perçus).

---

[12] Cf. l'annexe VI-H relative aux ministères chargés du travail, de la santé et des sports.
[13] Cf. l'annexe VI-J relative au ministère de la justice et des libertés.
[14] Cf. l'annexe VI-G relative aux ministères chargés de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieur et de la recherche.
[15] Cf. l'annexe VI-C relative aux ministères économiques et financiers.
[16] Source : Intranet de la direction des affaires financières du ministère de l'éducation nationale.

Actions de maîtrise :

- étudier la création d'une requête permettant de repérer dans les historiques de congés les CLM-CLD non régularisés (portage DAF C2) ;

- repérer les IA ayant mis en place de tels contrôles en vue d'une mutualisation (portage DSIBF) ;

- mettre en place un suivi (par exemple suivi sur Excel de l'ensemble des CLM-CLD – dates extrêmes, avis CMD, plein ou demi-traitement…) ;

- à l'arrivée des PV du comité complété par un suivi individualisé par chaque gestionnaire de chaque type de congé sur une fiche dite CMD – courriers d'alerte, vérification des droits.

b/ Congé pathologique (grossesse) :

Risque : Le gestionnaire est parfois informé a posteriori. *Le risque existe surtout pour les personnels qui ne sont pas systématiquement remplacés (maîtres E) ou en cas de congé intervenant en période de vacance. L'enjeu : impact de la saisie des congés de maternité sur la retraite.*

Actions de maîtrise : Risque dont le traitement n'apparaît pas prioritaire a priori. *Penser à sensibiliser les personnels concernés dès la déclaration de la grossesse : courrier aux intéressés ou note aux directeurs d'école.*

Voir exemples de la Gironde et Seine-Maritime en annexe.

(…)

3. Dans quelques ministères, le contrôle interne s'est également développé dans le périmètre de métiers bien identifiés

La mission a constaté que le contrôle interne est globalement peu développé dans les périmètres opérationnels correspondant aux différents métiers de l'administration.

Néanmoins, plusieurs ministères se caractérisent par le développement du contrôle interne sur certaines activités composantes de leur cœur de métier. La volonté des responsables concernés d'optimiser les performances ou de s'assurer de la maîtrise des opérations a motivé un examen approfondi des processus de travail, le recensement des risques susceptibles de les affecter et l'établissement de référentiels de contrôle interne, utiles à l'ensemble des acteurs de l'organisation : managers, collaborateurs, futurs managers, auditeurs internes. Dans certains cas, ces référentiels sont complétés par des cartographies des risques relatifs à telle ou telle composante métier.

Sans prétendre à l'exhaustivité, la mission a recensé un certain nombre de dispositifs plus ou moins sophistiqués de contrôle interne métier dans plusieurs ministères, par exemple au ministère de la défense, au ministère de l'intérieur ou au ministère de la justice. Dans tous ces cas, les entités concernées, par exemple le service de santé des armées[17], les directions d'emploi de la police nationale[18] ou, au ministère de la justice, la direction de la protection judiciaire de la jeunesse[19], se dotent de référentiels de contrôle interne s'appliquant à un métier bien identifié[20]. Au sein du ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, la DGFiP a structuré sur son cœur de métier deux dispositifs complémentaires d'audit interne et de maîtrise des risques, formalisés et encadrés par deux circulaires du directeur général en date du 30 juillet 2009[21].

Il est important toutefois de souligner qu'en dehors de ces exemples, beaucoup de directions métiers ont entamés des réflexions approfondies sur leurs processus de travail, notamment dans les contrats d'objectifs, sans aller jusqu'à la formalisation requise par les normes. Cette démarche constitue un élément favorable à l'implantation ultérieure du contrôle interne.

---

[17] Cf. l'annexe VI-E relative au ministère de la défense.
[18] Cf. l'annexe VI-I relative au ministère de l'intérieur.
[19] Cf. l'annexe VI-J relative au ministère de la justice et des libertés.
[20] A titre d'exemple, cf. en particulier les extraits de référentiels de contrôle interne de la direction générale de la police nationale dans l'annexe VI-I relative au ministère de l'intérieur.
[21] Cf. l'annexe VI-C relative aux ministères économiques et financiers.

a) Certains ministères ont une culture métier favorable au développement du contrôle interne et de l'audit interne

Au-delà de la fonction financière, deux ensembles de métiers de l'administration se révèlent propices au développement du contrôle interne. Dans les ministères concernés, des dispositifs de contrôle interne ont été mis en place dans certains périmètres métiers bien identifiés mais, aussi, du fait de ce contexte favorable, sur les fonctions support.

Le premier ensemble correspond aux métiers traditionnellement familiers des démarches qualité et de l'approche des organisations en termes de processus. Il en va ainsi des comptables publics mais aussi, par exemple, des corps d'ingénieurs de l'administration, qui ont une proximité de formation et de culture avec le secteur industriel. Ils se sont appropriés de longue date les démarches qualité, qui demandent une description systématique des processus, une logique d'amélioration continue de ceux-ci, le suivi des indicateurs qualité et la détermination de plans d'action associés. Dans certains cas, les ingénieurs sont directement confrontés à des enjeux de maîtrise de risques sanitaires ou nucléaires. Dans l'ensemble, les ministères dont les cadres supérieurs et dirigeants sont des comptables ou des ingénieurs ont donc, plus que d'autres, appréhendé leur organisation en termes de processus. Cette démarche a pu conduire à l'établissement de référentiels pour décrire et optimiser les processus. A ces référentiels sont venus s'intégrer des contrôles fondés sur une analyse des risques. Enfin, une fonction d'audit interne a progressivement émergé pour évaluer l'application de ces référentiels[22].

Le second périmètre de développement du contrôle interne correspond aux attributions en matière de maintien de l'ordre et de sécurité nationale. Dans les ministères concernés, en l'occurrence ceux de la défense, de l'intérieur et, dans une moindre mesure, de la justice, le développement du contrôle interne répond à un double impératif. D'une part, il s'agit d'encadrer rigoureusement l'exercice de prérogatives qui, faute de contrôles adaptés, peuvent donner lieu à des dérives graves : ainsi, par exemple, de l'usage des armes par les forces de l'ordre ou de l'application du régime juridique relatif aux situations privatives de liberté. D'autre part, les ministères concernés doivent se mettre en situation de pouvoir faire face à des risques d'origine externe particulièrement critiques, ce qui exige de leur part une maîtrise rigoureuse de leurs opérations : tel est l'enjeu, par exemple, de la préparation des forces armées[23].

Encadré – Exemple de référentiel de contrôle interne de la direction centrale de la sécurité publique (direction générale de la police nationale)[24]

Point 34 – DCSP – Activité judiciaire « L'efficacité de la chaîne de traitement judiciaire repose sur l'articulation des structures sur la réalisation d'objectifs de lutte contre la délinquance et sur l'instauration d'un contrôle qualité ».

(…)

342-Le contrôle qualité

Références

- article 62 du code de procédure pénale

- RGEPN article 111-3 sur l'existence de l'autorité hiérarchique

- note DCSP n°5850 du 23/04/2002 activités judiciaires en police de proximité

- note DCSP n°28 du 04/02/2004 délinquants d'habitude

- note DCSP /SD-MP/DUAJ/ n°89 du 29/06/2005 – FIJAIS (Fichier des auteurs d'infractions sexuelles)

---

[22] Ces modalités de développement du contrôle et de l'audit internes, à l'initiative de responsables exerçant un métier d'ingénieur, ont pu être retracées, par exemple, au sein de la délégation générale pour l'armement (cf. l'annexe VI-E relative au ministère de la défense), de la direction générale de l'aviation civile et de la direction des infrastructures de transport (cf. l'annexe VI-F relative au ministère de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de la mer) ou encore d'un établissement public comme le Commissariat à l'énergie atomique (cf. l'annexe VIII relative à un échantillon d'établissements publics).

[23] Cf. notamment les annexes VI-E relative au ministère de la défense et VI-I relative au ministère de l'intérieur.

[24] Source : Inspection générale de la police nationale, *Les points-clés de la direction centrale de la sécurité publique*. Pour plus de détails, cf. l'annexe VI-I relative au ministère de l'intérieur.

- note DCSP /SD-MP/DUAJ/ n°42 du 08/03/2005 – mise en place du FIJAIS

Standard 3421 : Tous les deux mois, le contrôle d'un état nominatif des dossiers est effectué par les chefs d'unités. Ce contrôle est attesté et les suites données par la hiérarchie sont indiquées.

Standard 3422 : Les rappels de l'autorité judiciaire font l'objet d'un suivi particulier des chefs d'unités.

Standard 3423 : Le constat du cumul et de la fréquence des retards et des rappels de l'autorité judiciaire concernant un même fonctionnaire ou une même unité fait l'objet d'un diagnostic de la situation suivi de mesures individuelles ou collectives.

Standard 3424 : Les responsables hiérarchiques sont chargés de veiller à la qualité des dossiers transmis à l'autorité judiciaire en vérifiant notamment : a) que toutes les personnes citées en procédures ont été entendues sauf impossibilité constatée ; b) que toutes les informations communiquées ont été vérifiées sauf impossibilité constatée ; c) que tous les actes prescrits par le CPP ont été correctement réalisés ; d) une particulière vigilance est exercée sur la qualité des dossiers établis par les OPJ ayant acquis récemment cette qualification.

Standard 3425 : Un suivi particulier des délinquants d'habitude est organisé. Le fichier judiciaire des auteurs d'infractions sexuelles (FIJAIS) est alimenté sans retard.

Standard 3426 : Le chef de service fait établir et suit des tableaux de bord retraçant la charge d'activité de ses unités propres et, le cas échéant, de celles en sécurisation.

Standard 3427 : Le chef de BSU ou de la sûreté mesure la plus value apportée par son unité (mis en cause, faits élucidés) sur les exploitations des saisines et les initiatives. Il communique les résultats au chef de service.

Les ministères concernés n'ont pas forcément développé le contrôle interne uniquement sur leur cœur de métier. Au contraire, une culture métier accueillante pour le contrôle interne permet le développement de ces démarches y compris pour les fonctions support. Au ministère de la défense, le caractère impératif de la préparation des forces rend d'autant plus nécessaire de maîtriser le coût et l'efficience des opérations. Pour importante qu'elle soit, la préparation des forces ne peut se faire à n'importe quel prix. C'est pourquoi, dans ce ministère, le contrôle interne s'appliquent aussi bien aux fonctions support qu'au cœur de métier. L'encadré ci-après, relatif à la délégation générale pour l'armement, témoigne d'une démarche de maîtrise des risques englobant à la fois les fonctions support et le cœur de métier.

Encadré – La démarche de maîtrise des risques à la délégation générale pour l'armement[25]

La mise en œuvre du contrôle interne à la DGA est formalisée dans l'instruction D-MAN n°501 « mise en œuvre du contrôle interne » du 17 janvier 2008, complétée notamment par l'instruction D-MAN n°521 « contrôle interne et cartographie des risques » à la DGA du 28 novembre 2007.

*La démarche a vocation à couvrir l'ensemble des types de risques. Il existe des référentiels spécifiques pour la maîtrise des risques eu égard aux objectifs d'un projet (*cf. *infra), pour les inspections de sécurité pyrotechnique, les inspections des mesures de sécurité nucléaire et le contrôle interne comptable.*

*Il appartient à chaque responsable d'entité de la DGA d'analyser les risques inhérents à sa fonction et aux activités de son entité en termes d'irrégularité et de gestion. Pour cela, le responsable s'appuie autant que de besoin sur le coordonateur de contrôle interne (*cf. *infra). La consolidation des résultats d'analyse des risques est concrétisée dans une cartographie des risques encourus par l'entité et un plan d'actions de réductions de ces risques. L'ensemble est mis à jour régulièrement.*

L'évaluation du fonctionnement des entités au regard des risques encourus par la DGA dans son ensemble relève de l'Inspection de l'armement. Celle-ci supervise en effet l'animation et la régulation de l'activité de contrôle interne. Elle dispose d'une cellule d'audit interne pour procéder à des travaux d'analyse des risques et pour effectuer des audits de régularité et de gestion.

D'autres acteurs interviennent également dans ce dispositif :

- la sous-direction des systèmes de mangement de la direction de la qualité et du progrès (DQP/SDSM) anime l'activité de contrôle interne de la DGA et en fait la synthèse en animant le groupe de coordination du contrôle interne, en tenant à jour le plan d'actions communes de contrôle interne de la DGA et en assurant le suivi et la cohérence au sein du système de mangement de la qualité de la DGA ;

- la direction des plans, du budget et de la gestion (DPBG) est en charge du contrôle interne comptable ;

- chaque directeur est responsable du contrôle interne de l'entité (direction, service, organisme) dont il est en charge. Il désigne un coordonnateur du contrôle interne pour l'assister dans la mise en œuvre du contrôle interne au sein de son entité. Ce dernier est chargé de l'élaboration des documents permanents de contrôle interne ;

[25] Source : délégation générale pour l'armement. Pour plus de détails, cf. l'annexe VI-E relative au ministère de la défense.

- *enfin, les actions de contrôle interne propres à un processus sont conduites par un « responsable de processus ».*

Pour chaque catégorie de risques auxquels est exposée la DGA sont recensées les types d'événements redoutés :

- *régularité de l'achat public : délit de favoritisme et octroi d'avantages injustifiés, délit d'abus de bien sociaux, délit d'initié, prise illégale d'intérêt, trafic d'influence, faux et usage de faux, corruption passive ou active, concussion, recel, gestion de fait, régularité des dispositions environnementales ;*
- *régularité du régime des matériels de guerre, des armes et des munitions : (…) ;*
- *régularité de la gestion des ressources humaines : traitement des données et des dossiers des personnels, défaut d'information sur les traitements de données personnelles, non-déclaration à la CNIL de création ou suppression d'un traitement de données, détournement de la finalité du traitement, utilisation de données à caractère personnel interdites de collecte (religion, santé), mauvaise tenu des dossiers des personnels ;*
- *sécurité des tiers, mise en danger des personnes et des biens : (…) ;*
- *sécurité intérieure des sites et sécurité de défense : (…) ;*
- *protection des informations : (…) ;*
- *protection de l'image : (…) ;*
- *gestion des matériels, des investissements et des finances : (…).*

Dans d'autres ministères, en revanche, la maturité de la démarche sur le cœur de métier n'a pas pour autant provoqué son extension aux fonctions support. Par exemple, à la direction générale de l'aviation civile, le contrôle aérien est de longue date soumis à un dispositif rigoureux de contrôle interne. Mais la démarche n'a été initiée que tout récemment pour les fonctions support, afin d'améliorer les performances globales de l'organisation.

A ce jour, seul le ministère de la défense a entrepris de faire converger toutes ces démarches autour d'un dispositif unifié. A compter du 1er janvier 2010, il disposera d'un centre d'audit administratif et financier interarmées (CAAFI), qui sera fonctionnellement rattaché à un comité d'audit interne interarmées – qui n'existe pas encore à ce jour – ainsi qu'au comité ministériel d'audit comptable et financier. La création du CAAFI constitue une rationalisation de la fonction d'audit interne au ministère de la défense. Mais elle ne porte pour l'heure que sur le champ de la régularité et de l'audit comptable : les responsables de budget opérationnel de programme (BOP) du ministère conserveront des capacités propres d'audit de performance dans leur périmètre d'attributions[26].

b) Dans d'autres cas, c'est l'exercice de missions pour le compte de la Commission européenne qui a permis de progresser

Plusieurs ministères sont chargés de mettre en œuvre des politiques de l'Union européenne, qui mobilisent des ressources d'un montant important. Certains d'entre eux ont des responsabilités particulières en matière de gestion des fonds européens, notamment le ministère chargé de l'agriculture et de la pêche, le ministère chargé de l'intérieur et le ministère chargé de l'emploi. Le ministère chargé du budget est lui aussi partie prenante à la bonne gestion de ces fonds. La commission interministérielle de coordination des contrôles (CICC), désormais instituée par la loi[27], est l'*« autorité d'audit nationale chargée de mettre en œuvre les dispositions européennes en matière d'audit et de contrôle pour l'ensemble des fonds européens dits « en gestion partagée », à l'exception du FEAGA »*.

[26] Pour plus de détails sur les dispositifs et les projets du ministère de la défense, cf. l'annexe VI-E relative à ce ministère.
[27] La CICC est instituée par la loi en vertu des dispositions de l'article 99 de la loi de finances du 27 décembre 2008 modifiant l'article 60 de la loi de finances rectificative du 30 décembre 2002.

Le contrôle des politiques communautaires, notamment de l'exécution des dépenses et recettes, est en grande partie placé sous la responsabilité des Etats membres. Les politiques de l'Union européenne sont mises en œuvre selon le principe de la subsidiarité. Il serait impossible à la Commission européenne d'assurer elle-même un contrôle exhaustif de l'ensemble des opérations communautaires dans chacun des Etats membres de l'Union. Pour cette raison, le contrôle est majoritairement internalisé par les entités nationales – ministères ou agences – chargées de mettre en œuvre les politiques communautaires, qui s'appuient sur des référentiels établis par la Commission européenne. Il revient à chaque Etat membre de mettre en place une fonction d'audit des dispositifs de contrôle interne afin de pouvoir fournir à la Commission européenne une assurance raisonnable quant au bon fonctionnement des systèmes de gestion et de contrôle nationaux, à la conformité des dépenses présentées au cofinancement à l'ensemble des réglementations communautaires ainsi qu'à la légalité et à la régularité des transactions sous-jacentes, sous peine de devoir rembourser une partie des fonds en cas de non-conformité. A titre d'illustration, l'encadré ci-après, extrait d'un rapport du Sénat, décrit le cadre de contrôle des aides versées au titre de la politique agricole commune.

Encadré – Le cadre de contrôle des aides de la politique agricole commune[28]

Selon le principe de la gestion partagée, la Commission européenne n'effectue pas elle-même les paiements des aides communautaires aux agriculteurs, mais confie cette mission aux Etats membres, qui agissent par l'intermédiaire de 85 organismes payeurs nationaux ou régionaux. En France, ces organismes payeurs sont les offices agricoles, l'Agence unique de paiement (AUP) et le Centre national pour l'aménagement des structures des exploitations agricoles (CNASEA)[29].

*Les aides communautaires sont préfinancées par les Etats membres, puis remboursées par le budget communautaire***,** via *le Fonds européen agricole de garantie (FEAGA). (…)*

En France, et depuis 2001, le préfinancement des aides communautaires est assuré par avances du Trésor mises en œuvre, sur instruction ministérielle, par l'Agence France Trésor (AFT). Ces avances sont consenties à l'AUP et permettent d'éviter un financement bancaire ou de marché qui aurait pour conséquence d'accroître la fragmentation de la dette de l'Etat et sa charge d'intérêts. Ce mécanisme de préfinancement est retracé au programme 821 « Avances à l'Agence unique de paiement au titre du préfinancement des aides communautaires de la politique agricole commune » de la mission « Avances à divers services de l'Etat ou organismes gérant des services publics ».

Chargée de protéger les intérêts financiers de la Communauté, la Commission vérifie la sincérité des comptes des organismes payeurs et la conformité à la réglementation européenne des aides versées aux bénéficiaires finaux. En cas d'irrégularités, la Commission procède à une réfaction sur les remboursements qu'elle octroie aux Etats membres, dite « refus d'apurement ».

Ce refus d'apurement s'analyse donc comme la sanction de contrôles insuffisants ou de paiements irréguliers. Il résulte donc, soit d'un refus de certification des comptes (apurement comptable), soit de la constatation ***d'****irrégularités dans le paiement des dépenses agricoles communautaires (apurement de conformité).*

L'apurement comptable consiste à vérifier que les comptes annuels des organismes payeurs sont bien tenus et que les procédures internes de contrôle ont été mises en œuvre de façon satisfaisante. La Commission adopte une décision annuelle d'apurement des comptes avant le 30 avril de l'année suivant l'année financière concernée. Les refus d'apurement comptable résultent le plus souvent du non-respect des délais et plafonds de versement des aides communautaires, ainsi que de l'absence de recouvrement par les Etats membres des créances qu'ils détiennent sur les bénéficiaires finaux des aides, lorsqu'il est définitivement établi que celles-ci sont indues.

L'apurement de conformité consiste à s'assurer que les dépenses effectuées sont conformes à la réglementation communautaire et que les organismes payeurs ont procédé aux contrôles prévus. Cet apurement fait suite à des audits menés par la Commission et intervient plusieurs années après l'engagement des dépenses concernées.

*La Commission prend deux à trois décisions d'apurement de conformité par an. La procédure d'apurement de conformité survenant plusieurs années après l'engagement effectif des dépenses, il en résulte que les éventuelles corrections financières ne s'imputent pas sur les dépenses contestées, mais sur le remboursement par la Commission des dépenses de l'année en cours***.**

[28] Extrait du rapport d'information *Politique agricole commune : la France à l'amende*, établi par M. Joël BOURDIN, sénateur, au nom de la commission des finances du Sénat, novembre 2008.

[29] Depuis, les offices agricoles ont été regroupés au sein de France-Agri-Mer, tandis que l'AUP et le CNASEA ont été rassemblés pour former l'Agence de services et de paiement (ASP).

A travers la gestion et le contrôle des fonds européens, les ministères concernés ont été sensibilisés à la culture de contrôle interne et aux méthodes de l'audit interne. Ils ont appris à décrire leurs processus de travail et à exercer un contrôle interne sur leur fonctionnement effectif. La CICC, placée dans la position d'un auditeur interne national, est chargée d'apprécier la conformité et l'efficacité des ces processus afin de fournir aux autorités de l'Etat et à la Commission européenne l'assurance de la maîtrise de ces opérations et donc de l'éligibilité ou conformité des dépenses présentées au cofinancement européen. Les inspections générales des ministères, représentées au sein de la CICC, mais aussi l'ensemble des gestionnaires qu'elles auditent, ont intégré à leur organisation les outils et méthodes du contrôle et de l'audit internes – sans forcément étendre l'usage de ces outils et méthodes aux opérations autres que celles relevant des programmes européens.

L'Union européenne exerce une influence au-delà de la seule mise en œuvre de ses politiques par les Etats membres. Le modèle de gestion financière *Public Internal Financial Control*, cadre de référence proposé aux Etats candidats à l'adhésion à l'Union européenne, inclut une fonction d'audit interne. Il peut être appliqué pour la gestion de leurs fonds nationaux par tous les Etats candidats à l'adhésion à l'Union européenne.

Il serait souhaitable que l'Union européenne se dote, le cas échéant *via* la *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* (ECIIA), d'un cadre de référence de l'audit interne propre au secteur public ainsi que d'une certification européenne des auditeurs internes du secteur public ou des directions d'audit interne qui les emploient. Dans ce contexte, il est important que la France s'investisse plus dans le débat européen et joue un rôle moteur dans cette démarche.

B. L'audit interne se développe en complément des missions plus traditionnelles d'inspection, d'évaluation ou de conseil

Les nombreux services administratifs d'inspection ou d'inspection générale de l'administration ont des périmètres de compétence variables : une direction d'administration centrale et son réseau, l'ensemble d'un ministère, voire un périmètre d'attributions interministérielles.

Il s'agit des services de l'administration dont les missions traditionnelles sont les plus proches de l'audit interne, avec lequel elles partagent de nombreux outils et méthodes. L'approche par les risques, caractéristique de l'audit interne, permet de le distinguer, d'une part, des missions d'étude et d'évaluation des politiques publiques et, d'autre part, des missions d'inspection. Les missions d'études et d'évaluation pour le compte des ministres sont aujourd'hui le cœur de métier de la plupart des services d'inspection ou d'inspection générale. Les missions d'inspection s'exercent plus particulièrement en cas de réalisation non anticipée d'un risque, avec le cas échéant une finalité disciplinaire.

L'audit interne ne recouvre donc pas tout le champ des métiers traditionnels des services d'inspection ou d'inspection générale. Par exemple, le Conseil général de l'environnement et du développement durable distingue les missions de conseil et d'expertise (37 % des rapports en 2008), les missions d'inspection (52 %) et les missions d'audit (11 %). L'Inspection générale des finances répartit ses ressources entre des missions d'inspection et d'audit interne (20 % de l'activité en 2008), des missions d'évaluation d'organismes et de dispositifs publics (40 %) et des missions de conseil (40 %). De même, le Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux *« assure des missions de conseil, d'inspection, d'audit, d'évaluation, de prospective, de médiation, d'appui technique et de valorisation des compétences »*[30].

[30] Aux termes de l'article 1er du décret n°2006-487 relatif au Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux.

Les métiers traditionnels des services d'inspection et d'inspection générale partagent avec l'audit interne certains outils et méthodes : investigations sur le terrain, collecte et traitement de données, documentation des constats, soumission à la contradiction des services inspectés, évalués ou audités. Pour cette raison, l'audit interne, à mesure de son développement, s'est progressivement et naturellement intégré aux missions des services d'inspection ou d'inspection générale. Sa valeur ajoutée est de contribuer à un processus d'amélioration continue de l'organisation et du fonctionnement des services.

1. L'audit interne s'intègre progressivement aux missions des services d'inspection ou d'inspection générale

Si la responsabilité de la mise en œuvre du contrôle interne est diffuse au sein d'une organisation, l'audit interne doit relever quant à lui d'une entité spécialisée. Dans une organisation donnée, la fonction d'audit interne est théoriquement rattachée à la direction générale. Dans l'administration, il s'agit du directeur pour une direction donnée, du secrétaire général d'un ministère dans son périmètre de compétences, du ministre lui-même pour le ministère dans son ensemble ou encore du directeur général des finances publiques pour la fonction comptable de l'Etat.

Pour cette raison, la fonction d'audit interne s'est majoritairement développée au sein des services d'inspection ou d'inspection générale. Partout où un dispositif de contrôle interne a été mis en place, la mission d'auditer ce dispositif a été confiée au service d'inspection ou d'inspection générale compétent dans le périmètre fonctionnel ou opérationnel concerné. C'est en particulier le cas du contrôle interne comptable, dont l'audit est de la compétence des services d'inspection ou d'inspection générale concernés, conjointement avec le pôle national d'audit de la DGFiP. Dans tous les cas, ces services d'inspection ou d'inspection générale ont dû se positionner par rapport à la fonction d'audit interne et ont choisi ou non de l'intégrer à leurs missions.

a) Plusieurs services développent l'audit interne comme une mission à part entière

Dans de nombreux ministères, le développement du contrôle interne dans tel ou tel périmètre a motivé la mise en place d'une fonction associée d'audit interne. Plutôt que de créer une structure nouvelle et spécialisée pour assurer cette fonction, il a été décidé de la confier au service d'inspection ou d'inspection générale compétent dans le périmètre fonctionnel ou opérationnel concerné.

Dans certains cas, le service d'inspection ou d'inspection générale a été lui-même à l'origine du développement du contrôle interne sur son périmètre de compétence. La démarche a alors été conçue comme une réingénierie d'internalisation des contrôles afin d'en renforcer la portée et de mieux les cibler sur les zones de risque. Le service d'inspection ou d'inspection générale a assuré dans un premier temps des missions de conseil relatives à l'élaboration, par les entités concernées, des référentiels de contrôle interne. Il s'est ensuite progressivement concentré sur des missions d'assurance en auditant l'application de ces référentiels et, le cas échéant, en en recommandant l'évolution. A titre d'exemple, les missions d'audit interne aujourd'hui assurées par l'Inspection générale de la police nationale ont été conçues par ce service lui-même, mais en lien avec les directions d'emploi de la police nationale, auxquelles il est revenu de déterminer les points à auditer en priorité, sous l'autorité du directeur général de la police nationale[31].

Dans d'autres cas, ce sont les entités fonctionnelles ou opérationnelles qui ont été à l'origine du développement du contrôle interne sur leur périmètre d'attribution. Elles ont alors sollicité les services d'inspection ou d'inspection générale pour qu'ils intègrent l'audit interne à leurs missions et contribuent ainsi à l'amélioration du dispositif. Par exemple, le secrétariat général du ministère de la justice projette le déploiement d'un dispositif de contrôle interne sur la fonction financière et souhaite que l'audit de ce dispositif soit assuré à l'avenir, non par une entité nouvelle, mais par l'Inspection générale des services judiciaires[32].

---

[31] Pour plus de détails, cf. l'annexe VI-I relative au ministère de l'intérieur.
[32] Cf. l'annexe VI-J relative au ministère de la justice et des libertés.

Dans ces deux cas de figure, le développement de l'audit interne a résulté d'une réflexion générale sur l'évolution des méthodes de contrôle au sein du ministère. Tandis que les contrôles contemporains aux opérations étaient perçus comme facteurs d'inefficience et jugés insuffisamment ciblés sur les zones de risque, les missions traditionnelles d'inspection donnaient lieu à des interventions trop rares, non normalisées et tournées avant tout vers la correction d'irrégularités ou de dysfonctionnements majeurs. Au vu du profil de leurs membres et de la nature même de leurs missions traditionnelles, les services d'inspection et d'inspection générale ont identifié des lacunes dans l'exercice de leurs missions, susceptibles d'affecter leur indépendance de jugement et la pertinence de leurs constats et recommandations. En intégrant l'audit interne à leurs missions, les services d'inspection ou d'inspection générale ont saisi l'opportunité de se doter d'outils et méthodes à l'état de l'art et d'améliorer leur positionnement vis-à-vis du reste de l'organisation. L'adossement des travaux à des référentiels de contrôle interne préexistants leur a permis de se professionnaliser dans ce domaine et d'adopter un positionnement complémentaire de celui de la fonction traditionnelle d'inspection.

L'intégration de l'audit interne aux missions de services d'inspection ou d'inspection générale a systématiquement débouché sur la création d'un périmètre spécialisé : ainsi, par exemple, de la mission d'inspection générale et d'audit au sein du Conseil général de l'agriculture et des espaces ruraux[33], du cabinet des audits, composante de l'Inspection générale de la police nationale[34] ou encore de la cellule d'audit interne constituée au sein de l'Inspection de l'armement[35]. L'existence au sein des services concernés d'une entité spécialisée dans l'audit interne a permis de diversifier le recrutement et d'accueillir des collaborateurs plus jeunes, plus au fait des outils et méthodes de l'audit interne et n'ayant vocation à accomplir au sein du service qu'une étape de leur carrière préalablement à la prise de responsabilités opérationnelles ou fonctionnelles au cœur de l'organisation.

L'audit interne s'est ainsi développé en complément des missions traditionnelles des services d'inspection ou d'inspection générale : le conseil stratégique aux directeurs et aux ministres et les missions d'inspection diligentées au motif d'une irrégularité ou d'un dysfonctionnement majeur. Pour ces missions, la double exigence d'expérience et d'impartialité s'est longtemps traduite par le recrutement d'anciens responsables expérimentés, issus de l'organisation et venant achever leur carrière au sein du service concerné.

Les services d'inspection ou d'inspection générale ayant fait le choix d'intégrer l'audit interne à leurs missions voient donc coexister en leur sein deux catégories de profils. Certains inspecteurs et inspecteurs généraux continuent d'assurer les missions traditionnelles de conseil stratégique et d'inspection. Parallèlement, des auditeurs internes souvent plus jeunes, appelés à prendre ultérieurement des responsabilités au sein de l'organisation, exercent dans l'intervalle des missions plus orientées sur la maîtrise des risques et prenant appui sur les dispositifs préexistants de contrôle interne.

---

[33] Cf. l'annexe VI-B relative au ministère chargé de l'alimentation, de l'agriculture et de la pêche.
[34] Cf. l'annexe VI-I relative au ministère de l'intérieur.
[35] Cf. l'annexe VI-E relative au ministère de la défense.

b) D'autres services d'inspection ou d'inspection générale n'ont pas intégré l'audit interne à leurs missions

Parmi les services d'inspection ou d'inspection générale rencontrés par la mission, plusieurs n'intègrent pas du tout l'audit interne à leurs missions. Deux cas de figure ont été identifiés. Le premier correspond aux services qui ont été sollicités pour assurer des missions d'audit interne mais n'ont pas donné suite à cette sollicitation afin de se concentrer sur leurs missions existantes. Ces services n'ont pas jugé utile ou possible d'opter pour une contribution indirecte à la fonction d'audit interne dans leur périmètre de compétences. Tel est le cas, par exemple, de l'Inspection générale des services de la Préfecture de police de Paris. Le second cas de figure correspond aux services qui n'ont pas encore été saisis de la question et n'ont pas eux-mêmes pris l'initiative de s'interroger sur l'évolution de leurs missions en l'absence de développement du contrôle interne au sein de leur ministère. L'Inspection générale des affaires culturelles se trouve dans ce cas de figure.

c) Les inspections générales interministérielles s'ouvrent à l'audit interne, mais se positionnent principalement en auditeurs internes de deuxième niveau

Les inspections générales interministérielles ont choisi de se positionner favorablement par rapport à l'audit interne sans pour autant en faire le cœur de leurs missions. Ces trois services sont l'Inspection générale des affaires sociales (IGAS), rattachée aux ministres chargés des affaires sociales, l'Inspection générale de l'administration (IGA), composante du ministère de l'intérieur, et l'Inspection générale des finances (IGF), qui dépend des ministres économiques et financiers.

Plusieurs motifs expliquent ce choix. D'une part, ces trois services ont pour point commun un périmètre de compétences particulièrement large, excédant leurs seuls ministères de rattachement. Il leur est donc impossible de prendre en charge l'intégralité de la fonction d'audit interne dans ce périmètre, du fait de la charge d'autres missions tout aussi importantes telles que l'inspection, l'évaluation ou le conseil à l'attention des ministres. D'autre part, ces services incluent déjà des membres juniors, qui y font souvent leurs premiers pas dans l'administration. La formation des jeunes inspecteurs y motive le recours à des méthodes et outils professionnalisés dans la conduite des investigations et la formulation des constats et recommandations. Il n'a donc pas été nécessaire, pour ces services, d'intégrer l'audit interne à leurs missions pour résoudre la question des profils adaptés à cette activité. Enfin, ces trois services ont pour commanditaires les ministres. Or les missions d'audit interne sont centrées sur des enjeux de contrôle interne concernant l'organisation administrative, plus que sur des enjeux du ressort de l'échelon politique : elles n'attirent donc pas aujourd'hui l'attention directe des membres du Gouvernement et de leurs cabinets.

Cependant, l'audit interne est déjà mis en pratique par les trois inspections dans le cadre de missions répondant à une finalité, une programmation et une méthodologie spécifiques : ainsi des audits réalisés pour le compte du comité interministériel d'audit des programmes (CIAP), de la participation de l'IGF aux missions inscrites au plan d'audit des ministères économiques et financiers, de la participation de l'IGAS à certaines missions d'audit interne comptable conduites conjointement avec le pôle national d'audit de la DGFiP ou encore de la contribution de l'IGAS et de l'IGA aux travaux de la Commission interministérielle des contrôles communautaires (CICC). Surtout, ces services s'interrogent actuellement sur l'exercice de missions d'audit interne de deuxième niveau, qui peuvent relever par exemple de la supervision de la fonction ministérielle d'audit interne (avec la participation à des comités d'audit) ou de la contribution à la définition de sa méthodologie. Cette orientation semble mieux correspondre à la vocation de ces trois inspections, sans pour autant exclure leur participation à des missions d'audits de premier niveau.

2. L'application de la LOLF suppose le développement des audits de performance

En privilégiant la démarche de performance et en imposant l'obligation de rendre compte, notamment par les rapports annuels de performance, la LOLF fournit un environnement favorable à l'essor du contrôle et de l'audit internes.

L'entrée en vigueur de la LOLF en 2006 a permis de formaliser pour la première fois de façon systématique les objectifs de l'administration. Elle conduit le législateur à adopter chaque année, en loi de finances, les objectifs stratégiques assignés au Gouvernement dans son ensemble et, en son sein, à chacun des ministères. Les responsables de programme déclinent ensuite ces objectifs au niveau de chaque responsable de budget opérationnel de programme (BOP) et de chaque unité opérationnelle (UO).

Or, comme cela a déjà été souligné, une démarche de contrôle et d'audit internes n'a de sens que par rapport aux objectifs de l'organisation[36]. La LOLF fournit donc un cadre pour l'analyse et l'évaluation des risques au niveau du programme et au niveau des unités opérationnelles, ainsi que la base d'une cartographie formalisée des risques.

Il importe toutefois de ne pas fonder à court terme des attentes excessives sur une approche globale des risques et d'éviter certains errements trop souvent observés : caractère formel de l'exercice de cartographie des risques, concentration sur les risques généraux ne pouvant faire l'objet de mesures concrètes de gestion et n'ayant pas d'impact direct sur les activités à l'échelon opérationnel[37]. De plus, il convient de souligner que les normes applicables au secteur public accordent parfois, comme c'est le cas au Royaume-Uni (cf. *infra*), un poids renforcé aux objectifs de l'organisation par rapport à la maîtrise des risques dans la programmation des audits.

L'obligation de rendre compte suppose en effet que les responsables de programme, les ministres et le Gouvernement soient en mesure de vérifier la réalisation des objectifs fixés en loi de finances, d'expliquer les écarts constatés et de proposer le cas échéant des mesures correctrices ou une remise en cause de certains objectifs de performance.

Comme le montrent les expériences étrangères, l'introduction de la performance dans le processus budgétaire a entraîné une montée en régime rapide des audits de performance. En France, le CIAP a été mis en place dès 2003 pour veiller à l'application des règles issues de la LOLF en matière de structuration des programmes, de choix des objectifs et des indicateurs ou de justification des crédits au premier euro. Réunissant les corps ou services de contrôle des ministères, le CIAP a développé collégialement un système d'audit caractérisé par un référentiel normalisé, une programmation autonome des missions et une composition des équipes d'audit favorisant l'indépendance du diagnostic. Les audits du CIAP, qui ont contribué à la fiabilité des objectifs et des indicateurs, sont restés limités à la méthodologie d'application de la LOLF. Faute du mandat et des fondements juridiques nécessaires, le comité n'a pu aller au-delà et aborder de front l'évaluation de la performance et l'adéquation entre les moyens et les objectifs au sein des programmes.

Conscients des limites de l'approche du CIAP, des services d'inspection ont commencé à procéder à des audits de performance sur des programmes ministériels de leur compétence. C'est ainsi que le Conseil général de l'environnement et du développement durable (CGEDD) réalise des audits de programmes complétant les audits du CIAP par une approche plus stratégique de la politique publique concernée. Un audit a été réalisé en 2008 sur le programme « Transports terrestres et maritimes » de la mission budgétaire « Transports ». Les audits de programme mobilisent chacun une équipe de dix à douze auditeurs pendant un trimestre environ[38]. L'encadré ci-après présente le sommaire du cahier des charges d'un audit de programme réalisé par le CGEDD. Le Contrôle général des armées procède lui aussi à l'audit de programmes allant au-delà de la seule certification des indicateurs de performance : ainsi de missions récentes sur le programme « Préparation et l'emploi des forces » ou le dispositif de performance du programme « Equipement des forces » de la mission budgétaire « Défense » [39].

---

[36] Qu'il s'agisse des risques généraux susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs stratégiques de l'organisation ou des risques opérationnels auxquels sont exposés les échelons inférieurs de responsabilité.
[37] A ce sujet, cf. l'annexe III relative au contrôle interne et à la maîtrise des risques.
[38] Cf. l'annexe VI-F relative au ministère de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de la mer.
[39] Cf. l'annexe VI-E relative au ministère de la défense.

Encadré – Le sommaire du cahier des charges de l'audit du programme
« Réseau routier national » réalisé en 2007 par le CGEDD

1. Le programme et son articulation

1.1. Périmètre du programme

1.2. Enjeux du programme

1.3. Les objectifs et indicateurs de performance

2. L'organisation opérationnelle

2.1. Au niveau central

2.2. Les services déconcentrés

2.3. Les budgets opérationnels de programme

3. La mise en place des ressources

3.1. Les ressources financières

2.2. Les ressources humaines

2.3. Le financement des moyens de fonctionnement

4. La gestion du programme

4.1. La mise au point des programmes annuels

4.2. Le pilotage et le contrôle de la mise en œuvre

4.3. Les bilans

5. Conduite de l'audit

La LOLF ne codifie pas les modalités et la nature des audits de performance. Les orientations de la politique à suivre dans ce domaine n'ont pas été définies à ce jour par le Gouvernement. Si l'initiative des ministères mérite d'être soulignée et encouragée, il conviendrait au niveau interministériel d'harmoniser ce développement, ne serait-ce que sur le plan méthodologique, de définir les modalités d'utilisation et d'évaluation de ces travaux et d'examiner le cas des audits transversaux à plusieurs ministères. La démarche pourrait s'appuyer sur les acquis du CIAP en ce domaine.

3. La démarche des ministères en matière d'audit interne n'est pas encore conforme aux normes professionnelles

Compte tenu du délai imposé à la mission, il ne lui a pas été possible de porter une appréciation sur les dispositifs de contrôle interne mis en place dans les ministères. Le contrôle interne s'élabore suivant une méthodologie issue de cadres de référence professionnels, mais il ne peut faire l'objet d'une analyse par la simple confrontation à un corpus de normes.

L'audit interne, en revanche, est une activité professionnelle normalisée aux fins de mieux en assurer le professionnalisme et l'indépendance. Là où la démarche de contrôle interne s'est prolongée par la mise en place d'une fonction d'audit interne, il est donc possible de caractériser les dispositifs en place au regard des normes professionnelles en vigueur. Dans chaque ministère, la mission a choisi d'examiner plus particulièrement trois points : l'existence d'une charte de l'audit interne[40], l'existence d'un comité d'audit supervisant cette activité[41] et l'engagement de démarches de certification individuelle ou collective permettant d'attester du professionnalisme des entités d'audit interne et de leurs membres[42].

a) Les chartes de l'audit interne sont encore rares

Une charte de l'audit interne a un double objet. D'une part, elle vise à préciser la mission, les pouvoirs et les responsabilités des auditeurs internes vis-à-vis du reste de l'organisation. D'autre part, elle transcrit les règles déontologiques et les normes professionnelles de l'audit interne en les adaptant à l'organisation concernée. La finalité d'une charte de l'audit interne est d'encadrer l'activité des auditeurs internes, mais aussi les relations que le reste de l'organisation va entretenir avec eux, notamment afin de préserver leur indépendance. Pour cette raison, une charte de l'audit interne impose des sujétions, non seulement aux auditeurs internes eux-mêmes (en particulier en matière déontologique), mais aussi aux entités qui font l'objet de missions d'audit interne. La charte de l'audit interne est donc un document dont l'adoption implique le plus haut niveau de responsabilité de l'organisation.

La mission a constaté que peu de ministères ou de directions s'étaient dotés à ce jour d'une charte de l'audit interne. Il est vrai que rares sont ceux qui ont identifié l'audit interne comme une fonction à part entière dans leur organigramme. Mais même pour ces derniers, seuls quelques exemples de chartes de l'audit interne ont pu être recensés. Pour les autres entités exerçant des fonctions d'audit interne, seuls des guides de procédure ou, dans certains cas, des codes de déontologie attestent d'une volonté de formaliser les méthodes de travail et d'encadrer la pratique des auditeurs. Les guides ou codes concernés viennent alors s'adosser aux prérogatives des services concernés telles qu'elles sont fixées par les textes législatifs ou réglementaires[43]. L'encadré ci-après propose un exemple de charte de l'audit interne, en l'occurrence du service de santé des armées. Elle inclut notamment une définition de l'audit interne et une délimitation de son champ d'intervention, qui précise la typologie des missions d'audit.

---

[40] Cf. la norme de qualification 1 000 (missions, pouvoirs et responsabilités des directions de l'audit interne) dans le cadre de référence de l'*Institute of Internal Auditors*.

[41] Cf. la norme de qualification 1 100 (indépendance de la direction de l'audit interne dans l'organisation) dans le cadre de référence de l'*Institute of Internal Auditors*.

[42] Cf. la norme de qualification 1 312 (évaluations externes des directions de l'audit interne) le cadre de référence de l'*Institute of Internal Auditors*. Pour plus de détails sur les dispositifs de certification individuelle ou collective dans le domaine de l'audit interne, cf. l'annexe V au présent rapport.

[43] Il est possible de consulter dans les annexes plusieurs exemples de chartes de l'audit interne : charte de l'audit comptable et financier du conseil général économique et financier (cf. l'annexe VI-C relative aux ministères économiques et financiers), charte de l'audit interne de la direction générale des douanes et des droits indirects (*idem*), charte du service d'audit, de l'administration et des finances de la direction centrale de l'administration générale et des finances de l'armée de l'air (cf. l'annexe VI-E relative au ministère de la défense), charte de l'audit interne du service de santé des armées (*idem*), charte de l'audit interne du secrétariat général pour l'administration du ministère de la défense (*idem*), charte de l'audit interne de l'Inspection générale de la police nationale (cf. l'annexe VI-I relative au ministère de l'intérieur).

Encadré – La charte de l'audit interne du service de santé des armées (extraits)

La présente charte a pour objet de décrire les objectifs et les méthodes de la fonction d'audit interne du service de santé des armées (SSA).

Elle s'appuie sur les bases définies par l'institut de l'audit interne (IFACI) et les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne édictées par « The Institute of Internal Auditors ». Elle est conforme aux recommandations du guide de la direction générale de la modernisation de l'état (DGME) et en cohérence avec la charte de l'audit interne dans les armées ainsi que celle de l'audit interne du secrétariat général pour l'administration.

DEFINITION DE L'AUDIT INTERNE DU SSA

L'audit interne du SSA a pour objet de fournir au directeur central du SSA des éléments pertinents d'information sur l'organisation et le fonctionnement des établissements et organismes appartenant aux 5 composantes du SSA (médecine d'unité et hospitalière, formation, recherche, ravitaillement).

Réalisé en toute indépendance et objectivité par les équipes qui en sont chargées, l'audit interne est mené sous forme de missions. Il doit concourir à améliorer le contrôle interne. Ce contrôle, permanent, regroupe l'ensemble des sécurités devant permettre une meilleure maîtrise des risques liés aux activités de la fonction santé (identification, prévention et/ou gestion).

Enfin, il doit, au travers des analyses et des recommandations qu'il porte, contribuer fortement à améliorer l'existant. En ce sens, il constitue une aide précieuse pour les commandants des formations auditées.

CHAMPS D'APPLICATION DE L'AUDIT INTERNE DU SSA

L'audit interne a pour objet l'évaluation des systèmes et non des personnes. Il est au service de l'organisation.

L'audit interne procède par missions ponctuelles et ciblées, concernant tous les établissements relevant de l'autorité organique du SSA. Dans ces structures, il sera vérifié que les risques liés aux processus mis en œuvre sont identifiés, en particulier pour les activités les plus sensibles, et cela, dans tous les domaines, depuis l'activité technique médicale jusqu'aux risques inhérents à chaque infrastructure en passant par les questions réglementaires, comptables et financières.

Pour ce faire les missions pourront être centrées sur quatre types d'audit : de conformité (ou de régularité), d'efficacité (ou de performance), de management et de stratégie.

L'audit de conformité / régularité. Il vérifie la bonne application de la réglementation et des procédures internes en vigueur pour l'ensemble du personnel. Il se fonde sur un référentiel lorsqu'il existe et / ou le système documentaire regroupant la réglementation officielle en vigueur. La conformité avec les dispositions légales et réglementaires est essentielle dans le domaine médical, administratif et financier. Elle peut se heurter à la réalité économique, structurelle ou en ressource humaine. L'audit, par sa fonction d'analyse des causes, donne lieu à des recommandations d'amélioration.

L'audit d'efficacité / performance mesure la performance d'une organisation par rapport aux objectifs qui lui sont fixés et aux ressources qui lui sont allouées.

L'audit de management vérifie que la politique définie pour l'unité auditée est connue des personnels de l'unité, bien comprise et appliquée par eux. Elle vérifie aussi si ceux qui sont chargés de la mettre en œuvre ont bien les moyens de le faire. Il s'agit donc d'un audit de cohérence entre la politique et sa mise en œuvre.

L'audit de stratégie confronte l'ensemble des politiques et des stratégies de l'unité auditée avec le milieu dans lequel elle se situe afin d'en vérifier la cohérence globale.

De fait, la charte de l'audit interne s'inscrit dans une conception du cadre de gestion relativement éloignée de celle de l'administration de l'Etat. Le cadre de gestion propice au développement de l'audit interne est constitué de règles souples pouvant être adaptées ou ignorées sous réserve que les entités en cause en apportent la justification. L'exemple de l'administration britannique illustre cette situation : le cadre de gestion y consiste en une série de principes susceptibles d'interprétation et, le cas échéant, de dérogation. Leur mise en œuvre n'est pas une obligation légale, mais un engagement de responsabilité vis-à-vis du Parlement, qui est le contrôleur ultime de la qualité de gestion publique au sein de l'administration. Des guides de gestion sont édités à l'attention des gestionnaires pour les éclairer sur ces principes, leur application et la faculté d'y déroger en fonction de situations particulières, dont ils doivent rendre compte devant le Parlement.

Lorsqu'une organisation a mis en place un dispositif complet de contrôle interne, son cadre de gestion se réduit aux objectifs stratégiques, à l'organigramme fonctionnel et aux référentiels de contrôle interne. Ceux-ci s'imposent aux entités concernées, mais leur application peut donner lieu à des écarts lorsque la situation le justifie – en particulier lorsque c'est la réalisation des objectifs eux-mêmes qui impose ces écarts : la stratégie de l'organisation prime sur les référentiels de contrôle interne. La mission des auditeurs internes est justement de mesurer ces écarts par rapport aux référentiels, d'évaluer le risque sous-jacent et, le cas échéant, de recommander soit une correction des pratiques, soit une amélioration des référentiels.

En France, le cadre de gestion qui s'applique à l'administration de l'Etat ne permet pas une telle souplesse dans l'application des règles. Il consiste en un corpus dense de normes constitutionnelles, législatives et réglementaires qui ne souffrent ni dérogation ni adaptation à l'initiative des entités concernées. Il est donc plus difficile d'adopter une démarche d'amélioration de ces règles en continu sur la recommandation d'auditeurs chargés de mesurer les écarts entre les référentiels et leur application. La prégnance des règles de droit positif dans l'organisation et le fonctionnement de l'administration de l'Etat constitue un obstacle d'ordre culturel à l'élaboration des référentiels de contrôle interne ou des chartes de l'audit interne, dont la portée n'est pas celle d'une règle de droit. Or un encadrement juridique strict ne dispense pas l'administration de se doter d'un dispositif de contrôle interne, dont les finalités sont différentes.

b) Les comités ministériels d'audit sont peu nombreux

Le comité d'audit est un élément important du modèle générique de gouvernance de l'audit interne. A l'image des sociétés cotées, il se rattache à un modèle où l'organisation est placée sous l'autorité d'un conseil d'administration, formation collective dont il émane et à laquelle la direction générale doit rendre des comptes. Une mission importante d'un comité d'audit est de s'assurer de l'indépendance des auditeurs internes dans la conduite de leurs travaux. Pour s'acquitter de cette mission, un comité d'audit doit inclure des personnalités extérieures à l'organisation elle-même et, à l'inverse, doit tendre à exclure les responsables de l'organisation concernées[44].

Pour assurer l'indépendance de la fonction d'audit interne, le comité d'audit exerce un certain nombre d'attributions qui lui sont propres. Il est notamment compétent pour approuver la charte de l'audit interne, examiner la cartographie des risques de l'organisation, approuver chaque année la programmation des missions d'audit proposée par la direction de l'audit interne et assurer le suivi de la mise en œuvre, par l'organisation, des recommandations des auditeurs internes. Un exemple d'attributions d'un comité ministériel d'audit – en l'occurrence compétent exclusivement en matière comptable et financière – est fourni par l'arrêté du 11 octobre 2007 portant création du comité ministériel d'audit comptable et financier du ministère de la défense[45], dont un extrait figure dans l'encadré ci-après.

Encadré – Extrait de l'arrêté du 11 octobre 2007 portant création du comité ministériel d'audit comptable et financier du ministère de la défense

Article 1 – Il est créé auprès du ministre de la défense un comité ministériel d'audit comptable et financier, dénommé comité d'audit.

Article 2 – Le comité d'audit définit, au nom du ministre, la politique d'audit du ministère de la défense dans les domaines relatifs à l'exécution des lois de finances et la comptabilité.

[44] La question est notamment développée dans l'ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008, qui transpose la directive 2006/43/CE sur le contrôle légal des comptes, laquelle impose aux sociétés cotées la création en leur sein d'un comité d'audit. Il est précisé que le comité ne peut comprendre que des membres du conseil à *« l'exclusion de ceux exerçant des fonctions de direction »* et qu'un membre au moins du comité doit présenter des *« compétences particulières en matière financière ou comptable et être indépendant au regard des critères précisés et rendus publics par l'organe chargé de l'administration ou de la surveillance »*.

[45] Pour le détail de ce texte, cf. l'annexe VI-E relative au ministère de la défense.

Dans ces domaines, dans le respect des attributions générales des responsables de programme et des chefs d'état-major et sans préjudice des attributions du contrôle général des armées :

a) Il programme les audits d'intérêt ministériel et en coordonne la mise en œuvre par les organismes de contrôle, d'inspection ou spécialement dédiés à l'audit, dont il assure la cohérence des interventions ;

b) Il assure le suivi des actions décidées à l'issue des audits ;

c) Il approuve les méthodes et les outils mis en œuvre par les auditeurs et s'assure de la diffusion des bonnes pratiques en matière d'audit et de contrôle interne au sein du ministère ;

d) Il évalue la qualité du contrôle interne mis en œuvre au sein du ministère ;

e) Il veille à l'indépendance des auditeurs dans l'exercice de leurs missions ;

f) Il établit toute relation utile avec les auditeurs externes du ministère.

(…)

Peu de ministères ou de directions ont mis en place à ce jour un comité d'audit. La mission a recensé deux comités ministériels ayant explicitement la politique d'audit pour attribution, tous deux spécialisés en matière comptable et financière : il s'agit, comme on l'a vu, du comité d'audit comptable et financier du ministère de la défense, présidé par le chef du Contrôle général des armées[46], et du comité d'audit des ministères économiques et financiers, présidé par le secrétaire général de ces ministères[47]. Contrairement à la situation observée dans certaines administrations étrangères, aucun de ces comités n'inclut de personnalité extérieure au ministère concerné. La DGFiP s'est également dotée d'un comité national d'audit qui lui est propre et qui inclut une personnalité extérieure à l'organisation[48]. Dans certains cas, il n'existe pas de comité d'audit à proprement parler mais un comité directeur ou un comité exécutif exerçant de fait les attributions d'un comité d'audit – notamment s'agissant de la cartographie des risques et de la programmation des missions d'audit.

Il est vrai que la gouvernance d'un ministère diffère sur de nombreux points de celle d'une organisation plus ordinaire, entreprise privée ou opérateur du secteur public. En particulier, un ministère n'est pas placé sous l'autorité d'une instance collective, le conseil d'administration, mais sous celle d'une personne, le ministre. Un comité d'audit peut émaner d'un conseil d'administration, dont il est en quelque sorte le complémentaire. Il lui est en revanche plus délicat de coexister avec un ministre, dont l'autorité sur son ministère et ses opérations ne souffre guère d'exceptions ou de contre-pouvoirs – qui plus est s'il s'agit d'associer des personnalités extérieures au ministère.

La difficulté à mettre en place un comité d'audit est d'autant plus grande en l'absence d'une fonction de direction générale clairement identifiée. A une exception près – celle du ministère des affaires étrangères –, il n'existe pas dans les ministères de haut fonctionnaire qui, tout en étant subordonné au ministre, exerce une autorité sur l'ensemble de l'organisation. En dehors du ministre lui-même, il n'existe donc pas de fonction de direction générale d'un ministère auprès de laquelle, à défaut d'un conseil d'administration, pourrait être positionné un comité d'audit incluant des personnalités extérieures. *A contrario*, même en l'absence d'un conseil d'administration, l'existence d'un secrétaire général ayant autorité sur l'ensemble du ministère, situation fréquemment rencontrée à l'étranger, permet de positionner auprès de lui un comité d'audit exerçant au minimum des attributions consultatives.

---

[46] Pour plus de détails sur le comité ministériel d'audit comptable et financier et le futur comité d'audit interarmées du ministère de la défense, cf. l'annexe VI-E relative à ce ministère.

[47] Pour plus de détails sur les attributions du comité d'audit des ministères économiques et financiers, cf. l'annexe VI-C relative à ce ministère.

[48] Il s'agit de M. François AUVIGNE, inspecteur général des finances. Pour plus de détails sur le comité national d'audit de la DGFiP, cf. la circulaire du 30 juillet 2009 du directeur général des finances publiques relative à l'organisation de l'audit au sein de la DGFiP.

c) Peu d'entités participant à la fonction d'audit interne se sont engagées dans des démarches de certification collective ou individuelle

La certification d'une entité d'audit interne a pour finalité de donner l'assurance que cette entité exerce son activité conformément aux normes professionnelles. Cette assurance est à l'attention de différents interlocuteurs et partenaires qui, comme l'auditeur externe, peuvent en tenir compte afin d'exploiter pour leur propre compte les travaux des auditeurs internes.

Aucune entité assurant des missions d'audit interne dans l'administration de l'Etat ne s'est prêtée à ce jour à l'exercice de certification collective. Seule l'ex-mission d'audit, d'évaluation et de contrôle (MAEC), entité d'audit interne de l'ex-direction générale de la comptabilité publique (DGCP), a fait l'objet à l'époque d'une certification ISO, qui lui permet de valoriser la qualité des prestations réalisées auprès de ses commanditaires et interlocuteurs. Certains services, tel le futur service ministériel d'audit interne du ministère de la défense, envisagent une certification collective par un organisme professionnel.

Même si certains l'envisagent, il est peu probable que les services examinés par la mission puissent s'engager aujourd'hui avec succès dans cette démarche. Plusieurs points sont susceptibles de soulever des difficultés. L'absence d'une programmation des audits fondée sur une analyse des risques constitue le principal obstacle à la certification collective d'une entité d'audit interne. Des progrès pourraient également être faits sur d'autres points : c'est le cas, par exemple, de la faiblesse des garanties d'indépendance en l'absence fréquente de comités d'audit, de l'inexistence d'une charte de l'audit interne dans la plupart des cas ou parfois du professionnalisme insuffisant des auditeurs dans la conduite de leurs travaux.

La certification individuelle des auditeurs internes est un autre moyen de développer et garantir le professionnalisme de la fonction d'audit interne. Mais, là encore, la démarche semble peu adaptée aux besoins de l'administration de l'Etat. La certification individuelle d'un auditeur interne est coûteuse. Elle ne reste valide dans le temps que si l'intéressé exerce durablement des activités d'audit interne. En cela, elle s'inscrit dans une conception de l'audit interne comme spécialisation durable, non comme étape dans une carrière avant d'exercer d'autres responsabilités fonctionnelles et opérationnelles – et ainsi de contribuer à la diffusion d'outils et de méthodes de travail propices au développement de la maîtrise des risques et notamment du contrôle interne.

Ces considérations expliquent que peu d'entités assurant des fonctions d'audit interne se soient engagées dans la certification individuelle de leurs membres. Beaucoup recourent à l'IFACI, organisation professionnelle des auditeurs internes, pour former leurs collaborateurs aux outils et méthodes de l'audit interne. Nombre de membres de ces entités adhèrent à l'IFACI. Mais, selon les chiffres collectés par la mission, seules une dizaine de personnes détiennent à ce jour une certification individuelle d'auditeur interne dans l'administration de l'Etat.

D'une manière plus générale, la rareté des démarches de certification s'explique par la faible maturité de la fonction d'audit interne dans l'administration. Comme son nom l'indique, la certification individuelle des auditeurs internes est une certification professionnelle, non un diplôme : elle suppose de la part de l'intéressé la pratique antérieure d'activités d'audit interne. Le même argument peut s'appliquer à la certification collective, qui n'a pas trouvé à s'appliquer en l'absence de services intégrant explicitement l'audit interne à leurs missions.

C. Certains établissements publics de l'Etat ont une approche plus ambitieuse

En contrepoint de ses investigations dans les ministères, la mission a examiné un échantillon d'établissements publics ayant développé des initiatives intéressantes en matière de contrôle et d'audit internes. Au sein de l'échantillon, Pôle Emploi, le Commissariat à l'énergie atomique (CEA) et l'Agence pour l'environnement et la maîtrise de l'énergie (ADEME) présentent les démarches les plus avancées. L'Agence française de sécurité sanitaire des produits de santé (AFSSAPS) a également développé un système de management de la qualité qui fournit l'armature d'un dispositif exhaustif de contrôle interne. Dans l'ensemble, la mission a constaté que, comparativement aux ministères, l'organisation, le fonctionnement et les objectifs d'un établissement public ménagent un environnement plus favorable au développement de ces démarches[49].

En premier lieu, les opérateurs se caractérisent par un métier bien identifié et des objectifs clairement définis. La finalité même de la création d'un établissement public est d'isoler au sein d'une structure autonome et spécialisée un périmètre d'activité homogène, cohérent et structuré autour d'un cœur de métier bien identifié : par exemple l'indemnisation et le placement des demandeurs d'emploi pour Pôle Emploi ou le développement des applications de l'énergie nucléaire pour le Commissariat à l'énergie atomique. Les objectifs d'un établissement public sont formalisés par les autorités de tutelle et inscrits dans des documents pluriannuels fixant les obligations mutuelles de chacune des parties. Comparativement à un ministère, un établissement public est donc à même de mieux identifier, d'une part, son métier et, d'autre part, ses objectifs, dont découle sa stratégie. Il lui est plus facile de dresser une cartographie de ses processus de travail et de développer dans ce périmètre une démarche de contrôle interne englobant à la fois les fonctions support et le cœur de métier. Plusieurs opérateurs rencontrés par la mission ont fait état de démarches dans ce sens, en particulier Pôle Emploi et l'Agence pour l'environnement et la maîtrise de l'énergie (ADEME).

En second lieu, la gouvernance d'un grand nombre d'établissements publics est plus proche de celle d'une entreprise. Comme une entreprise, tout établissement public est dirigé par un conseil d'administration, qui inclut des représentants des autorités de tutelle, et auprès duquel peut être positionné un comité d'audit : ainsi du comité d'audit de Pôle Emploi, présidé par le président de l'Union nationale pour l'emploi dans l'industrie et le commerce (UNEDIC), entité paritaire associée à la gouvernance de Pôle Emploi. Un établissement public est plus libre qu'un ministère de se restructurer. Enfin, par rapport aux ministères, les établissements publics, notamment lorsqu'ils appliquent le droit du travail, peuvent plus facilement recruter des collaborateurs dotés de compétences pointues en matière de contrôle et d'audit internes. Dans de nombreux cas, les interlocuteurs rencontrés par la mission étaient des auditeurs internes de profession doués d'une expérience antérieure dans le secteur privé.

D'une manière plus générale, les opérateurs ont mieux saisi que les ministères l'intérêt du développement du contrôle et de l'audit internes. Sans cette prise de conscience, ces démarches n'auraient pu y être engagées avec succès, y compris si les autorités de tutelle en avaient expressément fait la demande. Les résultats sont d'ailleurs au rendez-vous, comme en témoignent par exemple les progrès enregistrés par l'AFSSAPS sur son principal indicateur d'activité, le délai de délivrance des autorisations de mise sur le marché des produits de santé. Les opérateurs concernés parviennent mieux à suivre la réalisation de leurs objectifs et, grâce à la réingénierie de leurs processus, à progressivement optimiser leurs performances. Il en résulte des économies, une efficacité accrue mais aussi une capacité à communiquer, en interne comme en externe, sur le professionnalisme et les résultats de l'organisation.

---

[49] Pour plus de détails sur la situation dans les établissements publics inclus dans l'échantillon de la mission, cf. l'annexe VIII au présent rapport.

II. LE CONTROLE ET L'AUDIT INTERNES DOIVENT ETRE ORGANISES PAR LES MINISTERES DANS UN CADRE COMMUN

L'audit interne est une fonction indépendante du reste de l'organisation, régie par des normes professionnelles préexistantes et qui lui sont propres. Pour cette raison, la tentation est souvent forte, pour une organisation désireuse de renforcer la maîtrise de ses opérations, de privilégier dans un premier temps la création d'une fonction d'audit interne et de négliger le développement du contrôle interne, qui en est pourtant la condition préalable. En effet, contrôle et audit internes sont des démarches permanentes et itératives, qui se nourrissent et se consolident l'une l'autre.

Faute de référentiels de contrôle interne et d'une analyse des risques, il est difficile pour un auditeur interne de formuler des recommandations suivies d'effet.

En l'absence d'un dispositif structuré de maîtrise des risques, l'entité d'audit interne doit allouer prioritairement ses ressources à deux chantiers : d'une part, la conduite de missions de conseil visant au développement du contrôle interne dans l'ensemble de l'organisation, tous métiers et toutes fonctions confondus ; d'autre part, une analyse des risques de l'organisation, qui pourra être utilisée pour formaliser les référentiels de contrôle interne et pourra également servir au processus de programmation des audits.

Il serait néanmoins peu réaliste de conditionner strictement le développement de la fonction d'audit dans un ensemble aussi vaste et diversifié que l'administration française à la mise en place préalable d'un dispositif de contrôle interne. Les deux approches doivent aller de pair en fonction des spécificités et des forces disponibles de chaque ministère.

C'est dans cet esprit qu'ont été formulées les propositions de la mission, qui portent en priorité sur la mise en place de fonctions ministérielles d'audit interne.

Tous les interlocuteurs de la mission ont souligné que les travaux de l'Inspection générale des finances intervenaient à un moment opportun. Le besoin de clarifier les enjeux et de fixer la doctrine et les modalités d'organisation de la fonction d'audit est général. La présente mission recoupe d'ailleurs des initiatives prises par des ministères. C'est ainsi que le secrétaire général des ministères chargés des affaires sociales a commandé au mois de décembre 2008 un rapport de préfiguration relatif à l'opportunité de créer une mission ministérielle d'audit interne[50]. Ses conclusions sont cohérentes avec celles du présent rapport.

Il convient de préciser que les propositions qui suivent dessinent l'architecture, en régime permanent, du futur dispositif de contrôle et d'audit internes de l'Etat. Sa mise en place devra être progressive en fonction de la situation de départ et des caractéristiques propres de chaque ministère, notamment le degré de développement du contrôle interne sur la fonction financière et sur les métiers ainsi que l'importance des ressources humaines allouées à l'audit interne.

[50] La rédaction de ce rapport a été confiée à M. Didier EYSSARTIER, conseiller général des établissements de santé.

A. La politique de contrôle et d'audit internes doit être structurée à l'échelon ministériel

1. La structuration du contrôle et de l'audit internes passe par la création de missions ministérielles d'audit interne

a) Le contrôle et l'audit internes se développent à l'initiative des ministères

Le contrôle et l'audit internes ne peuvent se développer et s'épanouir qu'au plus près des entités fonctionnelles et opérationnelles concernées. L'Inspection générale des finances l'a constaté dans les administrations étrangères comme dans les ministères et les établissements publics examinés par la présente mission. De ce fait, ces démarches doivent être entreprises dans des périmètres de gestion aussi homogènes et cohérents que possible, avec un pilotage rigoureux de la direction générale et une implication de tous les échelons de responsabilité de l'organisation. A l'inverse, l'expérience montre que les démarches de maîtrise des risques conduites de l'extérieur ou exclusivement depuis le sommet de l'organisation sont toujours vouées à l'échec.

Comme indiqué *supra*, un ministère est loin de présenter toutes les caractéristiques d'une entité de gestion unifiée, homogène et cohérente. Les métiers d'un ministère sont souvent multiples, non complémentaires et en évolution constante. Le périmètre d'un ministère est rarement stabilisé et change au gré des décrets d'attribution des membres du Gouvernement. Ce périmètre n'est pas le même aux différents échelons de responsabilité, plusieurs ministères pouvant par exemple partager un même réseau de services déconcentrés.

Surtout, il n'existe dans un ministère d'équivalent ni pour le conseil d'administration, ni pour la direction générale. En première analyse, un ministre concentre vis-à-vis de son ministère les attributions à la fois d'un conseil d'administration et d'une direction générale. Mais son positionnement et la nature politique de son mandat le conduisent généralement à ne pas s'impliquer au quotidien dans les fonctions de pilotage de son ministère en tant qu'organisation. A l'étranger, ces difficultés sont levées car le secrétaire général a le plus souvent autorité sur l'ensemble du ministère. En France, les attributions du conseil d'administration et de la direction générale sont réparties de façon variable entre le ministre, son cabinet, le secrétaire général et les directeurs d'administration centrale.

L'échelon ministériel doit néanmoins être privilégié pour le développement du contrôle et de l'audit internes. Aucune difficulté observée à cet échelon n'est insurmontable et, en tout état de cause, il semble à la mission que l'échelon ministériel est plus adapté que l'interministériel pour l'organisation et la mise en œuvre de la politique de contrôle et d'audit internes de l'Etat.

La création d'une entité interministérielle chargée directement du contrôle et de l'audit internes dans leur ensemble est en effet irréaliste. Seul dispositif s'étant développé à ce jour dans l'ensemble de l'administration, le contrôle interne comptable n'a pu s'implanter que grâce à la double impulsion exercée par la Cour des comptes et la DGFiP et avec l'appui et l'implication de relais au sein et auprès de chaque ministère – en l'occurrence les secrétaires généraux, les directeurs des affaires financières et les chefs du service de contrôle budgétaire et comptable. Un dispositif interministériel de contrôle interne ne semble pouvoir être mis en place avec succès que si deux conditions sont remplies : d'une part, le périmètre concerné doit faire l'objet d'un pilotage interministériel fort ; d'autre part, le dispositif doit répondre aux attentes d'un interlocuteur ayant les attributions et les relais nécessaires pour en imposer la mise en place dans l'ensemble des ministères. C'est ainsi que la direction du budget développe utilement un dispositif de contrôle interne budgétaire en s'appuyant sur le réseau des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels, dont les contrôles sont susceptibles d'être modulés à l'avenir en fonction des progrès du contrôle interne dans les ministères. La démarche s'inscrit dans le cadre des attributions du ministre chargé du budget en matière d'exécution des lois de finances.

Au sein d'un ministère, l'initiative en matière de contrôle et d'audit internes peut revenir à chaque direction, en fonction de sa taille. L'essentiel est que la démarche soit engagée aussi bien sur le cœur de métier que sur les fonctions support, loin d'être seules concernées par les enjeux de maîtrise des risques. La conception du dispositif de pilotage et la répartition des tâches entre les directions et l'échelon de pilotage ministériel doit tenir compte de cette exigence.

Proposition n°1

La politique de contrôle et d'audit internes de l'Etat se structure à l'initiative des ministères. C'est à l'échelle d'un ministère que peuvent le mieux se développer ces démarches, y compris dans une logique de déclinaison au sein de chaque direction ou seulement dans certaines d'entre elles. Le contrôle et l'audit internes pourront ainsi s'implanter dans des périmètres aussi homogènes et cohérents que possible et placés sous l'autorité d'une entité identifiée et responsabilisée sur des objectifs.

b) Chaque ministère met en place en son sein une mission ministérielle d'audit interne

Dans la plupart des ministères, le premier chantier consiste à conduire les premiers travaux d'analyse des risques et à accompagner le développement du contrôle interne. Pour cela, même si les ministères doivent disposer d'entités exerçant des attributions d'audit interne à leur échelle, la fonction doit se développer prioritairement à l'échelon de chaque direction. Dans ce cas de figure, l'entité ministérielle d'audit interne doit se concentrer sur des attributions d'auditeur interne de deuxième niveau ou bien cibler la programmation de ses audits sur les sujets d'intérêt commun à plusieurs directions, par exemple les fonctions support. Il appartient à chaque ministère de définir le champ des activités d'audit propres à la mission et les ressources humaines qui lui sont attribuées.

Proposition n°2

*Chaque ministère met en place en son sein une mission ministérielle d'audit interne, qui assure la coordination de la politique d'audit interne du ministère dans son ensemble. Pour cela, elle évalue les services d'audit interne des directions d'administration centrale et des services déconcentrés. Selon le ministère, elle peut elle-même effectuer des missions d'audit (assurance et conseil). Elle rend compte de ses activités au comité ministériel d'audit interne, garant de son indépendance (*cf. infra*).*

Compétente sur l'ensemble des métiers et fonctions du ministère, la mission ministérielle d'audit interne peut être un service existant et exerçant d'autres attributions par ailleurs (par exemple un service d'inspection ou d'inspection générale), une composante d'un service existant spécialisée dans les fonctions d'audit interne (par exemple une cellule d'audit interne au sein d'un service d'inspection ou d'inspection générale) ou encore un service nouveau spécialement créé à cet effet.

La compétence de la mission d'audit interne vis-à-vis des opérateurs placés sous la tutelle du ministère mérite d'être discutée. Sur ce sujet, deux points de vue s'affrontent. D'un côté, il peut être considéré que les opérateurs placés sous la tutelle d'un ministère sont assimilables aux filiales d'une entreprise. A ce titre, la direction de l'audit interne de la maison-mère devrait avoir compétence pour conduire des missions d'audit interne au sein des filiales. En pratique, il est d'ailleurs difficile de réaliser l'audit d'un processus ou d'un programme si celui-ci se ramifie à la fois dans l'organisation propre au ministère et au sein de tel ou tel opérateur placé sous sa tutelle. Mais, d'un autre côté, la finalité d'un opérateur étant justement d'organiser un périmètre métier homogène et cohérent afin de réaliser des gains de performance, il peut être considéré que les attributions d'une mission ministérielle d'audit interne vis-à-vis d'opérateurs ne peuvent être que subsidiaires. L'audit interne, comme d'ailleurs la maîtrise des risques dans son ensemble, a vocation à se structurer prioritairement au sein même de l'opérateur afin d'améliorer ses performances et d'accroître la transparence vis-à-vis de ses autorités de tutelle.

Il conviendra donc de préciser la nature des attributions des missions ministérielles d'audit interne vis-à-vis des opérateurs placés sous la tutelle des ministères. Les missions ministérielles devraient être dotées des attributions pour conduire des missions d'audit au sein des opérateurs placés sous la tutelle du ministère. Toutefois, ces attributions ne devraient être que subsidiaires et la fonction d'audit interne devrait, sous la supervision de la tutelle, se développer prioritairement au sein même de ces opérateurs.

Enfin des enjeux de périmètre plus complexes sont à considérer. Des politiques publiques sont mises en œuvre par plusieurs ministères. D'autres le sont avec le concours d'administrations publiques distinctes de l'Etat, notamment les collectivités territoriales, voire avec celui de personnes privées. Des services déconcentrés peuvent être rattachés à plusieurs ministères au périmètre par ailleurs non stabilisé dans la durée. Tous ces cas méritent un examen plus approfondi et, le cas échéant, un traitement au cas par cas en ce qui concerne les compétences des missions ministérielles d'audit interne. D'une manière générale, les objectifs issus des projets annuels de performance peuvent contribuer à définir le périmètre de compétence des missions ministérielles d'audit.

2. Les ministères doivent se doter de comités d'audit compétents pour l'ensemble de leurs activités

a) Les comités ministériels d'audit assurent l'indépendance de l'audit interne

Le comité d'audit est une pièce essentielle de la gouvernance de la fonction d'audit interne d'une organisation. Comme rappelé *supra*, les missions d'un comité d'audit sont notamment d'assurer l'indépendance des auditeurs internes rattachés à la direction générale, d'examiner la cartographie des risques majeurs auxquels est exposée l'organisation et d'approuver la programmation des audits ainsi que l'analyse des risques qui en est le fondement.

La mission considère que la généralisation des comités d'audit dans les ministères est prioritaire. Au-delà de l'attribution traditionnelle qu'est la garantie de l'indépendance de l'audit interne, la contribution d'un comité d'audit peut être particulièrement utile dans une période de développement du contrôle et de l'audit internes. Les secrétaires généraux n'ayant généralement pas autorité sur l'ensemble des services de leur ministère, un comité d'audit, formation collégiale et exerçant des attributions essentiellement consultatives, pourrait utilement contribuer au développement d'une vision transversale de la gouvernance.

Suivant les ministères, les comités ministériels d'audit peuvent coexister avec d'autres structures complémentaires. C'est le cas au sein des directions les plus importantes, notamment celles dotées d'un réseau de services déconcentrés. A l'échelon ministériel, dès lors que les responsables opérationnels n'ont pas vocation à faire partie du comité ministériel d'audit, il serait utile de les associer au sein de comités ministériels de contrôle interne et de maîtrise des risques.

La présidence du comité d'audit par le ministre lui-même est dans le cas français la meilleure solution pour se conformer aux normes internationales.

Proposition n°3

*Chaque ministère se dote d'un comité d'audit exerçant les attributions suivantes : l'approbation de la charte ministérielle de l'audit interne (*cf. infra*) ; l'approbation du programme des audits ministériels, la surveillance de sa mise en œuvre et le suivi des actions décidées à l'issue de ces audits ; la validation des méthodes et outils mis en œuvre par les auditeurs ; la surveillance de la qualité du dispositif de maîtrise des risques du ministère ; l'établissement de toute relation utile avec les auditeurs externes du ministère ; une contribution au recrutement du responsable ministériel de l'audit interne, chef de la mission ministérielle d'audit interne (*cf. infra*).*

Le comité ministériel d'audit est présidé de droit par le ministre.

b) La composition des comités ministériels d'audit doit être restreinte et inclure des personnalités compétentes extérieures au ministère ou n'y exerçant pas de responsabilités opérationnelles

Dans une entreprise, un comité d'audit est composé d'administrateurs n'exerçant pas de responsabilités opérationnelles dans l'organisation. Il revient au conseil d'administration et à la direction générale de déterminer et de conduire la politique de maîtrise des risques de l'organisation. Mais, en contrepoint des attributions du conseil d'administration, le comité d'audit est compétent pour assurer l'indépendance, le professionnalisme et l'objectivité des auditeurs internes dans l'exercice de leurs missions d'assurance et de conseil. Le nombre de ses membres est en général assez restreint.

A l'image du secteur privé, l'implication directe de personnalités qualifiées dans le pilotage et la gestion d'un ministère pourrait être envisagée. Elle soulève certes des difficultés non négligeables : en dépit d'affirmations de principe aussi fortes que, par exemple, l'article XV de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen[51], l'administration de l'Etat n'est pas toujours aussi encline que les entreprises cotées à associer à sa gouvernance des personnalités non impliquées dans sa gestion quotidienne. Mais cette association apporte la garantie d'indépendance propice à la bonne gouvernance d'une organisation.

Il existe d'ailleurs des précédents aujourd'hui largement admis par les ministères et leurs cadres dirigeants. Certaines instances consultatives, y compris des comités d'audit, associent déjà des personnalités qualifiées n'appartenant pas à l'organisation concernée.

Les membres des comités ministériels d'audit peuvent être recrutés dans différents viviers : les cadres dirigeants d'autres ministères, les membres de corps de contrôle à titre personnel, les personnalités ayant exercé des fonctions éminentes dans le domaine de l'audit dans le secteur public ou le secteur privé. Le comité d'harmonisation de l'audit interne (cf. *infra*), instance interministérielle placée auprès du ministre chargé du budget et des comptes publics, pourrait être chargé d'animer la politique de formation et d'appui des membres des comités ministériels d'audit.

Proposition n°4

Dans chaque ministère, le comité d'audit est composé au maximum de sept membres. Le secrétaire général en est membre de droit et le chef du service du contrôle budgétaire et comptable participe à ses travaux. Le comité ministériel d'audit inclut des personnalités extérieures au ministère ou n'y exerçant pas de responsabilités opérationnelles.

3. Le ministère chargé du budget et des comptes publics exercerait un rôle d'harmonisation à l'échelle interministérielle

Comme expliqué *supra*, le contrôle et l'audit internes doivent se développer prioritairement à l'échelon ministériel. Mais, comme en témoignent les expériences étrangères, ce choix ne prive pas pour autant l'échelon interministériel de certaines attributions.

Dans tous les pays étudiés par l'Inspection générale des finances, il existe une unité centrale d'harmonisation qui, *a minima*, a pour attribution d'animer la communauté des auditeurs internes, de diffuser voire d'édicter les normes applicables à leur activité ainsi que d'harmoniser la méthodologie, l'organisation et le fonctionnement des comités d'audit et des entités d'audit interne.

Par ailleurs, l'échelon interministériel est utile pour traiter certaines problématiques dépassant le périmètre d'un seul ministère. Il peut s'agir de sujets transversaux comme les achats ou la gestion des ressources humaines ou de politiques publiques impliquant plusieurs ministères ou auxquelles concourent des administrations publiques autres que l'Etat, voire des personnes privées. Ces périmètres peuvent faire l'objet d'une analyse des risques et d'une programmation d'audits par l'échelon interministériel.

[51] Selon lequel *« la société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration »*.

Enfin, l'unité centrale peut parfois jouer le rôle d'auditeur supérieur en évaluant et certifiant les unités ministérielles et en conduisant sur celles-ci des audits périodiques avec ses propres ressources.

Dans toutes les administrations étrangères, l'unité centrale d'harmonisation est positionnée au sein de l'entité chargée du budget, des comptes publics ou de la performance publique. Selon le pays concerné, il s'agit soit du ministère chargé des finances, soit d'un ministère chargé plus spécifiquement du budget ou des comptes publics, soit d'une entité interministérielle chargée de ces questions et positionnée directement auprès du chef de l'exécutif .

En France, un même ministère exerce les attributions relatives au budget, aux comptes publics et à la performance publique. Ses compétences concernent directement les enjeux de la performance publique, l'allocation des ressources et la maîtrise des risques susceptibles d'affecter leur utilisation. En outre, ce ministère est directement compétent pour la fonction financière de l'Etat, laquelle fait l'objet de développements importants à ce jour en matière de contrôle interne comptable et budgétaire. Enfin, le ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat a déjà mis en place une entité ayant des compétences interministérielles en matière d'audit, le comité interministériel d'audit des programmes (CIAP). Il est donc légitime de rattacher à ce ministère une unité centrale d'harmonisation de la politique d'audit interne de l'Etat.

Comme dans tous les pays, la mission de cette unité serait d'abord d'harmoniser les méthodes et d'animer la collectivité des auditeurs internes. Elle consisterait également à développer la méthodologie des audits internes sur les fonctions transverses de l'administration.

En revanche, la mission suggère de ne pas faire jouer à cette structure le rôle d'auditeur supérieur, ce qui compliquerait l'architecture du dispositif en multipliant les niveaux de contrôle. Il appartient simplement à l'unité centrale d'harmonisation de veiller à l'application des conditions professionnelles pour les démarches qualité et les certifications collectives des entités d'audit interne.

Il est enfin important de pérenniser et de développer les acquis du CIAP : élaboration d'une méthodologie d'audit des programmes, démarche collégiale associant les inspecteurs et les corps de contrôle de tous les ministères (plus de 60 auditeurs mobilisés chaque année). La création de l'unité d'harmonisation fournit l'opportunité de définir plus précisément une politique d'audit de performance des programmes et des missions de la LOLF. A cette fin, l'unité d'harmonisation, dénommée comité d'harmonisation de l'audit interne et positionnée au sein du ministère chargé du budget et des comptes publics, serait chargée de définir la méthodologie des audits de performance, de programmer et conduire des audits portant sur certains enjeux transversaux et, à titre subsidiaire, de conduire des audits sur les programmes de certains ministères pour les accompagner dans la montée en charge de leur dispositif d'audit de performance.

Proposition n°5

Un comité d'harmonisation de l'audit interne est créé auprès du ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, qui le préside et désigne en son sein un vice-président pour le suppléer.

Il est composé des responsables des missions ministérielles d'audit, du directeur général des finances publiques, du directeur du budget et de personnalités qualifiées. Son secrétariat est assuré par une structure permanente.

Le comité d'harmonisation de l'audit interne est chargé d'élaborer le cadre de référence de l'audit interne dans l'administration de l'Etat et de s'assurer de son application. Il harmonise la méthodologie de travail des ministères en matière d'audit et diffuse en leur sein les bonnes pratiques. Il développe également la méthodologie des audits internes sur les fonctions transverses de l'administration.

Il examine chaque année la politique d'audit des départements ministériels et formule des recommandations aux ministres.

Il contribue notamment à la définition et au développement des audits de performance portant sur les missions et les programmes budgétaires. Pour cela, le comité d'harmonisation de l'audit interne définit la méthodologie des audits de performance, programme et fait réaliser des audits portant sur certains enjeux transversaux et, à titre subsidiaire, fait réaliser des audits sur les programmes de certains ministères pour, à leur demande, les accompagner dans la montée en charge de leur dispositif d'audit de performance.

Le comité d'harmonisation de l'audit interne reprend les attributions de l'actuel comité interministériel d'audit des programmes, qui est supprimé.

B. Le contrôle et l'audit internes doivent s'inspirer des pratiques professionnelles en vigueur

1. Les auditeurs internes de l'administration de l'Etat doivent se référer aux normes professionnelles

a) L'administration de l'Etat pourrait élaborer son propre cadre de référence de l'audit interne, complétant le cadre de référence existant pour tenir compte de ses spécificités

Pour les auditeurs internes de l'administration de l'Etat, faire référence aux normes professionnelles appliquées dans le secteur privé aurait deux finalités. D'une part, appliquer ces normes permet d'assurer en pratique l'indépendance, le professionnalisme et l'objectivité des auditeurs internes sans qu'il soit nécessaire, pour l'organisation concernée, d'investir massivement dans l'ingénierie des processus de l'audit interne. D'autre part, faire référence aux normes et les appliquer au quotidien constitue un moyen, pour une entité exerçant des fonctions d'audit interne, de signaler à ses interlocuteurs la qualité et le professionnalisme de ses travaux.

L'application des normes professionnelles de l'audit interne est un moyen, pour l'administration, de faire état de la maîtrise de ses opérations. En appliquant les normes professionnelles, l'administration de l'Etat apporterait à un certain nombre d'interlocuteurs externes – le Parlement, la Cour des comptes, les services interministériels d'inspection générale, la Commission européenne, les organisations internationales – l'assurance qu'elle maîtrise ses opérations et qu'il ne leur est donc pas nécessaire, de s'en assurer eux-mêmes de façon intrusive par des démarches de contrôle, d'audit ou d'inspection. Elle permettrait aux auditeurs internes de l'administration française de faire valoir une certaine exemplarité vis-à-vis de leurs homologues étrangers. Bien entendu, faire référence aux normes n'est pas une condition suffisante et les démarches de certification collective des entités d'audit interne sont nécessaires pour s'assurer de leur application dans la pratique.

Il est souhaitable que l'administration de l'Etat élabore un cadre de référence de l'audit interne qui lui soit propre. Il peut en effet exister des différences d'opportunité entre les normes de l'*Institute of Internal Audit* (IIA), qui s'appliquent avant tout dans le secteur privé, et les normes que, le moment venu, l'administration de l'Etat pourrait définir en ce qui la concerne. Les administrations étrangères ayant mis en place des fonctions professionnalisées d'audit interne ne se réfèrent pas toutes aux normes professionnelles telles qu'issues du cadre de référence de l'IIA. Plusieurs approches distinctes ont pu être identifiées. Celle de la Commission européenne ou de l'administration fédérale canadienne consiste à se référer directement aux normes de l'IIA tout en réservant, comme le prévoient d'ailleurs les normes elles-mêmes, la possibilité d'y déroger à raison des spécificités de l'administration. L'approche de l'administration britannique revient à transposer les normes de l'IIA dans un corpus spécifique tout en les adaptant et, surtout, en les complétant sur certains points. Enfin, l'approche de l'Etat fédéral américain consiste à élaborer un cadre de référence n'ayant aucun rapport explicite avec les normes en vigueur dans le secteur privé et s'appliquant aussi bien aux auditeurs externes qu'aux auditeurs internes de l'administration.

Les adaptations nécessaires n'ont majoritairement pas pour finalité d'écarter l'application de telle ou telle norme. Au contraire, les adaptations des normes de l'IIA aux fins d'application à l'administration visent le plus souvent à compléter le corpus générique par des normes supplémentaires tenant compte de contraintes ou de caractéristiques propres à l'administration – par exemple l'exigence d'indépendance vis-à-vis du pouvoir politique ou encore la différence de nature entre rendre des comptes à des actionnaires et rendre des comptes au Parlement. Comme le montre l'exemple des *Government Internal Audit Standards*, normes de l'audit interne applicables au sein de l'administration britannique, l'adaptation des normes de l'IIA conduit notamment à renforcer les obligations suivantes : l'impératif du rattachement de l'audit interne au plus haut niveau de l'organisation ; la nécessité, pour l'audit interne, de rendre des comptes de façon formelle à l'autorité de rattachement ; une exigence renforcée quant à la qualification des responsables de l'audit interne et des auditeurs ; l'incompatibilité entre les fonctions d'audit interne et des responsabilités opérationnelles dans l'organisation ; le poids renforcé des objectifs de l'organisation par rapport aux risques dans les critères de programmation des audits[52].

En France, l'élaboration d'un cadre de référence de l'audit interne propre à l'administration de l'Etat présenterait trois séries d'avantages. D'une part, elle permettrait de conduire la démarche, non comme une simple transposition d'un modèle appliqué dans le secteur privé, mais comme une initiative de l'administration tenant compte de ses contraintes propres et de la spécificité de ses opérations comme des risques associés. D'autre part, l'élaboration d'un cadre de référence spécifique donnerait corps aux compétences d'harmonisation méthodologique attribuées à l'échelon interministériel : la première mission du comité d'harmonisation de l'audit interne consisterait ainsi à proposer un cadre de référence inspiré de celui de l'IIA mais tenant compte des spécificités de l'administration et élaboré en étroite concertation avec les responsables et les auditeurs internes des ministères. Elaborer un cadre de référence propre à l'administration permettrait de contourner la question délicate de la référence aux normes professionnelles de l'audit interne dans le droit positif (cf. *infra*). En outre, la France pourrait, sur ce fondement, prendre l'initiative afin d'engager l'élaboration d'une doctrine à l'échelon communautaire.

Les normes de l'audit interne dans l'administration de l'Etat pourraient être adoptées par la voie d'un arrêté du ministre chargé du budget et des comptes publics, sur proposition du comité d'harmonisation de l'audit interne. Ce niveau modeste dans la hiérarchie des normes garantirait la relative souplesse de normes qui devront en permanence s'adapter à l'organisation et au fonctionnement de l'administration.

Proposition n°6

L'administration de l'Etat se dote à moyen terme d'un cadre de référence de l'audit interne inspiré de celui de l'IIA mais tenant compte des spécificités de son organisation et de son fonctionnement.

L'élaboration du cadre de référence, y compris les normes professionnelles, est de la compétence du comité d'harmonisation de l'audit interne. Compte tenu de la nature des attributions de ce comité, le cadre de référence n'entrerait en vigueur qu'aux termes d'un arrêté du ministre chargé du budget et des comptes publics pris sur la proposition du comité d'harmonisation de l'audit interne.

[52] Pour plus de détails, cf. Inspection générale des finances, *Rapport relatif à la mission de comparaisons internationales sur l'audit et l'évaluation dans les administrations de cinq pays de l'OCDE et de la Commission européenne*, 2008, annexe 4 relative au Royaume-Uni, page 16.

b) Les normes de l'audit interne devraient être déclinées dans des chartes ministérielles de l'audit interne

La direction des affaires juridiques (DAJ) des ministères économiques et financiers a été saisie de la question de la portée juridique des normes de l'IIA. Il ressort de son analyse que ces normes professionnelles ne constituent pour les auditeurs internes qu'un cadre de travail dépourvu de portée juridique contraignante. Il paraît cependant souhaitable qu'il soit fait référence à ces normes dans la charte de l'audit interne qui leur est applicable et que le texte de droit positif encadrant leur activité prévoie expressément la possibilité de pratiquer des adaptations des normes professionnelles pour tenir compte des contraintes et des besoins de l'administration.

Des chartes ministérielles de l'audit interne pourraient mentionner, entre autres, l'adaptation des normes de l'audit interne à la situation particulière de chaque ministère. Le cadre de référence de l'audit interne dans l'administration de l'Etat pourrait ainsi être décliné dans chaque ministère *via* l'adoption, par arrêté du ministre compétent, d'une charte ministérielle de l'audit interne s'appliquant au ministère dans son ensemble.

Proposition n°7

Chaque ministère décline et adapte les normes de l'audit interne issues du cadre de référence de l'administration de l'Etat et les intègre à une charte ministérielle de l'audit interne, approuvée par le comité ministériel d'audit et adoptée par un arrêté du ministre concerné. La charte s'applique aux auditeurs internes comme aux services audités.

Pour prévenir des contradictions non justifiées entre les normes générales et leur application par un ministère donné, le comité d'harmonisation de l'audit interne est saisi à titre consultatif de tout projet de charte ministérielle de l'audit interne.

2. L'audit interne n'est pas conçu comme une filière de spécialisation durable mais comme une étape dans la carrière des futurs cadres supérieurs et dirigeants

Dans l'administration, où l'indépendance est difficile à garantir par de simples règles d'organisation, le professionnalisme des auditeurs internes est une exigence renforcée. Les modalités de recrutement, de formation et de promotion des auditeurs internes revêtent donc une importance cruciale en ce qui concerne tant les responsables des missions ministérielles d'audit interne que les auditeurs internes eux-mêmes.

a) Les auditeurs internes ne doivent exercer ces fonctions que temporairement, avant la prise d'autres responsabilités opérationnelles ou fonctionnelles

Certains considèrent que les auditeurs internes sont des techniciens durablement spécialisés dans leur activité, qu'ils ont vocation à exercer durant toute leur carrière. Dans ce cas de figure, le parcours de carrière d'un auditeur interne consiste à accéder progressivement à des responsabilités d'encadrement de services d'audit interne, le cas échéant dans plusieurs organisations successives. Certains auditeurs internes durablement spécialisés peuvent également mettre leurs compétences au service d'attributions plus larges englobant d'autres aspects de la maîtrise des risques.

La certification professionnelle des auditeurs internes est adaptée à cette vision des choses. Attribuée aux auditeurs internes par les organisations professionnelles compétentes, elle consiste à valider une expérience préalable en tant qu'auditeur interne par le biais d'une évaluation de la pratique de l'audit interne et de la maîtrise des normes professionnelles. La certification d'un auditeur interne demeure active tant que celui-ci continue d'exercer cette fonction et justifie d'une mise à niveau régulière de ses connaissances. Lorsqu'il abandonne l'audit interne au profit d'une autre activité, il peut toujours se prévaloir de l'obtention de sa certification professionnelle, mais celle-ci cesse d'être active dès lors qu'il n'exerce plus d'activité dans le domaine de l'audit.

Une autre conception considère l'audit interne comme une simple étape dans la carrière de futurs cadres supérieurs ou dirigeants. Dans ce cas, l'exercice de fonctions d'audit interne durant quelques années permet à un cadre à haut potentiel de se familiariser avec les enjeux de la maîtrise des opérations et d'acquérir une connaissance intime de l'organisation où il sera appelé à exercer par la suite des responsabilités opérationnelles ou fonctionnelles. L'audit interne est alors une composante de la formation de l'encadrement supérieur et dirigeant.

La conception de l'audit interne comme étape dans la carrière de cadres généralistes semble devoir être privilégiée pour l'administration de l'Etat. Elle présente des avantages en termes de formation des futurs cadres supérieurs et dirigeants. Les responsables issus de la fonction d'audit interne étant sensibilisés aux enjeux de maîtrise des opérations, ils peuvent ensuite diffuser dans toute l'administration une culture propice au développement de la maîtrise des risques. Surtout, cette conception est la meilleure garantie de qualité des liens noués entre une organisation et ses auditeurs internes. Lorsque les auditeurs internes sont issus de l'organisation et sont appelés à y exercer ultérieurement des responsabilités, l'étroitesse de leurs relations avec l'organisation renforce la pertinence et la qualité de leurs travaux. *A contrario*, des auditeurs internes durablement spécialisés peuvent être sujets à des phénomènes d'enfermement dans une approche trop théorique de la maîtrise des opérations et, à mesure qu'ils se coupent de l'organisation, perdre toute capacité d'influence sur son fonctionnement et la maîtrise de ses risques.

Le recours aux dispositifs de certification individuelle ne doit pas être écarté pour autant. Il s'agit d'un outil de formation utile aux auditeurs internes, qui peuvent ainsi demeurer au fait de l'évolution des normes applicable à leur activité. La détention d'une certification professionnelle peut être mise en avant y compris pour l'accès à des responsabilités opérationnelles ou fonctionnelles en dehors de l'activité d'audit interne. La certification professionnelle d'auditeurs internes est également un investissement en termes de ressources humaines dans la phase initiale de mise en place d'un dispositif global de maîtrise des risques. La culture du risque que cette certification permet d'acquérir et de diffuser constitue un pilier pour l'ensemble du dispositif.

La mission recommande que l'audit interne soit considéré comme une étape dans le parcours de carrière des cadres supérieurs et dirigeants de l'administration de l'Etat, non comme une spécialisation technique durable. Dans ce contexte, les démarches de certification individuelle doivent être considérées comme un instrument de gestion des ressources humaines et de professionnalisation des auditeurs internes, de nature à favoriser le développement de la maîtrise des risques dans l'administration.

b) Les responsables ministériels de l'audit interne doivent présenter toutes les garanties de professionnalisme et d'indépendance

La fonction d'audit interne devant être indépendante du reste de l'organisation, la sélection de son responsable doit être entourée d'une attention particulière. C'est à ce responsable que reviendra au quotidien la tâche d'assurer l'indépendance et le professionnalisme de ses collaborateurs dans l'exercice de leurs fonctions, sous la surveillance du comité d'audit. Au surplus, le responsable de l'audit interne ayant vocation à être un collaborateur du ministre, il doit être doté d'une expérience suffisante pour être en mesure d'exercer des responsabilités à ce niveau.

Le responsable ministériel de l'audit interne, chef de la mission ministérielle d'audit interne, doit donc présenter lui-même toutes garanties d'indépendance et de professionnalisme, qui doivent être prises en compte pour son recrutement. Le comité d'audit a de toute évidence un rôle à jouer dans l'appréciation de ces garanties, parmi lesquelles peut notamment figurer la détention d'une certification professionnelle d'auditeur interne. Ainsi, sans être généralisée à l'ensemble des auditeurs internes de l'administration, la certification individuelle serait-elle un moyen, pour certains auditeurs internes, de se spécialiser durablement dans cette activité et de se préparer à y exercer des responsabilités d'encadrement, le cas échéant au plus haut niveau.

La mission recommande que le responsable ministériel de l'audit interne, chef de la mission ministérielle, soit recruté *via* une procédure associant le comité ministériel d'audit – sur proposition ou après avis de celui-ci – au vu de l'ensemble des éléments pouvant attester de son indépendance et de son professionnalisme. La certification professionnelle est l'un des éléments à prendre en compte.

L'hypothèse où l'audit interne serait intégré aux missions du service ministériel d'inspection ou d'inspection générale doit être envisagée. Dans ce cas, c'est l'un des membres voire le chef de ce service qui aurait vocation à devenir responsable ministériel de l'audit interne. L'appartenance aux corps concernés, lorsqu'ils existent, est déjà en soi une garantie d'indépendance et de professionnalisme pouvant être pris en compte pour le recrutement de l'intéressé en tant que responsable ministériel de l'audit interne.

CONCLUSION

La recherche de la performance par l'administration et la complexité de son organisation lui imposent une approche globale de la maîtrise de ses risques. Elle implique à terme la généralisation du contrôle et de l'audit internes à l'ensemble de l'administration. Internaliser le contrôle permet de l'adapter aux processus de travail de façon à optimiser la charge imposée aux personnes responsables des opérations. L'approche par les risques a un sens à la fois pour les agents de l'administration et les citoyens. Il s'agit d'un vecteur de communication qui peut se révéler mobilisateur, y compris vis-à-vis du Parlement. Enfin, la mise en œuvre de la LOLF suppose la mise en œuvre d'une politique structurée d'audit de façon à donner sa véritable portée à l'obligation de rendre compte.

Comme dans d'autres pays, le contrôle et l'audit internes pourraient relever des textes généraux applicables aux finances publiques. Une modification de la loi organique relative aux lois de finances pour intégrer ces points pourrait néanmoins se révéler délicate à courte échéance. Dans l'intervalle, il pourrait être procédé à l'adoption d'un décret en Conseil d'Etat fournissant aux ministères un cadre commun pour, à partir de l'audit interne, développer en leur sein une démarche cohérente et homogène de maîtrise des risques s'appliquant à tous leurs métiers et toutes leurs fonctions.

Un avant-projet de décret ayant cet objet ainsi qu'un modèle de charte ministérielle de l'audit interne sont annexés au présent rapport.

L'initiative étant laissée aux ministères, des incitations adéquates doivent être mises en place pour les encourager à engager ces démarches. Comme en témoignent les progrès enregistrés sur la fonction comptable, l'intervention d'un auditeur externe est un aiguillon. Mais la mission d'audit externe confiée à la Cour des comptes ne concerne que la fonction comptable. Comme chez nos partenaires étrangers, il convient donc de mettre en place un système complémentaire, relevant du pouvoir exécutif, pour inciter au développement du contrôle et de l'audit internes sur l'ensemble des activités.

Le comité d'harmonisation de l'audit interne et les comités ministériels d'audit pourraient, chacun à leur niveau, jouer ce rôle d'instigateur et de catalyseur.

Les ministères seraient ainsi incités à développer leurs propres dispositifs, avec comme contrepartie possible un allègement des contrôles externes. Pour tous les échelons de l'organisation, la rationalisation des contrôles entraîne une charge de travail moindre et donc une optimisation des tâches au quotidien, tout en favorisant la maîtrise des opérations à tous les niveaux de responsabilité. Une réflexion sur les modalités d'allègement des contrôles pourrait donc être conduite avec les services du contrôle budgétaire et comptable des ministères. Une modulation des démarches d'audit, d'évaluation ou d'inspection d'origine interministérielle en fonction du niveau de maturité des dispositifs de contrôle et d'audit internes dans les ministères est également envisageable. Les démarches de contrôle externe diligentées à l'échelle interministérielle seraient ciblées à l'avenir sur les ministères les moins avancés dans ces domaines, notamment par la mise en place à titre subsidiaire de référentiels interministériels sur d'autres fonctions que la fonction comptable. Le projet de contrôle interne budgétaire pourrait se développer dans ce sens.

Le dispositif proposé dans le rapport constitue pour l'administration un objectif de moyen terme. Son déploiement, progressif et à l'initiative des ministères, prendra du temps. Plusieurs étapes peuvent être envisagées : la première consiste à adopter les textes encadrant le dispositif et inciter les ministères à mettre en place les comités d'audit et les missions ministérielles ; la deuxième supposerait d'étendre la démarche de maîtrise des risques aujourd'hui initiée sur la fonction comptable à l'ensemble de la fonction financière ; enfin, la troisième étape consisterait à généraliser le contrôle et l'audit internes dans le périmètre des métiers des ministères. A cet égard, il serait souhaitable que soit demandée à chaque ministre une feuille de route décrivant, à partir de l'existant, ses propositions de structuration et de développement du contrôle et de l'audit internes à l'horizon de trois ans.

Fait à Paris, le 16 octobre 2009

L'inspecteur général des finances,

Henri GUILLAUME

Les inspecteurs des finances,

Nicolas COLIN

Stephan ROUDIL

Pierre GAUDIN

Les inspecteurs-adjoints des finances

Emmanuel SKOULIOS

Hervé BRABANT

A N N E X E S

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE I	:	LETTRE DE MISSION
ANNEXE II	:	LISTE DES PROPOSITIONS
ANNEXE III		AVANT-PROJET DE DECRET RELATIF AU CONTROLE INTERNE, A L'AUDIT INTERNE ET A LA MAITRISE DES RISQUES DANS L'ADMINISTRATION DE L'ETAT
ANNEXE IV	:	LE CONTROLE INTERNE ET LA MAITRISE DES RISQUES
ANNEXE V	:	L'AUDIT INTERNE ET LES NORMES QUI LUI SONT APPLICABLES
ANNEXE VI	:	LA CERTIFICATION DES SERVICES D'AUDIT ET DES AUDITEURS
ANNEXE VII	:	LA SITUATION DANS LES MINISTÉRES
ANNEXE VIII	:	TABLEAU COMPARATIF DES SERVICES ASSURANT DES MISSIONS D'AUDIT INTERNE
ANNEXE IX	:	LA SITUATION DANS UN ECHANTILLON D'ETABLISSEMENTS PUBLICS
ANNEXE X	:	REPONSES DE LA DIRECTION DES AFFAIRES JURIDIQUES AUX QUESTIONS POSEES PAR LA MISSION
ANNEXE XI	:	GLOSSAIRE
ANNEXE XII	:	LISTE DES PERSONNES RENCONTREES

ANNEXE I

LETTRE DE MISSION

Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

LE MINISTRE

Paris, le 23 MARS 2009

COURRIER ARRIVÉ
LE 24 MARS 2009
12715

à

Monsieur Jean BASSERES
Chef du service de l'inspection générale
des finances
Télédoc : 335

Objet : lettre de mission sur la structuration de la politique d'audit interne de l'Etat

Si la certification des comptes de l'Etat a permis de progresser dans la structuration de l'audit comptable et financier, le développement des autres formes d'audit interne demeure embryonnaire en France. Des initiatives importantes ont été prises dans certains ministères, notamment la création d'un comité d'audit au sein de Bercy, mais elles ne s'inscrivent pas dans une démarche d'ensemble pilotée au niveau gouvernemental.

A l'étranger, les pays les plus avancés disposent, souvent de longue date, d'un dispositif structuré répondant aux normes professionnelles internationales de l'audit dans lequel les ministres chargés du Budget ou du pilotage de la performance publique jouent un rôle essentiel d'animation et de coordination.

Notre pays ne pourra rester longtemps à l'écart de l'évolution qui se dessine au plan international. L'application effective de la LOLF suppose à l'évidence la mise en place d'un système d'audit et de contrôle internes répondant aux exigences des normes professionnelles en vigueur dans les secteurs publics et privés.

Aussi, je vous confie une mission de réflexion sur la structuration de la politique d'audit et de contrôle internes de l'Etat.

Vous établirez dans un premier temps un état des lieux des pratiques actuelles des ministères et d'un échantillon d'établissements publics en matière d'audit et de contrôle interne, en mettant notamment l'accent sur leurs méthodes de définition et d'évaluation des risques. Vous examinerez le rôle que jouent les inspections ministérielles dans ces processus et porterez une attention particulière au profil et à la qualification des ressources humaines que les ministères consacrent à ces fonctions.

A partir de cette analyse et des enseignements tirés de l'analyse comparative internationale, vous formulerez des propositions pour assurer le développement à moyen terme d'un dispositif cohérent d'audit interne dans l'administration.

MINISTÈRE DU BUDGET
DES COMPTES PUBLICS
ET DE LA FONCTION PUBLIQUE

139 rue de Bercy - Télédoc 144 - 75572 Paris cedex 12

Vos recommandations porteront sur le champ et le cadre méthodologique des audits (à l'exception des audits comptables et financiers nécessaires à la certification des comptes qui font l'objet d'une procédure spécifique), sur l'organisation de la fonction d'audit interne au niveau ministériel, sur la professionnalisation des auditeurs par référence aux normes internationales, sur la composition et la généralisation des comités d'audit.

Vous définirez de manière plus générale l'architecture d'ensemble du dispositif, en précisant le rôle d'animation et de coordination que devrait jouer le Ministère du Budget, des comptes publics et de la fonction publique.

Je vous remercie de m'adresser vos travaux d'ici fin juin 2009.

Eric WOERTH

ANNEXE II

LISTE DES PROPOSITIONS

Proposition n°1

La politique de contrôle et d'audit internes de l'Etat se structure à l'initiative des ministères. C'est à l'échelle d'un ministère que peuvent le mieux se développer ces démarches, y compris dans une logique de déclinaison au sein de chaque direction ou seulement dans certaines d'entre elles. Le contrôle et l'audit internes pourront ainsi s'implanter dans des périmètres aussi homogènes et cohérents que possible et placés sous l'autorité d'une entité identifiée et responsabilisée sur des objectifs.

Proposition n°2

Chaque ministère met en place en son sein une mission ministérielle d'audit interne, qui assure la coordination de la politique d'audit interne du ministère dans son ensemble. Pour cela, elle évalue les services d'audit interne des directions d'administration centrale et des services déconcentrés. Selon le ministère, elle peut elle-même effectuer des missions d'audit (assurance et conseil). Elle rend compte de ses activités au comité ministériel d'audit interne, garant de son indépendance (cf. infra).

Compétente sur l'ensemble des métiers et fonctions du ministère, la mission ministérielle d'audit interne peut être un service existant et exerçant d'autres attributions par ailleurs (par exemple un service d'inspection ou d'inspection générale), une composante d'un service existant spécialisée dans les fonctions d'audit interne (par exemple une cellule d'audit interne au sein d'un service d'inspection ou d'inspection générale) ou encore un service nouveau spécialement créé à cet effet.

Proposition n°3

Chaque ministère se dote d'un comité d'audit exerçant les attributions suivantes : l'approbation de la charte ministérielle de l'audit interne (cf. infra) ; l'approbation du programme des audits ministériels, la surveillance de sa mise en œuvre et le suivi des actions décidées à l'issue de ces audits ; la validation des méthodes et outils mis en œuvre par les auditeurs ; la surveillance de la qualité du dispositif de maîtrise des risques du ministère ; l'établissement de toute relation utile avec les auditeurs externes du ministère ; une contribution au recrutement du responsable ministériel de l'audit interne, chef de la mission ministérielle d'audit interne (cf. infra).

Le comité ministériel d'audit est présidé de droit par le ministre.

Proposition n°4

Dans chaque ministère, le comité d'audit est composé au maximum de sept membres. Le secrétaire général en est membre de droit et le chef du service du contrôle budgétaire et comptable participe à ses travaux. Le comité ministériel d'audit inclut des personnalités extérieures au ministère ou n'y exerçant pas de responsabilités opérationnelles.

Proposition n°5

Un comité d'harmonisation de l'audit interne est créé auprès du ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, qui le préside et désigne en son sein un vice-président pour le suppléer.

Il est composé des responsables des missions ministérielles d'audit, du directeur général des finances publiques, du directeur du budget et de personnalités qualifiées. Son secrétariat est assuré par une structure permanente.

Le comité d'harmonisation de l'audit interne est chargé d'élaborer le cadre de référence de l'audit interne dans l'administration de l'Etat et de s'assurer de son application. Il harmonise la méthodologie de travail des ministères en matière d'audit et diffuse en leur sein les bonnes pratiques. Il développe également la méthodologie des audits internes sur les fonctions transverses de l'administration.

Il examine chaque année la politique d'audit des départements ministériels et formule des recommandations aux ministres.

Il contribue notamment à la définition et au développement des audits de performance portant sur les missions et les programmes budgétaires. Pour cela, le comité d'harmonisation de l'audit interne définit la méthodologie des audits de performance, programme et fait réaliser des audits portant sur certains enjeux transversaux et, à titre subsidiaire, fait réaliser des audits sur les programmes de certains ministères pour, à leur demande, les accompagner dans la montée en charge de leur dispositif d'audit de performance.

Le comité d'harmonisation de l'audit interne reprend les attributions de l'actuel comité interministériel d'audit des programmes, qui est supprimé.

Proposition n°6

L'administration de l'Etat se dote à moyen terme d'un cadre de référence de l'audit interne inspiré de celui de l'IIA mais tenant compte des spécificités de son organisation et de son fonctionnement.

L'élaboration du cadre de référence, y compris les normes professionnelles, est de la compétence du comité d'harmonisation de l'audit interne. Compte tenu de la nature des attributions de ce comité, le cadre de référence n'entrerait en vigueur qu'aux termes d'un arrêté du ministre chargé du budget et des comptes publics pris sur la proposition du comité d'harmonisation de l'audit interne.

Proposition n°7

Chaque ministère décline et adapte les normes de l'audit interne issues du cadre de référence de l'administration de l'Etat et les intègre à une charte ministérielle de l'audit interne, approuvée par le comité ministériel d'audit et adoptée par un arrêté du ministre concerné. La charte s'applique aux auditeurs internes comme aux services audités.

Pour prévenir des contradictions non justifiées entre les normes générales et leur application par un ministère donné, le comité d'harmonisation de l'audit interne est saisi à titre consultatif de tout projet de charte ministérielle de l'audit interne.

ANNEXE III

AVANT-PROJET DE DECRET EN CONSEIL D'ETAT RELATIF AU CONTROLE ET A L'AUDIT INTERNES DANS L'ADMINISTRATION

(PROPOSITION DE LA MISSION)

Le Conseil d'Etat entendu,

Article 1

Les départements ministériels se dotent d'un dispositif de contrôle et d'audit internes ayant pour finalité la maîtrise des risques.

Article 2

Il est créé auprès de chaque ministre un comité ministériel d'audit qui exerce les compétences suivantes :

- il veille à l'indépendance des auditeurs dans l'exercice de leurs missions ;
- il approuve la charte de l'audit interne du ministère ;
- il approuve le programme des audits ministériels, établi sur le fondement d'une cartographie des risques ;
- il s'assure de la mise en œuvre et du suivi des actions décidées à l'issue des audits ;
- il valide les méthodes et les outils mis en œuvre par les auditeurs et s'assure de la diffusion des bonnes pratiques au sein du ministère ;
- il s'assure de la qualité du dispositif de contrôle interne et de maîtrise des risques mis en œuvre au sein du ministère ;
- il établit toute relation utile avec les auditeurs externes du ministère.

Le comité ministériel d'audit est présidé par le ministre. Il comprend au plus sept membres, dont le secrétaire général du département ministériel et une ou plusieurs personnalités n'exerçant pas de fonctions au sein de ce dernier. Le chef du service de contrôle budgétaire et comptable participe à ses travaux.

Article 3

Chaque ministre désigne par arrêté l'entité chargée d'assurer la fonction d'audit interne sur le périmètre de sa compétence. Cette entité, dénommée « mission ministérielle d'audit interne », est directement rattachée au ministre. Elle définit et coordonne la politique d'audit interne dans l'ensemble du département ministériel [ainsi qu'au sein des établissements publics placés sous sa tutelle].

Article 4

Dans chaque département ministériel, la mission ministérielle d'audit interne est placée sous l'autorité d'un responsable ministériel de l'audit interne.

Le responsable ministériel de l'audit interne est nommé par arrêté du ministre sur proposition [ou avis] du comité ministériel d'audit, au vu des garanties de professionnalisme nécessaires à l'exercice de ses fonctions.

Article 5

L'animation et la coordination de la fonction d'audit interne à l'échelle interministérielle sont de la compétence du ministre chargé du budget et des comptes publics.

Il est créé un comité d'harmonisation de l'audit interne présidé par ce ministre, qui réunit les responsables des missions ministérielles d'audit, le directeur général des finances publiques, le directeur du budget ainsi que des personnalités qualifiées. Le président du comité désigne en son sein un vice-président chargé, le cas échéant, de le suppléer.

Le comité d'harmonisation de l'audit interne est chargé d'élaborer le cadre de référence de l'audit interne dans l'administration de l'Etat et de s'assurer de son application. Il harmonise la méthodologie de travail des ministères en matière d'audit et diffuse en leur sein les bonnes pratiques. Il développe également la méthodologie des audits internes sur les fonctions transverses de l'administration.

Il examine chaque année la politique d'audit des départements ministériels et formule des recommandations aux ministres.

Il contribue notamment à la définition et au développement des audits de performance portant sur les missions et les programmes budgétaires. A cette fin,, le comité d'harmonisation de l'audit interne définit la méthodologie des audits de performance, programme et fait réaliser des audits portant sur certains enjeux transversaux et, à titre subsidiaire, fait réaliser des audits sur les programmes de certains ministères pour, à leur demande, les accompagner dans la montée en charge de leur dispositif d'audit de performance.

Article 6

Dans chaque département ministériel, une charte conforme au cadre de référence de l'audit interne dans l'administration de l'Etat, tenant compte des adaptations nécessaires, organise l'activité de la mission ministérielle d'audit interne. Cette charte est soumise au comité d'audit ministériel puis approuvée par arrêté du ministre concerné après avis du comité d'harmonisation de l'audit interne. Un modèle de charte type est annexé au présent décret.

Article 7

Les ministres et les ministres délégués, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le (…).

PIÈCE JOINTE

MODELE DE CHARTE DE L’AUDIT INTERNE

MODELE DE CHARTE DE L'AUDIT INTERNE[1]

La présente charte définit et précise la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne au sein du ministère de (…).

Les droits et devoirs des auditeurs et audités sont définis afin de garantir le respect des règles éthiques, déontologiques et organisationnelles applicables au sein de du ministère.

La présente charte de l'audit interne se réfère au cadre de référence de l'administration de l'Etat pour la pratique professionnelle de l'audit interne.

[Faire référence aux normes professionnelles adaptées par la mission ministérielle d'audit interne – Placer les normes en annexe].

Encadré – La définition de l'audit interne

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 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.

(Traduction française de la définition internationale de l'audit interne approuvée le 21 mars 2000 par le conseil d'administration de l'Institut français de l'audit et du contrôle interne (IFACI).)

Le rôle et les responsabilités de l'audit interne

La mission ministérielle d'audit interne s'assure de l'évaluation des processus de gouvernance, de management des risques et de contrôle tels qu'ils sont définis au sein du ministère. Par ses propositions, elle contribue à en améliorer la sécurité et à optimiser les performances globales de l'organisation.

Les missions de l'audit interne permettent notamment de :

- identifier et maitriser les risques par une approche structurée et focalisée sur les enjeux du ministère et de ses métiers ;
- évaluer la pertinence et l'efficacité de ces processus par rapport à leur conformité avec les règles, normes, procédures, lois et réglementations en vigueur ;
- évaluer la maitrise des processus opérationnels, fonctionnels ainsi que la réalisation des opérations au regard des préoccupations de l'organisation en matière stratégique, opérationnelle et financière ;
- vérifier l'intégrité, la fiabilité, l'exhaustivité et la traçabilité des informations produites (comptables, financières, de gestion…) ;
- proposer des axes d'amélioration ou de progrès pour l'organisation ;
- participer, le cas échéant, à des missions de conseil.

[Décrire les missions de conseil que l'audit interne est habilité à conduire.]

[1] Le présent document est adapté d'un modèle de charte de l'audit interne proposé et mis à disposition par l'IFACI.

Le rattachement et l'organisation de l'audit interne

La mission ministérielle d'audit interne est rattachée hiérarchiquement au ministre et entretient une relation étroite et continue avec le comité ministériel d'audit.

Le responsable ministériel de l'audit interne rend compte annuellement au ministre et au comité ministériel d'audit du niveau global de maîtrise des opérations et des problèmes significatifs constatés touchant les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance de l'organisation et de ses opérateurs ou portant sur les améliorations potentielles de ces processus.

Le responsable ministériel de l'audit interne communique régulièrement au ministre et au comité d'audit les informations sur le degré d'avancement et les résultats du plan d'audit annuel ainsi que sur le caractère suffisant des ressources du service. Il peut, à sa demande, s'entretenir librement avec le président du comité d'audit.

Le périmètre de l'audit interne

Le périmètre d'intervention de la mission ministérielle d'audit interne s'étend à l'ensemble du ministère et de ses opérateurs, sur le territoire français ainsi qu'à l'étranger *[à adapter en fonction des prérogatives confiées au service d'audit interne dans l'organisation]*.

Pour assurer une bonne exécution de sa mission, la mission ministérielle d'audit interne intervient sur le fondement d'une planification dont elle a l'initiative comprenant des missions d'assurance (basée sur une analyse des risques) et des missions de conseil. Elle intervient dans tous les domaines ou processus administratifs, comptables et financiers, fonctionnels ou opérationnels.

Le responsable ministériel de l'audit interne et ses collaborateurs ne sont pas autorisés à accomplir des tâches opérationnelles pour le ministère ou ses opérateurs.

La coopération avec les audités

Les services opérationnels et fonctionnels de l'organisation susceptibles d'être audités doivent mettre à disposition des auditeurs internes l'ensemble des informations, documents, locaux, biens et personnes qui ont un rapport direct ou indirect avec l'objet de la mission d'audit.

Les documents et les informations confiés à l'audit interne durant les missions seront traités avec le niveau de confidentialité et d'intégrité requis.

Le code de conduite des auditeurs internes

Conformément au cadre de référence de l'administration de l'Etat, il est attendu des auditeurs internes qu'ils respectent et appliquent les principes fondamentaux suivants:

- Intégrité : l'intégrité des auditeurs internes est à la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement.
- Objectivité : les auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle en collectant, évaluant et 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 leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui.
- 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.
- Compétence : les auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux.

Le déroulement d'une mission d'audit interne

Un plan d'audit prévoyant les missions d'assurance et de conseil à réaliser est établi annuellement par la mission ministérielle d'audit interne sur le fondement d'une analyse des risques de l'organisation et de requêtes spécifiques qui peuvent lui être adressées.

La réalisation d'une mission d'audit se décompose en plusieurs phases :

[Décrire la méthodologie de conduite d'une mission issue du cadre de référence de l'administration de l'Etat].

La présente charte a été approuvée par le comité ministériel d'audit le (…).

ANNEXE IV

LE CONTROLE INTERNE ET LA MAÎTRISE DES RISQUES

SOMMAIRE

I. LE CONTROLE INTERNE EST UN DISPOSITIF GLOBAL VISANT LA MAITRISE DES ACTIVITES D'UNE ORGANISATION 1

A. TOUT DISPOSITIF DE CONTROLE INTERNE PEUT ETRE RAMENE A TROIS SERIES DE CONCEPTS CLEFS 1

1. La définition, le périmètre et les limites du contrôle interne 1

2. Les composantes (ou éléments) du contrôle interne 2

3. Des acteurs du contrôle interne 2

B. LE DEVELOPPEMENT D'UN SYSTEME DE CONTROLE INTERNE EST UN PROCESSUS CONTINU INTEGRANT TOUS LES PROCESSUS ET ACTIVITES DE L'ORGANISATION 2

1. De l'indentification des objectifs et de leur déclinaison opérationnelle dépend la qualité du contrôle interne 2

2. L'existence d'un environnement de contrôle de qualité et d'une organisation appropriée conditionne l'efficacité du dispositif de contrôle interne 3

3. Le dispositif de contrôle interne se traduit en pratique par l'établissement de référentiels de contrôle interne 4

4. Le pilotage du dispositif s'appuie sur un système d'information adéquat 7

C. LES PRINCIPAUX CADRES DE REFERENCES DU CONTROLE INTERNE AFFICHENT DE GRANDES RESSEMBLANCES ET LE COSO (« COMMITTEE OF SPONSORING ORGANISATION ») RESTE LE PRINCIPAL 7

II. L'APPROCHE PAR LES RISQUES EST CENTREE SUR L'IDENTIFICATION ET LE TRAITEMENT DES RISQUES DE NON-ATTEINTE DES OBJECTIFS 8

A. L'EVALUATION DES RISQUES EST UNE COMPOSANTE DU CONTROLE INTERNE 8

B. LA CARTOGRAPHIE DE RISQUES PERMET D'APPRECIER LES RISQUES IDENTIFIES ET EVALUES 9

C. LE RAPPORT « COSO ERM – ENTERPRISE RISK MANAGEMENT », CADRE DE REFERENCE POUR LE MANAGEMENT DES RISQUES, ENGLOBE LE CONTROLE INTERNE ET LA GESTION DES RISQUES 11

La notion de contrôle interne trouve son origine dans l'expression de langue anglaise « *Internal Control* »[1]. Sa traduction en français est marquée par une ambiguïté relative au terme même de « contrôle ». Le mot anglais « *Control* » se traduit à titre principal par « maîtrise » et, seulement à titre accessoire, par « contrôle » au sens de la « vérification » ou de l'« inspection » (*check*). Le terme français « contrôle » signifie, selon le Petit Robert, d'abord « inspection », « pointage » et « vérification » ; ensuite seulement, suivant l'anglais *« control »*, il renvoie aux notions de « direction », « commande », « conduite » ou « maîtrise ». C'est cette seconde acception qu'il faut retenir dans la notion de « contrôle interne ».

Dans sa version originale, « *to control* » signifie *« exercer une influence volontaire pour contribuer à la réalisation d'un objectif préétabli »*. Cette définition englobe deux concepts étroitement liés. D'une part, pour exercer un contrôle, il est nécessaire de disposer d'objectifs préétablis : sans objectif, le contrôle n'a pas de sens. D'autre part, exercer un contrôle signifie, implicitement, influencer quelqu'un ou quelque chose – tel que le personnel de l'organisation, une unité, ou l'ensemble de l'organisation – en vue de progresser vers la réalisation des objectifs.

***Établir des objectifs* et *entreprendre des actions* visant à les atteindre sont donc deux éléments fondamentaux d'une démarche de contrôle au sens du contrôle interne**.

Par ailleurs, le mot *« interne »* signifie *« qui est situé en dedans, tourné vers l'intérieur »*. Les mots « en dedans » et « intérieur » peuvent être considérés comme se rapportant à une organisation à laquelle s'intègre le contrôle interne. De cette façon, le contrôle interne se rapporte aux actions des organes de surveillance, du management ou du personnel de l'organisation, y compris les auditeurs internes, à l'exclusion des actions des autorités de tutelle ou des auditeurs externes, situés en dehors de l'organisation.

I. LE CONTROLE INTERNE EST UN DISPOSITIF GLOBAL VISANT LA MAITRISE DES ACTIVITES D'UNE ORGANISATION

A. Tout dispositif de contrôle interne peut être ramené à trois séries de concepts clefs

1. La définition, le périmètre et les limites du contrôle interne

Le contrôle interne se définit comme un ensemble de moyens permettant à une organisation de réaliser ses objectifs : objectifs d'efficience et d'efficacité des opérations ; objectifs de fiabilité de l'information interne et externe ; objectifs de conformité aux lois, aux règlements et aux politiques internes.

Le périmètre du contrôle interne comporte toutes les activités de gestion, à trois exceptions près : la définition des objectifs de l'organisation, la planification stratégique et le management des risques[2], toutes activités qui sont de la compétence exclusive du conseil d'administration et de la direction générale. Le contrôle ne peut avoir en lui-même d'impact sur la stratégie de l'organisation.

Il existe des limites inhérentes au contrôle interne : erreurs de jugement dans la prise de décision, défaillances dues à des erreurs humaines, contrôles outrepassés par la direction. La mise en place d'un dispositif de contrôle interne doit tenir compte de ces limites en rapportant les coûts afférents aux avantages du déploiement du contrôle interne.

D'une manière générale, un système de contrôle interne ne peut fournir qu'une assurance raisonnable que l'organisation pourra atteindre ses objectifs.

---

[1] Introduite par le rapport du *Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission* (*COSO Report*), publié en 1992 aux Etats-Unis (*cf. infra*).

[2] Selon le cadre de référence du *Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission* (COSO).

2. Les composantes (ou éléments) du contrôle interne

Les composantes du contrôle interne sont les suivantes.

Le dispositif de contrôle interne doit reposer sur un environnement de contrôle sain, qui inclut les éléments suivants : les valeurs éthiques de l'organisation, inscrites dans un code de conduite ; les politiques et pratiques en matière de ressources humaines, déterminées en fonction de ces valeurs éthiques ; les pouvoirs et responsabilités de chacun, qui doivent être clairement définis ; enfin, les membres de l'organisation doivent posséder les connaissances et compétences nécessaires à l'accomplissement de leurs tâches.

L'évaluation des risques, donnée fondamentale de tout système de contrôle interne, exige la fixation préalable d'objectifs. Les risques susceptibles d'avoir une incidence sur la réalisation de chaque objectif de l'organisation doivent être identifiés au terme d'un processus continu et itératif. Une fois identifiés, ils doivent être analysés et évalués en fonction de deux critères : leur probabilité d'occurrence et leur impact.

Il doit être mis en place un système de normes et de procédures de contrôle permettant de s'assurer de la maîtrise des risques auxquels est exposée l'organisation. Les mesures prises dans le cadre des activités de contrôle sont, par exemple, l'observation, la comparaison, l'approbation, la coordination, la vérification, l'autorisation, le rapprochement, la supervision, la séparation des fonctions.

Il est nécessaire de disposer d'une information pertinente, fiable et diffusée au moment opportun aux personnes qui en ont besoin pour leur permettre d'assumer leurs responsabilités. Les besoins en information ainsi que les systèmes d'information doivent évoluer en fonction des changements de l'environnement.

Enfin, un processus de surveillance permanente et de pilotage du contrôle interne doit être mis en place. Il doit être doublé de la réalisation d'évaluations ponctuelles portant sur l'efficacité du contrôle interne.

3. Les acteurs du contrôle interne

Tous les acteurs de l'organisation sont impliqués dans le dispositif de contrôle interne : les organes de surveillance (conseil d'administration, comité d'audit), la direction générale, l'ensemble des managers, les entités d'audit interne et tout le personnel.

Les fonctions de support et de conseil telles que la maîtrise des risques, le contrôle de gestion ou la qualité participent au contrôle interne au même titre que les autres processus et activités de l'organisation.

B. Le développement d'un système de contrôle interne est un processus continu intégrant tous les processus et activités de l'organisation

1. De l'indentification des objectifs et de leur déclinaison opérationnelle dépend la qualité du contrôle interne

Un dispositif de contrôle interne ne peut être déterminé qu'en fonction des objectifs de l'organisation. Ces objectifs comprennent les objectifs généraux ou stratégiques, qui concernent l'organisation dans son ensemble, et les objectifs opérationnels, déclinaison des objectifs généraux au niveau de chaque processus et de chaque activité de l'organisation.

Les objectifs d'un processus et d'une activité sont déterminés en fonction des objectifs de l'échelon supérieur. Les objectifs doivent être significatifs, compréhensibles par tous et mesurables. La somme des objectifs doit être cohérente avec les missions de l'organisation afin d'en garantir l'alignement stratégique.

Encadré – La fixation d'objectifs à une organisation

Les responsables de programme (au sens de la LOLF), disposent d'objectifs fixés par le Parlement pour la conduite des opérations dont ils ont la charge*, conformément à une stratégie. Ces objectifs stratégiques doivent permettre de traduire, de manière équilibrée, trois dimensions de la performance :*

- *les objectifs d'efficacité socio-économique répondant aux attentes du citoyen ;*
- *les objectifs de qualité de service intéressant l'usager ;*
- *les objectifs d'efficience de la gestion intéressant le contribuable.*

Pour l'Etat, et dans le cadre de la LOLF, les objectifs stratégiques sont donc définis au niveau du programme. Ils se déclinent suivant les catégories ci-après *:*

- *les objectifs opérationnels, mis en place au niveau des BOP ;*
- *les objectifs de* reporting *concernent essentiellement la qualité comptable. Le dispositif de contrôle interne comptable mis en place dans le cadre de la certification des comptes de l'État permet de s'assurer que les risques inhérents à cette catégorie d'objectifs sont maitrisés ;*
- *les objectifs de conformité sont une constante : ils concernent le respect des textes internationaux au moment de l'élaboration de la stratégie, mais aussi le respect de la réglementation interne dans le cadre de la mise en œuvre des différentes actions des programmes.*

La déclinaison des objectifs au sein de l'organisation fournit le cadre de travail de chacun des acteurs. La qualité de la communication des objectifs est donc essentielle pour assurer la bonne conduite des opérations. Tous les acteurs de l'organisation doivent être régulièrement informés sur les objectifs à poursuivre ainsi que sur les indicateurs permettant de les mesurer. La connaissance partagée des objectifs et des indicateurs associés permet de garantir que le processus d'allocation des ressources pourra être mis en œuvre de façon optimale.

Le contrôle de gestion, qui est l'un des leviers du contrôle interne, est chargé de veiller à la cohérence des différents objectifs. Il organise une surveillance permanente des objectifs, notamment par la production et l'analyse de tableaux de bord mettant en évidence les résultats des indicateurs et leur écart avec l'objectif cible.

2. L'existence d'un environnement de contrôle de qualité et d'une organisation appropriée conditionne l'efficacité du dispositif de contrôle interne

La culture de l'organisation, dans laquelle s'inscrivent ses missions et objectifs, est un élément déterminant du contrôle interne. L'identification et le partage des valeurs de l'organisation, la détermination d'un périmètre stable et la clarification des responsabilités des uns et des autres sont des pré-requis pour toute démarche de contrôle interne. Pour être pertinent, un dispositif de contrôle interne doit s'appuyer sur la culture de l'organisation, sur ses valeurs et sur tous les éléments qui influencent le comportement des personnels au quotidien.

Les éléments qui participent à l'appropriation des valeurs de l'organisation doivent être formalisés et faire l'objet de formation et d'actions de communication interne, notamment à l'attention des nouveaux arrivants. Il peut s'agir, par exemple, d'une charte d'éthique, d'une charte de valeurs, d'un code de déontologie, d'un document décrivant la politique et les pratiques de gestion des ressources humaines, d'un règlement intérieur ou de tout autre code de procédures internes

Le principe d'exemplarité est fondamental pour la mise en place d'un système de contrôle interne. Les managers de l'organisation doivent faire preuve d'exemplarité dans leurs actions quotidiennes afin d'inspirer à leurs collaborateurs un comportement en lien avec les valeurs de l'organisation. Les règles de conduite et d'intégrité guident l'activité de l'organisation. C'est selon ce contexte, propre à chaque organisation et porté au plus haut niveau hiérarchique, qu'un système de contrôle interne efficace pourra se développer.

L'établissement d'une cartographie des processus (processus métiers, supports, de gestion et de pilotage) et la modélisation de chacun d'eux, est une étape d'analyse nécessaire à la mise en place d'un contrôle interne global, qui ne peut aboutir que grâce à la mobilisation de tous les échelons de responsabilité de l'organisation. Pour la mener à bien, l'organisation doit avoir une vision claire de son périmètre d'intervention et connaître en détail les processus, activités et fonctions permettant la mise en œuvre de sa politique générale. Sa stratégie et ses objectifs vont déterminer le périmètre couvert par le dispositif de contrôle interne.

La cartographie doit notamment permettre de faire apparaître toutes les relations à l'œuvre dans l'organisation : relations hiérarchiques, relations fonctionnelles, relations contractuelles. Elle permet également l'identification des instances de gouvernance interne chargée de la surveillance générale de l'organisation. L'organigramme, la cartographie des processus et leur modélisation, les délégations de pourvoir et de signature, les contrats de gestion ou de service, les lettres de missions et les fiches de description de poste sont autant d'outils utiles à la clarification des responsabilités. Grâce à eux, chaque collaborateur connait sa mission, ses objectifs, ses pouvoirs et se sent pleinement responsable de sa tâche. La structuration des processus permet de préciser les responsabilités et les pouvoirs des différents acteurs, quel que soit leur niveau de responsabilité au sein de l'organisation.

Au total, la connaissance exacte de la stratégie, des objectifs, des responsabilités et du travail de chacun est un élément clef permettant de définir l'environnement de contrôle de l'organisation, fondement de tout dispositif de contrôle interne. Il en résulte que, pour être menée à bien, une démarche de mise en place d'un dispositif de contrôle interne doit être conduite par l'organisation elle-même, non imposée depuis son sommet ou depuis l'extérieur.

On peut relever de nombreuses convergences d'outils et de méthodes entre le développement du contrôle interne et les démarches qualité, qui demandent une description systématique des processus, une logique d'amélioration continue de ceux-ci, le suivi des indicateurs qualité et la détermination de plans d'action associés.

3. Le dispositif de contrôle interne se traduit en pratique par l'établissement de référentiels de contrôle interne

De la qualité de l'identification des objectifs dépend celle des activités de contrôle. Lorsque l'organisation évolue dans un environnement de contrôle de qualité, que ses objectifs sont identifiés et que le périmètre couvert par le dispositif de contrôle interne est déterminé avec précision, chaque échelon de l'organisation est à même de mettre en place les contrôles propices à la réalisation de ses objectifs. C'est pourquoi la conception et la mise en place des activités de contrôle passent par les étapes suivantes : l'identification des objectifs généraux et spécifiques pour chaque processus et activité, l'identification et l'évaluation des risques associés à chacun de ses objectifs et la conception et la formalisation des contrôles adéquats pour gérer ces risques.

L'objectif des contrôles étant de réduire les risques identifiés, ils doivent être conçus et positionnés conformément à l'effet attendu sur le risque. Il peut s'agir d'empêcher la réalisation du risque (contrôle préventif), de détecter la survenance de ce risque (contrôle de détection) ou d'en réduire les conséquences (contrôle correctifs). Chaque activité de contrôle fait l'objet d'une procédure formalisée qui permet décrivant les actions de contrôles à conduire, leurs modalités et leur suivi. La procédure intègre également les modalités permettant de tracer les contrôles et de s'assurer qu'ils ont bien été réalisés.

La typologie des activités de contrôle conduit à distinguer leur nature (comme par exemple, l'approbation, la vérification, l'autorisation, le rapprochement ou les protections physiques), leurs modalités (contrôles manuels, automatiques dont les contrôles informatiques) ainsi que les niveaux de contrôle (de premier, deuxième et troisième niveau).

Encadré – La typologie des activités de contrôle

Exemples de nature de contrôles *:*
- l'approbation (d'un montant à payer, d'une décision prise) ;
- la vérification (par inventaire physique, de signature) ;
- l'autorisation (d'acheter un bien ou service supérieur à un certain montant, d'effectuer un virement) ;
- les rapprochements (de documents (bon de commande, bon de livraison, facture), de données (bancaires)) ;
- les contrôles physiques visant à empêcher les accès non autorisés aux ressources (mots de passe, droits d'accès et niveau d'autorisation aux systèmes et applications informatiques mais également les modalités d'accès aux bâtiments) ;
- la documentation des activités (procédures internes, modes opératoires).

Exemples de modalités de contrôles :
- le contrôle manuel (rapprochement de documents ou de données chiffrées, approbation par signature, inventaire physique) ;
- le contrôle automatique (cohérence des informations saisies dans une application, dépassement de seuils, droits d'accès à des systèmes, applications ou fichiers).

L'approche globale du contrôle interne en termes de processus, activités, objectifs, risques et activités de contrôle se traduit en pratique par la rédaction de référentiels de contrôle interne pour chaque processus et activité entrant dans le périmètre de l'organisation.

Les référentiels de contrôle interne sont centralisés en un lieu unique permettant de garantir l'homogénéité des méthodes, outils et documents produits mais également de faciliter l'accès à ces référentiels par les fonctions supports tels que l'audit interne, la qualité ou le contrôle de gestion. Ils constituent en effet des outils utiles aux responsables opérationnels et aux collaborateurs qui les utilisent pour conduire leurs opérations de manière efficace et s'assurer de la maîtrise de leurs activités.

Tableau 1 – Exemple de référentiel de contrôle interne – Sous-processus de la fonction achat – Gérer les commandes

Processus	Activités	Tâches/Objectif	Risques	Contrôles
Achat – Maitriser les achats	Définition des responsabilités sur processus achat	Identifier les différentes responsabilités nécessaires au bon fonctionnement du processus	Collusion (non séparation des fonctions) Non couverture des responsabilités Engagements non autorisés	Réalité de la séparation des responsabilités entre demandeur, acheteur et signataire du contrat Délégation de pouvoirs et de signature
	Définition et mise en œuvre des règles d'achat	Optimiser le cout du processus achat Respecter la réglementation	Surcout de gestion Non réalisation des objectifs Risques juridiques	Formalisation de la répartition des modes d'achat en fonction des seuils et des produits Application des règles d'achat en fonction des catégories de contrats d'achat
	Elaboration des contrats de services internes	Formaliser les relations entre la direction des achats et les services demandeurs	Non prises en compte de certaines activités Insatisfaction des demandeurs (clients) Crédibilité de la direction des achats	Qualité de la rédaction des contrats Formalisation des contrats Diffusion des contrats
	Organisation de la relation entre la direction des achats et les services demandeurs	Développer la coopération et le partage de procédures	Insatisfaction des demandeurs (clients) Crédibilité de la direction des achats Manque de réactivité	Soutien aux services demandeurs Animation des correspondants achats
	Traitement de la demande	Répondre à la demande du service demandeur	Non respect des engagements Manque de professionnalisme de la direction des achats Insatisfaction des services demandeurs	Complétude de la demande Conformité au contrat de service
	Elaboration des contrats	Formaliser la demande du client et les engagements réciproques	Manque de professionnalisme Risques juridiques Non prise en compte des besoins Procédure inadéquate	Respect de la procédure de passation et de contenu des contrats
	Sélection des fournisseurs	Etablir et mettre en œuvre la procédure d'appel d'offre Choisir un fournisseur répondant au besoin Signer le contrat	Non conformité avec les lois et règlements Risque d'image Conflits d'intérets Risque juridiques Retards Couts additionnels	Délégation de pouvoirs et de signature Dispositif d'approbation et de validation (budgétaire, financier, juridique)
	Evaluation des fournisseurs	S'assurer que les fournisseurs répondent aux exigences du contrat	Non qualité des prestations Insatisfaction des demandeurs (clients) Risques financiers Surcout de gestion	Grilles d'évaluations renseignées par les services demandeur et la direction Procédure d'alerte Suivi des fournisseurs
	Mise à jour du fichier des fournisseurs	Disposer d'une base de données fiable et à jour	Non pertinence du fichier Non fiabilité des informations Crédibilité de la direction des achats Insatisfaction des demandeurs (clients) Litiges	Procédure de mise à jour
	Gestion des litiges	Traiter les litiges	Risque juridique Risque financier	Exhaustivité des litiges Procédure de traitement et suivi des litiges Application des pénalités

4. Le pilotage du dispositif s'appuie sur un système d'information adéquat

Le système d'information s'entend comme tous les moyens de communication existants au sein de l'organisation, y compris les systèmes informatiques. L'ensemble de ces moyens, informatiques ou non, participe aux échanges et à la diffusion de l'information nécessaire à la conduite et au pilotage des opérations.

Le pilotage du contrôle interne s'inscrit dans une démarche courante de management. Il convient de veiller à la pertinence et l'adéquation du dispositif de pilotage du contrôle interne : selon la taille de l'organisation, une structure spécialisée peut prendre en charge la surveillance permanente du système, sans pour autant se substituer aux managers opérationnels, responsables directs du contrôle interne.

Dans tous les cas, la surveillance du contrôle interne passe par la mise en place d'un dispositif d'auto-évaluation pour chaque processus et activité, placé sous la responsabilité du manager opérationnel. On retrouve également la notion de surveillance dans toutes les actions de supervision réalisées par l'encadrement, réalisées à partir de listes de points clés à vérifier.

Toutes les informations issues de la surveillance permanente du dispositif sont consolidées dans un tableau de bord du contrôle interne, en regard des objectifs de l'organisation. Il permet de suivre, *via* une série d'indicateurs, le niveau de diffusion du contrôle interne au sein de l'organisation, les incidents et risques détectés, les défaillances du système, le niveau de maturité des contrôles, l'état d'avancement des plans d'action. En concertation avec le contrôle de gestion, certains indicateurs de ce suivi pourront intégrer le tableau de bord de la direction.

Par ailleurs, une communication sur la situation du système de contrôle interne peut être adressée aux organes de surveillance de l'organisation. Prenant la forme d'un rapport, elle a pour objet d'informer sur la conception du dispositif en place, de rendre compte de son bon fonctionnement et d'attirer l'attention sur les défaillances qui ont pu être détectées dans les domaines du contrôle interne et de la maîtrise des risques.

C. Les principaux cadres de références du contrôle interne affichent de grandes ressemblances et le COSO (« Committee of Sponsoring Organisation ») reste le principal

En règle générale, un cadre de référence fournit une structure schématique permettant de comprendre la relation entre un corpus de connaissances et une ligne directrice. En tant que système cohérent, le cadre de référence permet d'uniformiser l'élaboration, l'interprétation, l'application des concepts et des méthodologies ainsi que les techniques utilisées dans un domaine ou une profession donnée.

Il existe trois cadres de référence incontournables en matière de contrôle interne : l'*Internal Control – Integrated Framework*, encore appelé le *COSO Report* ou plus simplement le **COSO** (*Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission*)[3], d'origine américaine ; les recommandations sur le contrôle interne publiées par l'*Institut Canadien des Comptables Agrées* et connu sous le nom de **COCO[4] ;** l'*Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code* communément appelé le *Turnbull Guidance* ou le **Turnbull[5]**, qui est d'origine britannique.

Par ailleurs, l'**INTOSAI**, Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques, dont la Cour des Comptes est membre, a publié en 2004 *les Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public*[6].

---

[3] *La pratique du contrôle interne*, traduit par l'IFACI et le cabinet PriceWaterhouseCoopers.
[4] *Guidance of control framework, Criteria of Control* (**COCO**).
[5] *Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code*, Nigel Turnbull.
[6] http ://www.intosai.org

Enfin, en France, un groupe de place a publié, en 2009, sous l'égide de l'Autorité des Marchés Financiers (**AMF**), le *Dispositif de contrôle interne : cadre de référence*[7]. Ce document s'adresse aux sociétés françaises soumises aux obligations issues de la loi de sécurité financière (LSF).

Publié en septembre 1992, le COSO est le premier référentiel de contrôle interne à avoir été rédigé. Le COCO et le Turnbull, parus respectivement en novembre 1995 et septembre 1999, s'en sont fortement inspirés et l'ont complété. Il en a été de même concernant les *Lignes directrices* de l'INTOSAI et le *Cadre de référence* de l'AMF.

Même si l'Institut des auditeurs internes (IIA)[8] a joué un rôle important dans l'élaboration du COSO, il n'en a pas fait le référentiel officiel de contrôle interne des auditeurs internes et s'est contenté d'en recommander l'usage.

***

Le contrôle interne est un outil de management. **Il est présent partout au sein de l'organisation**. Chaque comportement et action participe au dispositif. Il ne s'agit pas d'une nouvelle fonction ou d'un travail supplémentaire, mais d'une approche permettant à une organisation de maîtriser ses modes de fonctionnement et de réduire les risques de ne pas atteindre ses objectifs. Plus le système de contrôle interne est intégré, plus il est efficace et plus il donne à l'organisation l'assurance permanente d'atteindre ses objectifs.

II. L'APPROCHE PAR LES RISQUES EST CENTREE SUR L'IDENTIFICATION ET LE TRAITEMENT DES RISQUES DE NON-ATTEINTE DES OBJECTIFS

A. L'évaluation des risques est une composante du contrôle interne

L'évaluation des risques est l'une des composantes du contrôle interne tel que le propose le cadre de référence COSO. La démarche d'évaluation des risques dans le cadre d'un dispositif de contrôle interne consiste à identifier les risques susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs de l'organisation, d'analyser ces risques et d'assurer le suivi de leur gestion.

Pour chaque objectif identifié, généraux et opérationnels, un voire plusieurs risques peut être identifiés. Une fois identifiés, les risques généraux ou stratégiques peuvent servir de facteur commun (catégories de risques) afin de faciliter l'identification des risques opérationnels retracés dans les référentiels de contrôle interne.

Le moyen le plus adéquat pour procéder à l'identification des risques associés à chaque objectif est d'utiliser la cartographie des risques de l'organisation, développée en général par un service spécialisé en maîtrise des risques. En l'absence d'un tel service, la cartographie des risques est généralement élaborée avec l'assistance de l'audit interne.

Au cas où l'organisation ne dispose pas de cartographie de ses risques, chaque responsable de processus doit participer à l'identification des risques le concernant, qui viennent alimenter le référentiel de contrôle interne. Dans cette situation, plusieurs méthodes sont possibles. L'une d'entre elles repose sur la conduite d'une démarche au niveau central, coordonnée par une équipe spécialisée. Dans tous les cas, il importe de conserver une cohérence d'ensemble pour pouvoir présenter des résultats relatif à l'ensemble des activités de l'organisation.

Selon cette approche de type *top down*, l'équipe chargée de coordonner l'identification des risques procède à une série d'entretiens, d'animations de groupes d'échange et de réunions de restitution. La démarche débute par des entretiens avec les membres de l'équipe de direction, qui sont appelés à identifier les risques stratégiques en fonction des missions de l'organisation. Une fois définie cette liste de macro-risques, qui peut servir de cadre de classification des risques, l'équipe chargée de l'identification réitère l'approche avec chacun des responsables des processus couvrant le périmètre de l'organisation.

---

[7] Publié par l'IFACI.
[8] The Institute of Internal Auditors.

Les travaux débouchent sur l'établissement d'une liste de risques majeurs ou stratégiques par mission et d'une liste de risques opérationnels par processus et activité, compatibles et cohérents avec les objectifs de l'organisation. Cette liste est formalisée et remise à la direction générale.

Par la suite, chaque risque identifié devra faire l'objet d'une analyse visant à quantifier le degré de survenance du risque. L'analyse des risques, réalisée sous le contrôle du responsable de processus, suit généralement la démarche suivante : évaluation de l'importance du risque (impact), évaluation de la probabilité de survenance (occurrence) et prise en compte de la façon dont le risque doit être géré. L'exercice de quantification, qui requiert une méthodologie spécifique, reste difficile en l'absence d'une structure spécialisée. C'est pourquoi le niveau de qualification des risques sera au mieux décrit comme faible, moyen ou fort.

Les résultats de l'analyse des risques donnent une vision des différents niveaux de risques. Ces résultats apparaissent notamment dans les référentiels de contrôle interne de chaque processus et activité et pourront alimenter une cartographie des risques.

B. La cartographie de risques permet d'apprécier les risques identifiés et évalués

La cartographie des risques permet d'afficher le positionnement des risques majeurs ou stratégiques selon différents axes, tels que l'importance potentielle (impact), la probabilité de survenance ou le niveau actuel de maîtrise des risques.

L'établissement d'une cartographie des risques répond à différentes finalités, parmi lesquelles :

- aider le management dans l'élaboration de son plan stratégique et sa prise de décisions. Il s'agit alors d'un outil de pilotage interne ;
- communiquer au comité d'audit de l'organisation des informations sur la maîtrise des risques. Conformément aux bonnes pratiques recommandées, il revient au comité d'audit d'examiner les risques significatifs et leur couverture ;
- orienter le plan d'audit interne en mettant en lumière les processus et activités où se concentrent les risques majeurs ;
- améliorer ou développer une culture de management des risques dans l'organisation, notamment par la mise en place d'outils d'auto-évaluation.

Deux approches peuvent être utilisées pour la construction d'une cartographie des risques.

La première, *bottom-up*, prend pour point de départ l'identification des risques opérationnels, pour en extraire ensuite les risques majeurs ou stratégiques. Elle se caractérise par les étapes suivantes :

- la modélisation des processus de l'entreprise. Comme pour la mise en place d'un dispositif de contrôle interne, il s'agit de décomposer les macro-processus en sous-processus (ou en processus et activités spécialisés), mais sans descendre à un niveau trop fin (les tâches élémentaires par exemple), sous peine de rendre la cartographie complexe voire inopérante ;
- l'identification des risques inhérents à chaque processus et activité. Le risque inhérent est le risque présent en l'absence de toute action prise par le management en vue de diminuer la probabilité d'occurrence ou l'impact ;
- l'évaluation des risques résiduels et l'identification des risques majeurs. Le risque résiduel est le risque persistant après que le management a mis en œuvre des actions visant à diminuer sa probabilité d'occurrence ou son impact. En fonction de l'impact probable de chaque risque, une première liste de risques résiduels issus des risques opérationnels peut être établie par des démarches d'évaluation ou d'auto-évaluation.

Une appréciation plus détaillée de ces risques, notamment par rapport aux missions et objectifs de l'organisation, doit permettre de retenir entre dix et vingt risques résiduels majeurs. La cartographie des risques opérationnels majeurs doit être validée par la direction ;

- l'identification des risques liés à la stratégie. La même approche méthodologique est utilisée pour faire émerger une cartographie des risques stratégiques de l'organisation.
- la réunion des risques majeurs et des risques stratégiques. L'assemblage et le croisement des deux cartographies conduit à une cartographie des risques majeurs ou stratégiques et fait apparaître les processus cruciaux de l'organisation ;
- la gestion du portefeuille des risques. Quatre actions sont possibles concernant le traitement d'un risque identifié : l'accepter en fonction des seuils de tolérance prédéfinis ; le réduire par des mesures de prévention ou de protection ; le transférer à une autre organisation ou par des couvertures d'assurances par exemple ; le supprimer en arrêtant l'activité ou en changeant l'objectif. La gestion du portefeuille de risques tient compte de l'appétence de l'organisation pour le risque ;
- le pilotage et la communication. La supervision et la mesure de l'efficacité des actions entreprises pour le traitement et la maîtrise des risques sont essentielles. Elles se matérialisent notamment par la mise en place d'un tableau de bord pouvant partiellement intégrer le tableau de bord de la direction.

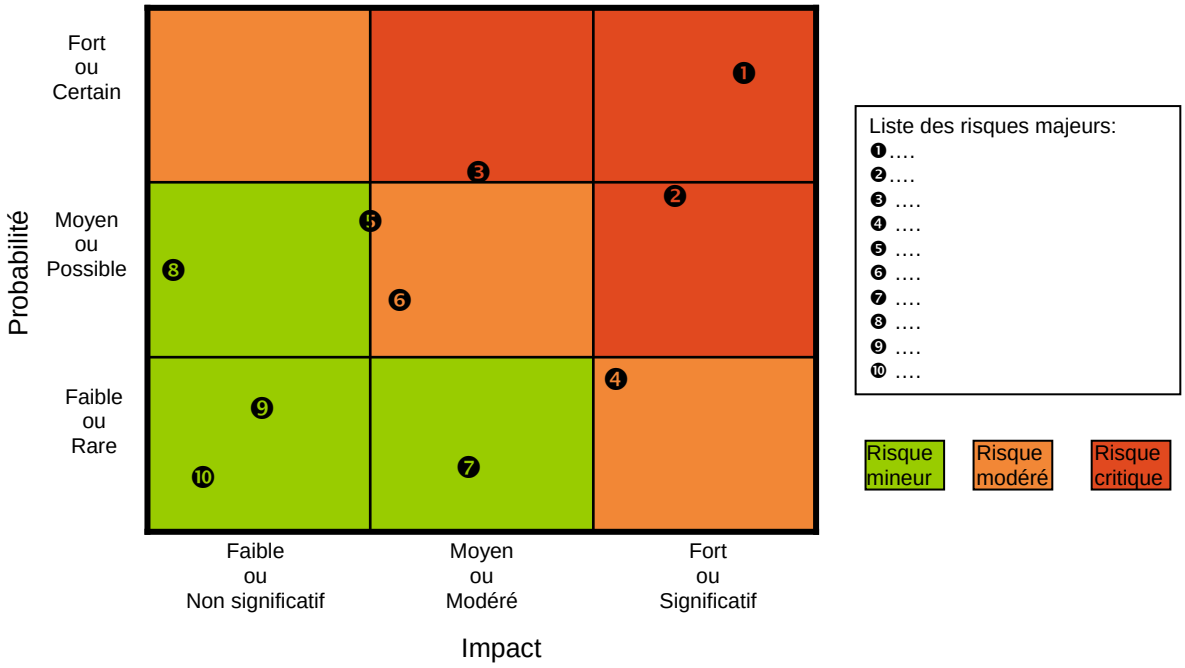
La mise en œuvre de cette approche passe par la conduite d'entretiens et l'animation de groupes de travail réunissant tous les acteurs de l'organisation (les opérationnels, les fonctions supports, la fonction système d'information si besoin). Les personnels de la direction de l'audit interne et de la cellule chargée de la maîtrise des risques, quand elles existent, assurent l'animation et la coordination de cette démarche. La direction est également associée à ces travaux, notamment concernant le pilotage et la communication à mener.

La seconde approche, *top-down*, prend pour point de départ la liste des risques majeurs ou stratégiques. La méthodologie déployée est similaire à l'approche *bottom-up*. Les étapes sont les suivantes : détermination des risques majeurs ou stratégiques, identification des risques majeurs les plus importants, évaluation des risques et construction de la cartographie, validation des risques. Sur la base de la cartographie des risques majeurs, une déclinaison en risques opérationnels par processus et activité peut être engagée.

Quelle que soit la méthode utilisée pour la construction de la cartographie des risques, les cinq étapes suivantes sont essentielles : identification des objectifs stratégiques et opérationnels, identification et description des processus, détermination des risques majeurs, évaluation des risques et validation du portefeuille de risques.

Une cartographie des risques se présente généralement sous la forme d'un graphe (une matrice des risques) et d'un tableau d'inventaire des risques, qui représente le portefeuille des risques de l'organisation.

Schéma – Exemple d'une matrice des risques



C. Le rapport « COSO ERM – Enterprise Risk Management », cadre de référence pour le management des risques, englobe le contrôle interne et la gestion des risques

Complétant le COSO, le cadre de référence COSO II ou COSO ERM (*Enterprise Risk Management*) structure et formalise la démarche de management des risques.

Le management des risques s'articule autour des sept points clés :

- *« Un processus… »*. Le management des risques est un enchainement itératif et continu d'actions intégrées au sein de chacune des activités de l'organisation. Ces actions sont omniprésentes et propres au mode de gestion de l'organisation. Chaque objectif déclenche une ou plusieurs actions de managements des risques ;

- *« … déployé par les personnels,… »*. Le dispositif de management des risques est mis en œuvre par la direction et l'ensemble des personnels de l'organisation, sous la supervision d'un organe de surveillance. Il prévoit l'instauration des mécanismes nécessaires à l'appréhension des risques dans le contexte propre à l'organisation et à ses objectifs stratégiques. Les personnels de l'organisation doivent avoir conscience de leurs responsabilités et des limites de leur autorité. Il doit exister un lien étroit entre les devoirs des collaborateurs et la façon dont ils les exécutent, en cohérence avec la stratégie et les objectifs ;

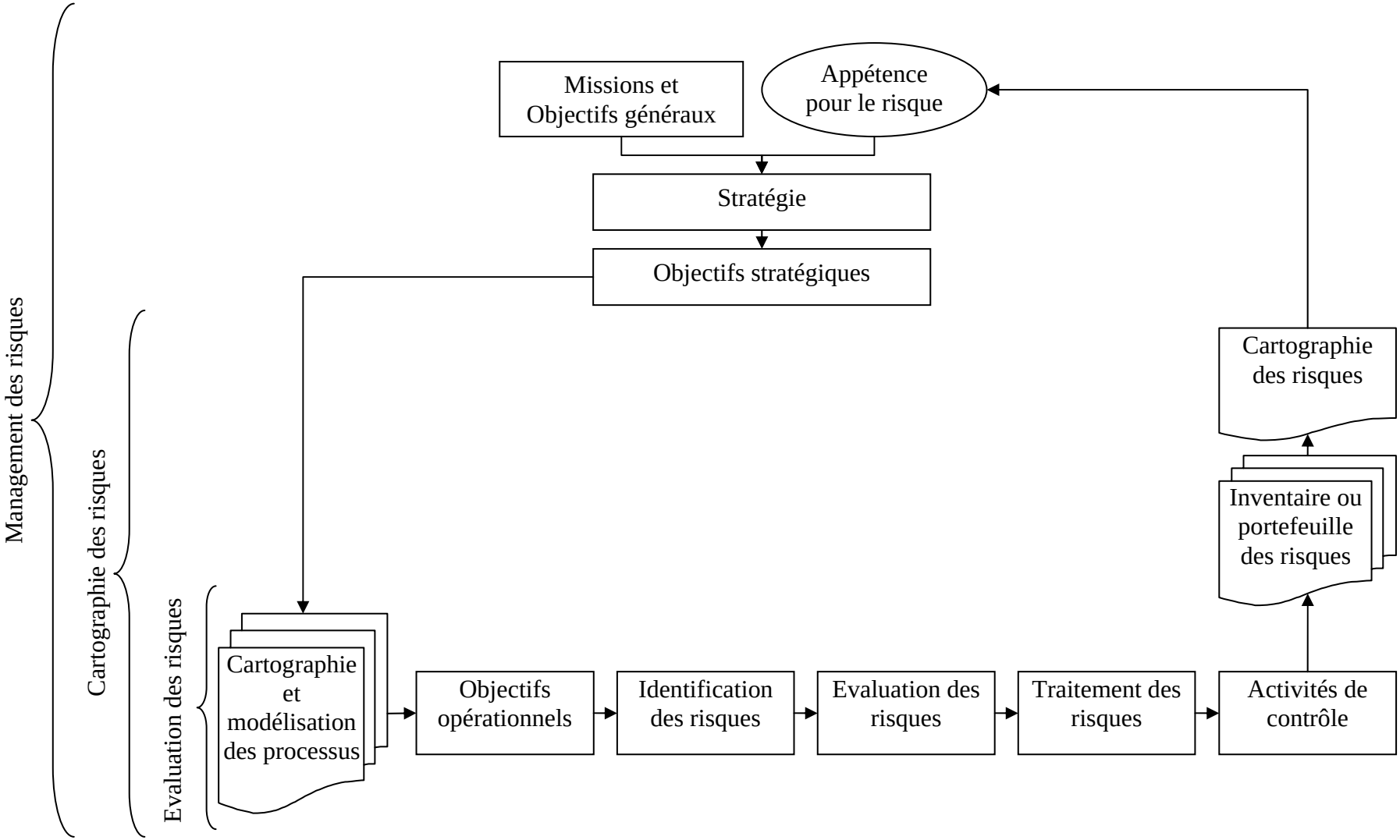
- *« … pris en compte dans l'élaboration de la stratégie, … »*. L'organisation définit ses objectifs stratégiques en lien avec ses missions. Elle élabore une stratégie lui permettant d'atteindre ses objectifs et la décline en objectifs opérationnels couvrant l'ensemble des processus activités, fonctions, entités et services. Les techniques de management des risques appliquées à ce niveau aident la direction à évaluer et déterminer une stratégie pour l'organisation et à fixer ses objectifs ;

- *« … appliqué à toute l'organisation, … »*. Lorsque l'organisation déploie un dispositif de management des risques, elle prend en compte l'ensemble de ses processus/activités, du plus global, comme la planification stratégique, jusqu'au plus fin. Le dispositif incite l'organisation à développer un portefeuille de risques. Il est donc nécessaire que chaque collaborateur, responsable d'un périmètre, s'implique en procédant à une évaluation des risques pour ses propres activités. Grace à une vue composite à chaque niveau successif de l'organisation, la direction générale dispose des informations suffisantes pour déterminer si les risques auxquels elle est exposée sont compatibles avec son appétence pour le risque ;
- *« … tenant compte de l'appétence pour le risque, … »*. L'appétence pour le risque est le niveau de risque global auquel l'organisation accepte de faire face, en cohérence avec ses objectifs. Elle reflète sa conception en matière de management des risques et influence sa culture et son approche opérationnelle. Elle est directement liée à la stratégie de l'organisation. C'est un des éléments dont tient compte la direction pour l'affectation des ressources. La tolérance pour le risque se rapporte aux objectifs de l'organisation, et se définit comme le niveau de variation qu'elle accepte quant à l'atteinte d'un objectif spécifique. Cette tolérance, pour être un indicateur pertinent, doit toujours être mesurée dans la même unité que l'objectif. Lorsqu'elle définit le seuil de tolérance au risque, la direction considère l'importance relative des objectifs et aligne la tolérance au risque avec l'appétence pour le risque. Exercer son activité à l'intérieur des seuils ainsi définis permet à l'organisation de s'assurer qu'elle ne s'écarte pas de son appétence pour le risque, et ainsi, qu'elle pourra atteindre son objectif ;
- *« … et fournissant une assurance raisonnable. »* Un dispositif de management des risques bien conçu et correctement déployé ne fournit à la direction et aux organes de surveillance qu'une assurance raisonnable et non absolue.

***

Le management des risques est un dispositif global. La stratégie, les objectifs et les procédures de contrôle des opérations y sont intégrés. Le processus de management des risques s'appuie sur la démarche de contrôle interne et la gestion des risques pour, le cas échant, amener l'organisation à adapter ses orientations stratégiques dans le but de réduire son exposition aux risques majeurs. En cela, le management des risques sécurise les procédures d'allocation des ressources et fournit un éclairage dynamique sur la conduite des opérations.

Schéma – Exemple d'approches par les risques



ANNEXE V

L’AUDIT INTERNE ET LES NORMES QUI LUI SONT APPLICABLES

SOMMAIRE

I. L'AUDIT INTERNE EST UNE ACTIVITE INDEPENDANTE CONTRIBUANT A CREER DE LA VALEUR POUR L'ORGANISATION 1

A. LA DEFINITION PROFESSIONNELLE DE L'AUDIT INTERNE MET L'ACCENT SUR QUATRE PRINCIPAUX ELEMENTS 2

1. Une fonction indépendante du reste de l'organisation 2

2. Une activité d'évaluation fondée sur une approche systématique et méthodique 4

3. Un objet privilégié : évaluer et améliorer les processus de maîtrise des risques 4

4. Une activité qui, bien que qualifiée d' « interne », peut être confiée à un prestataire extérieur à l'organisation 4

B. LES AUDITEURS INTERNES EVALUENT L'EFFICACITE DU DISPOSITIF DE MAITRISE DES ACTIVITES, RECOMMANDENT DES AMELIORATIONS ET SURVEILLENT LES ACTIONS DE PROGRES 5

1. Les missions d'assurance, planifiées sur le fondement d'une analyse des risques, permettent de se prononcer sur le degré de maîtrise des activités de l'organisation 5

2. Les missions de conseil, réalisées à la demande du management, participent à l'amélioration continue du dispositif de maîtrise des risques 5

3. Les activités de suivi des missions surveillent la mise en œuvre des recommandations et le niveau de risque résiduel 6

II. LES NORMES EDICTEES PAR L'*INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS* SONT LE PRINCIPAL CADRE DE REFERENCE EN MATIERE D'AUDIT INTERNE 6

A. LE CADRE DE REFERENCE COMBINE SIX NIVEAUX DE REGLES, DONT CHACUN DEVELOPPE LE PRECEDENT 7

B. LA PORTEE DES NORMES DE L'IIA RESTE CELLE D'UNE AUTO-REGULATION DE LA PROFESSION, QUI N'EST PAS UNIVERSELLEMENT SUIVIE 10

1. La garantie de l'application des normes s'appuie sur des processus de certification, à la fois des auditeurs et des services d'audit interne 11

2. Dans les faits, le respect complet des normes est fréquent mais non systématique, y compris parmi les membres de l'IIA 12

C. D'AUTRES ORGANISATIONS ONT PRODUIT DES NORMES D'AUDIT, PLUS SPECIALISEES SUR UN DOMAINE 12

D. A L'ETRANGER, LES NORMES DE L'AUDIT INTERNE DANS LE SECTEUR PUBLIC SONT LE PLUS SOUVENT UNE ADAPTATION DES NORMES IIA 13

1. Certains Etats ont formalisé leurs propres normes d'audit, généralement identiques à celles de l'IIA et ne les complétant qu'à la marge 13

2. Le Government Accountability Office (GAO) américain a formalisé dès 1972 un corpus de normes sans rapport avec le cadre de référence de l'IIA 13

3. L'organisation internationale des auditeurs publics externes, dispose d'un code de déontologie et de normes d'audit 14

La fonction d'audit interne est née de l'opportunité qu'un regard extérieur soit porté sur les opérations d'une organisation : ce regard extérieur est réputé utile aussi bien à ceux qui conduisent ces opérations qu'aux dirigeants de l'organisation. Comme l'écrivent Thomas Porter et John Burton, *« l'audit est l'examen d'informations par une tierce personne, autre que celle qui les prépare ou les utilise, avec l'intention d'établir leur véracité et de faire un rapport sur le résultat de cet examen avec le désir d'augmenter l'utilité de l'information pour l'utilisateur »*[1].

C'est là l'origine historique de la fonction d'audit interne telle qu'elle est généralement retracée. Elle apparaît pour la première fois dans les années 1930 aux Etats-Unis, sous la forme d'une reproduction à l'intérieur même de l'entreprise de l'audit externe des comptes, autrement appelé commissariat aux comptes. A l'époque, après l'adoption du *Securities Act* de 1933, qui visait une plus grande transparence de l'information financière fournie aux investisseurs, la *Securities and Exchange Commission* (SEC) créée l'année suivante a imposé aux sociétés cotées la certification de leurs états financiers par un auditeur externe. Cette évolution répondait aux différents scandales qui ont accompagné la crise de 1929, en particulier la chute en 1932 d'Ivar Kreuger et du gigantesque système de vente pyramidale qu'il avait monté : sa société, Kreuger&Toll, avait systématiquement refusé tout audit indépendant de ses comptes.

Soumises à l'exigence de certification par un auditeur externe, de nombreuses sociétés se sont dotées d'un service d'audit interne, dont la fonction première était de préparer le travail du certificateur en effectuant un premier niveau de vérification des comptes sur lequel l'auditeur externe puisse s'appuyer par la suite. Il est en effet moins coûteux de faire procéder à ces vérifications en interne afin de sécuriser les processus comptables et financiers que de laisser le commissaire aux comptes se charger, sans audit préalable, de l'ensemble de la vérification des comptes. Avant l'intervention d'un auditeur externe, la direction générale souhaite, d'une part, avoir l'assurance que les comptes sont en état de lui être présentés et, d'autre part, être fixée à l'avance sur l'éventualité de formulation de réserves ou même d'un refus de certifier.

A ces facteurs d'ordre conjoncturel qui ont favorisé le développement de l'audit externe – et, dans son sillon, de l'audit interne – s'ajoute une évolution plus structurelle du capitalisme économique et financier : la dissociation progressive, dans les grandes sociétés par action, entre les apporteurs de fonds d'une part et les dirigeants d'autre part, a justifié l'existence d'auditeurs indépendants chargés d'authentifier les informations financières et comptables émanant des dirigeants.

Au total, la fonction d'audit est initialement extérieure à l'organisation. Il en résulte un paradoxe inhérent à l'audit interne, dont la nature est d'organiser une forme d'audit externe au sein même de l'organisation.

I. L'AUDIT INTERNE EST UNE ACTIVITE INDEPENDANTE CONTRIBUANT A CREER DE LA VALEUR POUR L'ORGANISATION

La fonction d'audit interne participe aux dispositifs de contrôle interne et de maîtrise des risques d'une organisation. Elle est chargée notamment d'examiner ces dispositifs et, le cas échéant, de recommander leur amélioration. L'audit interne mesure l'efficacité des systèmes en place et fournit une évaluation qualitative des performances de l'organisation.

[1] *Auditing : A Conceptual Approach*, Belmont, Wadsworth, 1971.

A. La définition professionnelle de l'audit interne met l'accent sur quatre principaux éléments

L'Institut français de l'audit interne (IFACI, Institut français de l'audit et du contrôle internes) donne de l'audit interne la définition suivante : *« 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 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 »*[2].

Ce texte définit l'audit interne dans trois principales dimensions : son positionnement (*« activité indépendante et objective »*), ses finalités (contribuer à créer de la valeur ajoutée et à l'atteinte des objectifs de l'organisation) et ses modes opératoires (l'évaluation systématique et méthodique des processus, la formulation de recommandations et le suivi de leur mise en œuvre).

L'évolution de la définition de l'audit interne par l'IIA depuis 1947 va dans le sens d'un élargissement du champ couvert. Il concernait initialement le seul domaine comptable et financier (audit comptable et financier) pour progressivement ménager une place croissante accordée aux opérations que les écritures comptables ne font que retracer (audit opérationnel ou audit de performance).

Encadré – Evolution de la définition de l'audit interne
dans le *Statement of Responsibilities* de l'IIA de 1947 à 1971

1947 – An *« independent appraisal activity within an organization for the review of the accounting, financial, and other operations as a basis for protective and constructive service to management. It deals primarily with accounting and financial matters but it may also properly deal with matters of an operating nature »*.

1957 – An *« independent appraisal activity within an organization for the review of accounting, financial and other operations as a basis for service to management. It is a managerial control, which functions by measuring and evaluating the effectiveness of other controls »*.

1971 – An *« independent appraisal activity within an organization for the review of operations as a service to management. It is a management control which functions by measuring and evaluating the effectiveness of other controls »*.

1. Une fonction indépendante du reste de l'organisation

L'indépendance de l'audit interne au sein de l'organisation est un élément fondateur de toute démarche d'audit. Loin de se réduire à une position dans l'organigramme, l'indépendance de l'audit interne résulte de trois facteurs cumulatifs : son positionnement dans l'organisation, le périmètre étendu de son champ d'action, la disposition de moyens adéquats.

a) Le mode de rattachement de l'audit interne

Le mode de rattachement a une incidence directe sur le périmètre d'intervention et l'objectivité des auditeurs internes, notamment lorsqu'il s'agit d'évaluer les opérations de la direction générale à laquelle le responsable de l'audit interne rend compte.

[2] La version originale de l'IIA est la suivante : *« Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes »*.

Pour assurer leur indépendance, les directions de l'audit interne sont souvent rattachées fonctionnellement à un comité d'audit, émanation du conseil d'administration de l'organisation et composé pour partie d'administrateurs indépendants, tout en demeurant sous l'autorité hiérarchique de la direction générale, responsable de la maîtrise des activités de l'organisation. Selon l'IIA, près de la moitié (47 %) des directeurs de l'audit interne dans le monde sont rattachés à un comité d'audit[3].

Le rattachement fonctionnel au comité d'audit se traduit par le fait que le directeur de l'audit interne doit pouvoir communiquer directement avec le comité et lui démontrer la contribution de l'audit interne à l'exercice de ses responsabilités. Par exemple, le comité d'audit examine et approuve chaque année le plan d'audit de l'organisation, donc découle le plan de charge du service d'audit interne. Il a connaissance des rapports d'audit et de suivi et veille à la mise en œuvre des recommandations qui en sont issues. Si nécessaire, il peut être saisi directement par le directeur de l'audit interne dans le cas où le niveau d'acceptation du risque par la direction générale lui apparaît inacceptable pour l'organisation.

Les relations entre, d'une part, la direction de l'audit interne et, d'autre part, la direction générale et le comité d'audit doivent être soumises à des règles explicites concernant, par exemple, la périodicité, les procédures mises en œuvre ou encore le mode de présentation et de synthèse des résultats de l'audit interne.

b) Le périmètre étendu du champ d'intervention

Le périmètre étendu du champ d'intervention de l'audit interne est justifié par la nécessité de répondre aux attentes des organes dirigeants afin de leur permettre d'assumer la totalité de leurs responsabilités. L'efficacité même de l'audit interne commande cette capacité d'intervention étendue.

Sauf exception notable, l'audit interne couvre donc toutes les fonctions, tous les systèmes, et tous les processus de l'organisation. Mais les interventions de l'audit interne se font selon les priorités définies chaque année dans le plan d'audit. Le responsable de l'audit interne détermine le plan d'audit, à partir d'une approche par les risques, en liaison étroite avec la direction générale. En cas d'urgence ou de toute autre nécessité, cette dernière peut néanmoins décider de l'intervention de l'audit interne sur tout sujet auditable, même s'il n'entre pas dans le plan préalablement approuvé.

c) La disposition de moyens appropriés

L'audit interne doit disposer de moyens appropriés lui permettant de mener à bien ses missions. Les effectifs de l'audit interne doivent être proportionnés à l'importance de leur champ d'intervention. Les auditeurs internes doivent pouvoir accéder à toutes les informations et données requises pour le plein exercice de leur mission. Le statut des auditeurs et la rémunération doivent viser à leur assurer à la fois l'attractivité collective des carrières et la considération des personnes.

La qualité des équipes est également un critère discriminant pour assurer l'indépendance réelle des auditeurs. Les conditions de recrutements, de formation, de perfectionnement permanent en sont des éléments déterminants. Le comité d'audit doit veiller à ce que le dimensionnement des moyens de l'audit interne résulte notamment d'une approche par les risques.

---

[3] IIA, *A Global Summary of the Common Body of Knowledge 2006*, 2007, p.185. En mesurant également les cas de double rattachement à la direction générale et au conseil d'administration ou au comité d'audit, une enquête conduite par Ernst&Young en 2007 sur l'état de l'audit interne dans le monde aboutit à un total des deux tiers (64 %) (cf. Ernst&Young, *Vers une accélération de la mutation des départements de l'audit interne ?*, 2008).

2. Une activité d'évaluation fondée sur une approche systématique et méthodique

L'audit interne se définit comme une évaluation fondée sur une approche systématique et méthodique. Ces éléments de la définition soulignent le caractère permanent et récurent de l'activité d'évaluation des risques au sein d'une organisation. Elles mettent également en évidence l'approche rigoureuse et professionnalisée, présente notamment dans les normes de fonctionnement de l'audit interne et les modalités pratiques d'application (cf. *infra*).

Un des principes fondamentaux de l'activité d'audit interne est l'approche par les risques. Les risques sont pris en compte à la fois pour déterminer le plan annuel d'audit (« *Risk Based Audit Planning* ») et, dans le cadre de chaque mission, pour définir le périmètre et l'étendue des épreuves à réaliser. L'analyse des risques de chaque mission et ses résultats alimentant l'analyse annuelle des risques.

Par ailleurs, la méthodologie de l'audit interne permet de conduire les missions d'audit interne avec rigueur et professionnalisme, gages de crédibilité de la fonction et garants de la plus value apportée à l'organisation. Cette méthodologie est définie dans ses grands traits par les normes internationales, elles-mêmes alimentées par les retours d'expérience et les bonnes pratiques professionnelles.

3. Un objet privilégié : évaluer et améliorer les processus de maîtrise des risques

Le risque se définit comme la possibilité que se produise un événement qui affectera la réalisation de ses objectifs. La définition de l'audit interne lui donne pour objet privilégié l'évaluation et l'amélioration du dispositif de gestion des risques en place au sein de l'organisation.

A cette fin, l'audit interne doit s'assurer que les risques majeurs sont sous contrôle et que le niveau de risque résiduel accepté par la direction est à un niveau raisonnable. La maîtrise des risques, que l'audit interne a pour fonction d'*« évaluer »* et d'*« améliorer »*, est un processus qui consiste à apprécier les risques (analyse, identification, description, hiérarchisation), les évaluer (estimation de la menace, opportunité de la prise de risque), les traiter (prévention, réduction de la fréquence et de l'intensité, arbitrage entre transfert et auto-assurance) et, enfin, suivre les risques résiduels (variations, émergence de nouveaux risques).

La fonction d'audit interne constitue une forme d'assurance sur le dispositif de maîtrise des risques mis en place par les gestionnaires de l'organisation et qui relève de leur responsabilité. En pratique, lorsque la fonction de gestionnaire de risques n'est pas identifiée dans l'organisation, l'audit interne peut être amené à conduire des missions de conseil sur ce sujet.

Seule la définition de l'appétence pour le risque (*risk appetite*) est imposée à l'audit interne, en tant qu'elle résulte des choix faits par l'organisation.

4. Une activité qui, bien que qualifiée d' « interne », peut être confiée à un prestataire extérieur à l'organisation

Dans la première édition des normes professionnelles (1978), l'audit interne était décrit par l'IIA comme « *an independent appraisal activity established within an organization* ». Les définitions postérieures ont délibérément omis la mention « *established within an organization* » afin de refléter le mouvement d'externalisation de la fonction par les organisations concernées. De plus en plus, les sociétés font appel, pour la réalisation de missions d'audit interne, à des cabinets spécialisés auxquels ils achètent des prestations.

La possibilité d'externaliser l'audit interne est l'une des évolutions majeures – et parfois critiquées – de la définition de l'audit interne édictée par l'IIA en 1999, qui fait l'objet de l'une des deux notes de position de l'IIA parues à ce jour[4].

---

[4] Cf. « The Role of Internal Auditing in Resourcing the Internal Audit Activity », traduite en français sous le titre « Les Ressources de l'audit interne (Eléments à prendre en compte pour évaluer les options de sous-traitance) ». L'autre note de position est relative à la place exacte de l'audit interne au sein du dispositif d'ensemble de maîtrise des risques.

Même externalisé, l'audit interne doit rester géré par l'organisation elle-même, qui doit disposer au minimum d'un agent correspondant, désigné responsable de l'audit interne (*chief audit executive*, CAE). L'IIA indique d'ailleurs que « *la supervision* et *la responsabilité de l'activité d'audit interne ne peuvent pas être confiées à un prestataire extérieur* », même dans le cas où la totalité de l'activité d'audit interne serait externalisée[5].

D'une manière générale, dans le cadre de l'approbation du plan annuel d'audit, l'audit interne doit, en lien avec le comité d'audit, veiller à coordonner les différentes missions d'« audit et de contrôle » auxquelles l'organisation peut avoir à faire face, qu'elles relèvent de dispositifs internes (contrôle de gestion, démarche qualité, activités de contrôle) ou externes (certification des comptes, évaluations des politiques publiques, organismes de contrôle des tutelles). Par ailleurs, lorsqu'il existe, le comité d'audit doit également prendre en considération les informations et suivre les actions à mettre en œuvre qui résultent des évaluations externes.

B. Les auditeurs internes évaluent l'efficacité du dispositif de maîtrise des activités, recommandent des améliorations et surveillent les actions de progrès

L'audit interne a pour fonction d'évaluer les dispositifs de contrôle interne et de maîtrise des risques de l'organisation. Sont compris dans ces dispositifs l'ensemble des structures, départements, services, fonctions, processus et projets.

Les missions d'une entité d'audit interne peuvent revêtir trois formes. D'une part, les missions d'assurance, qui sont centrées sur les risques les plus importants de l'organisation. Leur planification est le résultat d'un processus de planification par les risques. Sur proposition de l'audit interne, le comité d'audit approuve la hiérarchisation des missions d'assurance et leur planification. D'autre part, toutes les demandes de missions de conseil émanant de la direction générale ou de responsables d'échelons inférieurs peuvent être étudiés par l'audit interne, intégrer le plan de charge des auditeurs internes et figurer dans le plan d'audit. Enfin, les missions de suivi systématique de mise en œuvre de recommandations sont également inscrites dans le plan d'audit.

1. Les missions d'assurance, planifiées sur le fondement d'une analyse des risques, permettent de se prononcer sur le degré de maîtrise des activités de l'organisation

Les missions d'assurance peuvent être de deux types : les missions portant sur la conformité ou la régularité et les missions d'évaluation de la performance. Dans les deux cas, les auditeurs internes s'appuient sur le référentiel de contrôle interne décrivant le dispositif de maîtrise des activités. Soit un référentiel reconnu existe au sein de l'organisation et il constitue le fondement de l'évaluation des auditeurs, soit il n'existe pas et, dans ce cas, il revient aux auditeurs de le réaliser.

Sur ce fondement, les auditeurs internes conduisent leurs travaux en conformité avec la méthodologie des missions d'assurance. Ils communiquent leurs observations (points forts, dysfonctionnements, recommandations, plan d'action) sous la forme d'un rapport écrit. Les résultats de missions sont communiqués au comité d'audit. Toutes les informations identifiées lors des missions d'assurance alimentent le processus de d'analyse des risques et de planification des futures missions de l'audit interne.

2. Les missions de conseil, réalisées à la demande du management, participent à l'amélioration continue du dispositif de maîtrise des risques

La conduite des missions de conseil figurant dans le plan d'audit relève d'une méthodologie propre à ce type de missions. Chaque mission de conseil fait l'objet d'un accord détaillé, écrit et partagé entre le commanditaire et l'audit interne. Y sont notamment mentionnés le périmètre, les objectifs et les limites de la mission, la méthodologie retenue ainsi que les modalités de restitution.

---

[5] Cf. note de position de l'IIA citée *supra*, p.3.

Les résultats des missions de conseil sont formalisés par la rédaction d'un rapport incluant des recommandations à mettre en œuvre par l'entité auditée. Les missions de conseils font l'objet d'un suivi de mise en œuvre des recommandations au même titre que les missions d'assurance. Les résultats de missions sont communiqués au comité d'audit. Les informations, risques et axes d'amélioration identifiés lors des missions de conseil de l'audit interne sont prises en compte par les auditeurs internes dans le processus d'analyse des risques et de planification des futures missions de l'audit interne.

3. Les activités de suivi des missions surveillent la mise en œuvre des recommandations et le niveau de risque résiduel

Toutes les missions de l'audit interne, qu'elles relèvent de l'assurance ou du conseil, font l'objet d'un suivi systématique. L'audit interne intègre dans son plan annuel les missions de suivi. L'objectif est de vérifier le niveau de mise en œuvre des recommandations, notamment en termes de mise en œuvre des plans d'action validés.

Les missions de suivi peuvent prendre différentes formes selon la nature et les conclusions de la mission dont il s'agit assurer le suivi : suivi au fil de l'eau, audit « *flash* », accompagnement de la mise en œuvre des recommandations. Les rapports de missions de suivi mettent en évidence le niveau de risque résiduel de l'activité auditée après la mise en œuvre des recommandations. Ils sont communiqués au comité d'audit. Les conclusions des missions de suivi alimentent le processus d'analyse des risques et de planification des futures missions de l'audit interne.

II. LES NORMES EDICTEES PAR L'*INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS* SONT LE PRINCIPAL CADRE DE REFERENCE EN MATIERE D'AUDIT INTERNE

La mise en place de l'audit interne demande la plus grande rigueur, qui suppose l'application de règles : c'est la finalité des cadres de références.

Le cadre de référence le plus utilisé par les professionnels de l'audit interne est celui élaboré pour la première fois en 1978 par l'*Institute of Internal Auditors* (IIA). Créé en 1941, l'IIA est une association professionnelle internationale regroupant un peu moins de 165 000 membres, soit directement, soit au travers d'organismes affiliés ou « chapitres ». Les membres de l'IIA sont praticiens de l'audit et du contrôle internes, professionnels de la maîtrise des risques ou encore universitaires. Le « chapitre » français de l'IIA est l'IFACI, créé en 1965. Le nombre des adhérents de l'IIA a plus que doublé depuis 2000[6], ce qui témoigne de son influence au sein de la profession.

Les normes de l'IIA[7] fournissent un cadre de travail dans lequel doit s'inscrire l'activité de l'audit interne. Elles n'imposent pas de méthode en particulier mais recommandent qu'une méthode soit formalisée et mise en œuvre de façon rigoureuse, en adéquation avec la culture de l'organisation. Cela s'applique autant dans le mode de gouvernance de l'audit interne (charte de l'audit interne, code de déontologie) que dans la planification et la conduite des missions (analyse des risques, plan d'audit, guide méthodologique et dossier de mission, manuels d'audit).

L'adaptation à la culture de l'organisation est ce qui caractérise l'audit interne et en fait sa force : les auditeurs internes étant des personnels de l'organisation, partageant la même culture et le même environnement que les audités, ils sont les plus à même de définir une méthode appropriée.

---

[6] Avec, selon l'IIA, une augmentation de 136 % entre 2000 et novembre 2008.

[7] Traduite en français par l'Ifaci sous l'appellation de *cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne (CRIPP).*

A. Le cadre de référence combine six niveaux de règles, dont chacun développe le précédent

Les principes fixés par l'IIA sont regroupés au sein du « cadre de référence international des pratiques professionnelles » ou CRIPP (*International Professional Practices Framework*, IPPF)[8]. Applicable dans sa forme actuelle depuis le 1er janvier 2009, le cadre de référence comprend un ensemble de normes et de recommandations, organisées suivant les rubriques ci-après :

- la définition de l'audit interne : *« 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 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 » ;*
- le code de déontologie (*Code of Ethics*), qui fixe les obligations s'imposant aux auditeurs dans l'exercice de leurs fonctions. Il s'agit d'un document très court (deux pages), composé de deux parties. Les quatre « principes fondamentaux » (*principles*) exigibles des auditeurs internes sont l'intégrité, l'objectivité, la confidentialité et la compétence. Ils sont complétés par douze « règles de conduite » (*rules of conduct*), qui viennent développer l'énoncé de chacun des principes, en décrivant le comportement que chacun implique de la part de l'auditeur interne ;

Encadré – Les quatre principes fondamentaux du code de déontologie

*L'**intégrité** implique la bonne foi, la diligence, le sens des responsabilités, le respect des lois et des objectifs légitimes poursuivis par l'organisation, une conduite qui ne soit pas de nature à nuire à l'image de la profession.*

*L'**objectivité** doit s'appliquer dans la collecte de l'information et l'analyse et le compte rendu qui en sont faits. Elle consiste à former une appréciation équilibrée sur les activités et processus audités, qui prenne en compte l'ensemble de leurs dimensions. Le jugement de l'auditeur doit rester impartial et ne pas être influencé par les intérêts de ce dernier ; il lui appartient par ailleurs d'élaborer son propre jugement, qui ne doit pas résulter d'une influence injustifiée d'autrui. Il ne doit en outre pas se trouver en situation de conflit d'intérêts – que celle-ci soit réelle ou simplement perçue ; l'auditeur doit non seulement être objectif mais être perçu comme tel.*

*La **confidentialité**. L'information recueillie lors de l'audit ne doit pas être divulguée par l'auditeur lui-même – sauf obligation légale ou professionnelle. Il ne doit pas en faire un usage à des fins de gain personnel ou qui soit illégal ou contraire aux objectifs légitimes de l'organisation.*

*La **compétence**. L'auditeur doit mettre en œuvre les compétences qui sont nécessaires à l'accomplissement des missions qui lui sont confiées. Il doit dès lors décliner les travaux pour lesquels il ne dispose pas des connaissances, savoir-faire et expérience requis. Il conduit son activité dans le respect des normes de l'IIA. Point important, il doit veiller à l'amélioration continue de ses compétences.*

- les normes professionnelles à proprement parler, ou « normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne » (*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*), publiées pour la première fois en 1978[9], qui se subdivisent en trois catégories : les normes de qualification, les normes de fonctionnement et les normes de mise en œuvre (cf. ci-dessous). Un glossaire annexé aux normes définit un certain nombre des termes employés et a la même portée que les normes elles-mêmes ;

[8] Le cadre de référence est parfois désigné par le terme *Red Book*, couleur de la couverture de l'édition américaine.

[9] L'IIA avait publié en 1947 et révisé périodiquement un document beaucoup plus court (deux pages environ), le *Statement of Responsibilities of the Internal Auditor*, qui définit l'audit interne et en énonce les grands principes. Un code de déontologie a par ailleurs été élaboré en 1968, qui a par la suite été intégré au sein du cadre de référence. L'ajout de l'adjectif « international » pour qualifier le cadre de référence date de la révision entrée en vigueur au 1er janvier 2009.

- des « modalités pratiques d'application » (*practice advisories*), à caractère non obligatoire, beaucoup plus longues, qui détaillent la mise en œuvre concrète de certaines des normes. Les normes dites de « mise en œuvre » restent en effet succinctes, consistant le plus souvent en une ou quelques phrases. Les MPA correspondent chacune à une norme de qualification ou de fonctionnement, dont elles reprennent le numéro[10] et constituent l'« interprétation » qu'en fait l'IIA – la version américaine le mentionne explicitement en tête de chaque MPA. Les principaux éléments de la MPA apparaissent dans l'« interprétation » qui suit la norme. Les MPA produites par l'IIA sont susceptibles d'adaptations par les différents instituts nationaux qui lui sont affiliés ;
- des « notes de position » (*position papers*)[11], actuellement au nombre de deux. Elles peuvent parfois constituer une première étape vers l'édiction d'une norme[12] ;
- des guides pratiques (*practice guides*), qui portent tous pour l'heure sur l'audit des systèmes d'information : les GTAG (*Global Technology Audit Guides*) et les GAIT (*Guides to the Assessment of Information Technology Risk*). Développés et publiés au nombre de 12 à ce jour, ils présentent les bonnes pratiques pour l'évaluation des risques liées aux technologies de l'information. Ils traitent de sujets généraux tels que « *les contrôles des systèmes d'information* » ou « *l'infogérance* » mais également de domaines d'audit spécifiques comme l'« *audit des contrôles applicatifs* » ou l'« *audit des projets informatiques* ».

Les normes professionnelles à proprement parler, principal corpus du cadre de référence, ont pour objet de définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne, de fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée, d'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne, de favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations. Elles se décomposent en trois sous-ensembles de normes :

- les normes dites de qualification (*attribute standards*) constituent la série numérotée en « 1 000 » (1 000, 1 100, 1 110, 1 200…). Elles décrivent les « *caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des activités d'audit interne* », à savoir l'existence et le contenu d'une charte d'audit (missions, pouvoirs et responsabilités), la garantie de l'indépendance et de l'objectivité, la compétence et la conscience professionnelle et l'assurance qualité. La norme 1 000, qui définit la mission, les responsabilités et les pouvoirs d'un service d'audit interne, requiert formellement la rédaction et l'approbation d'une charte d'audit interne au sein de l'organisation. Ce document officiel est un des éléments qui participe à l'indépendance de l'audit interne (norme 1 110) et à l'objectivité des auditeurs internes (normes 1 120 et 1 130) ;
- les normes de fonctionnement (*performance standards*), numérotées en « 2 000 », décrivent la nature des missions d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant de mesurer la performance des services rendus (objet et conduite des missions). Cette série de normes présente notamment le cadre méthodologique de l'activité d'audit interne, tant en ce qui concerne la gestion de l'audit interne et la nature de ses travaux que la planification annuelle des audits à conduire (fondée sur les risques de l'organisation), ou que la conduite des missions et le suivi des actions de progrès ;

---

[10] A la norme 1 110 « indépendance [du service d'audit interne] dans l'organisation » répond par exemple la MPA 1 110-1.

[11] A noter que l'IFACI a lui-même publié au cours des années récentes quatre documents intitulés « prises de position », qui ne se confondent pas avec les deux *position papers* de l'IIA.

[12] La note de position de 2004 sur le « rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise », a ainsi été pour partie intégrée dans la nouvelle norme 2 120.C3, qui encadre l'intervention du service d'audit interne dans le management des risques. La note visait notamment à identifier jusqu'à quel point l'auditeur interne pouvait s'impliquer dans cette activité sans se substituer au manager et compromettre de ce fait son indépendance au sein de l'organisation.

- les normes de mise en œuvre (*implementation standards*) ne sont pas autonomes mais viennent développer les normes de qualification et de fonctionnement pour chacune des deux catégories de missions que peut assurer un service d'audit interne : les missions dites d'assurance (*assurance*, le numéro de la norme est alors assorti de la lettre « A ») et des missions de conseil (*consulting*, lettre « C »).

Comme l'illustre le schéma ci-après, les normes de qualification et de fonctionnement se composent à chaque fois d'un énoncé (*statement*) et d'une « interprétation ». L'« interprétation » a le même poids normatif que la norme elle-même.

Schéma – Exemple de norme professionnelle de l'audit interne

Norme de qualification (énoncé) →

1210 – Compétence
Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'équipe d'audit interne doit collectivement posséder ou acquérir les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités.

Interprétation de la norme →

Interprétation:
Les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences sont une expression générique utilisée pour décrire la capacité professionnelle dont les auditeurs internes doivent disposer pour pouvoir exercer efficacement leurs responsabilités professionnelles. Les auditeurs internes sont encouragés à démontrer leurs compétences en obtenant des certifications et qualifications professionnelles appropriées telles que le CIA (*Certified Internal Auditor*) et tout autre diplôme promu par l'IIA ou par d'autres organisations professionnelles appropriées.

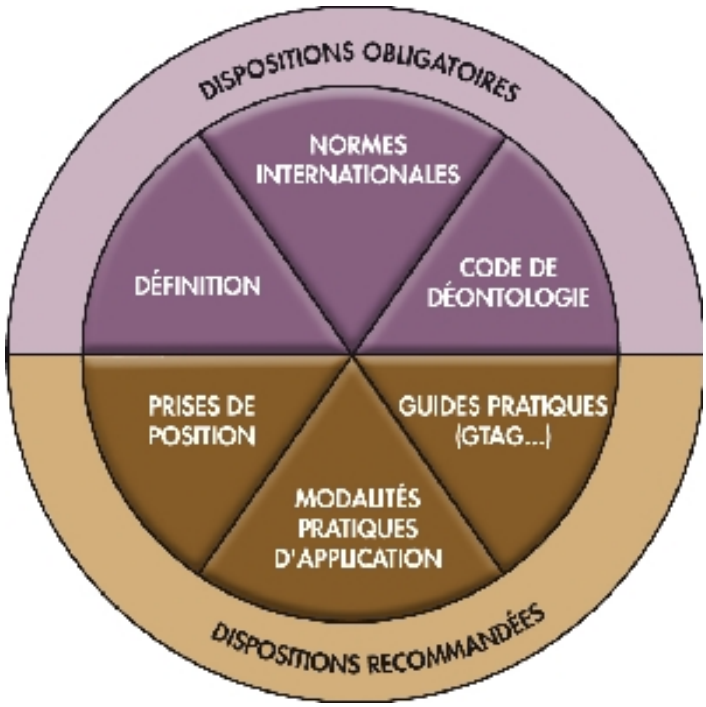
Norme de mise en œuvre →

1210.A1 – Le responsable de l'audit interne doit obtenir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées si les auditeurs internes ne possèdent pas les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie de leur mission.

Source : IIA / IFACI.

Dans l'ensemble, comme l'illustre le schéma ci-dessous, la structure du cadre de référence suit une logique d'emboîtement, dans laquelle chaque niveau de règle se présente comme le développement du précédent. Les normes de qualification repartent de la définition de l'audit interne et du code de déontologie. Les normes de mise en œuvre précisent les normes de qualification et de fonctionnement auxquelles elles se rapportent. Les modalités pratiques d'application en proposent une interprétation encore plus détaillée. La portée des différents corpus n'est pas la même : comme le montre le schéma, le cadre de référence inclut aussi bien des normes dont la portée est obligatoire que des recommandations à caractère facultatif.

Schéma – Structure du cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne



La construction du cadre de référence peut donner à qui en fait une lecture linéaire un sentiment de répétition de formulations voisines ou identiques à chacun des échelons successifs. Mais sa finalité, qui se veut opérationnelle, est de permettre plusieurs niveaux de lecture, qui puissent chacun se suffire à lui-même. Consciente de cette difficulté, l'IIA a procédé en 2009 à une réécriture complète des modalités pratiques et à la réduction de moitié de leur nombre, passé de 83 à 42.

B. La portée des normes de l'IIA reste celle d'une auto-régulation de la profession, qui n'est pas universellement suivie

L'audit interne n'est pas une profession réglementée. Les normes professionnelles qui s'y appliquent ne constituent donc qu'un engagement « volontaire ». Les normes de l'audit interne sont relativement générales dans leur contenu et susceptibles de différentes modalités de mise en œuvre pour tenir compte des spécificités d'un secteur d'activité ou d'une organisation donnée.

Toutefois, depuis 2002, les membres de l'IIA et des organismes qui lui sont affiliés – soit l'IFACI en France – s'engagent à respecter le code de déontologie, qui inclut lui-même l'obligation d'appliquer les normes de l'IIA[13]. L'application des normes professionnelles de l'audit interne est donc à la fois un critère de compétences des auditeurs, un signe de crédibilité de l'activité et un gage de qualité des résultats de l'audit interne.

[13] Cf. la règle d'application n°4.2 : *« Les auditeurs internes (…) doivent réaliser leurs travaux d'audit interne dans le respect des normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne ».*

L'engagement à appliquer les normes professionnelles a été renforcé dans leur plus récente version, applicable depuis le 1er janvier 2009. La charte de l'audit interne doit désormais reconnaître le caractère obligatoire de la définition de l'audit interne, du code de déontologie et des normes. C'est l'objet de la nouvelle norme 1 010. Par ailleurs, le service d'audit (norme 1 321) comme les missions conduites (norme 2 430) ne peuvent être déclarés conformes aux normes professionnelles par leur responsable et leurs auteurs que si cette conformité a été démontrée par les évaluations du service, internes et externes, menées dans le cadre du programme qualité.

1. La garantie de l'application des normes s'appuie sur des processus de certification, à la fois des auditeurs et des services d'audit interne

La norme 1 200 précise que les missions doivent être conduites avec compétence et conscience professionnelle. Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. L'équipe d'audit interne doit collectivement posséder ou acquérir les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de ses responsabilités.

Ainsi l'IIA encourage-t-elle les auditeurs internes à démontrer leur compétence en obtenant des certifications et qualifications professionnelles appropriées et tout autre diplôme promu par l'IIA ou par d'autres organisations professionnelles compétentes. La principale est le certificat général, le CIA (*Certified Internal Auditor*), créé en 1973. L'IIA a également mis en place des certificats spécialisés sur un secteur donné (*specialty industry certifications* ou *specialty certifications*) : le CGAP (*Certified Government Auditing Professional*), créé en 1998, destiné au secteur public ; le CFSA (Certified Financial Services Auditor), destiné au secteur financier. Les détenteurs de ces qualifications s'engagent, comme les membres de l'IIA, à respecter le code de déontologie, qui emporte le respect des normes elles-mêmes lors de la conduite d'un audit.

Pour répondre aux exigences professionnelles de l'audit interne, le responsable 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 (norme 1 300). Le programme d'assurance et d'amélioration qualité doit comporter des évaluations tant internes qu'externes, qui portent certes sur la performance du service, mais dont l'objet est bien l'examen du respect des normes (définition de l'audit interne, normes à proprement parler et code de déontologie)[14].

Un service d'audit interne peut faire l'objet de deux types d'évaluation, toutes deux obligatoires. D'une part, une évaluation interne, depuis le suivi normal de l'activité jusqu'à des examens périodiques, peut prendre la forme d'une auto-évaluation ou faire appel à un membre de l'organisation non membre du service d'audit mais qui a une connaissance suffisante de l'audit interne. D'autre part, il doit être procédé à une évaluation externe au moins tous les cinq ans. L'IIA et ses organismes affiliés proposent généralement d'assurer eux-mêmes cette évaluation, mais elle peut être opérée par tout autre organisme disposant de compétences en matière d'audit interne[15].

En France, l'IFACI délivre *via* sa filiale IFACI Certification, créée en juillet 2003, deux types de certifications aux directions d'audit interne : d'une part, une certification spécifique, qui correspond aux exigences des normes IIA, et examine la conformité du service à « référentiel professionnel de l'audit interne » (RPAI), dérivé des normes ; d'autre part, une certification ISO 9001 du système de management de la qualité des directions d'audit interne – il ne s'agit pas de l'évaluation prévue par les normes. Dans les deux cas, la certification prend la forme d'un audit de certification et de suivis annuels.

---

[14] *« A quality assurance and improvement program is designed to enable an evaluation of the internal audit activity's conformance with the Definition of Internal Auditing and the Standards and an evaluation of whether internal auditors apply the Code of Ethics. The program also assesses the efficiency and effectiveness of the internal audit activity and identifies opportunities for improvement."*

[15] Ainsi l'unité d'audit interne de la Commission européenne a-t-elle été évaluée par le cabinet Ernst&Young.

2. Dans les faits, le respect complet des normes est fréquent mais non systématique, y compris parmi les membres de l'IIA

L'IIA conduit chaque année une enquête intitulée *Common Body of Knowledge* (CBOK), purement déclarative, qui est déclinée en France par l'IFACI[16]. En 2006, 70 % des répondants français à cette enquête ont affirmé que leur service d'audit interne utilisait les normes professionnelles de l'IIA. Ce taux s'établit à 82 % au niveau mondial.

Parmi les *« raisons pour lesquelles certains services d'audit interne n'utilisent pas, en partie ou en totalité, les normes »* figurent notamment[17] :

- le fait que le management ou le conseil d'administration n'en perçoivent pas la valeur (pour 28 % des répondants en France et 12 % dans le monde) ;
- la perception que l'application des normes est trop consommatrice de temps (pour 20 % des répondants en France et 12 % dans le monde) ;
- la perception que les normes et leurs modalités pratiques d'application sont trop complexes (pour 16 % des répondants en France et 6 % dans le monde) ;
- la préférence pour l'application d'autres corpus que celui de l'IIA (pour 16 % des répondants en France et 10 % dans le monde) ;
- un principe de précaution dans la gestion du changement : certains répondants envisagent l'utilisation du cadre de référence mais demeurent prudents dans l'introduction rapide de nouveaux critères dans une phase où la fonction d'audit interne est en cours d'implantation.

C. D'autres organisations ont produit des normes d'audit, plus spécialisées sur un domaine

Il s'agit en particulier de l'ISACA[18]**, qui publie depuis 1997 des normes, directives et procédures en matière d'audit des systèmes d'information** (*Information Systems Auditing Standards, Guidelines and Procedures*)[19]. Bien que destinées à ce secteur précis d'activité, les 16 normes ISACA (qui sont complétées par des guides et autres documents d'orientation plus techniques) demeurent des principes de conduite de missions d'audit applicables au-delà du seul champ informatique – traitant notamment de l'indépendance des auditeurs, de la déontologie, de la planification des missions ou du suivi des recommandations. Certaines des règles édictées par l'IIA sont en outre la reproduction, assortie de quelques modifications, de directives de l'ISACA[20].

---

[16] En sus de l'édition américaine citée plus haut, l'IFACI a publié un examen spécifique des résultats relatifs à la France et de leurs écarts avec les constats effectués au plan mondial. Ce travail a été publié par l'Institut en 2008 sous le titre *L'Audit interne en France et dans le monde : Points de repère et tendances du CBOK.*

[17] Enquête CBOK 2006, réponses à la question « Quels sont les freins à l'utilisation des normes de l'IIA ? ».

[18] Fondée en 1969 en Californie, l'association a pris en 1994 le nom de *Information Systems Audit and Control Association.* Elle n'utilise toutefois plus que l'acronyme ISACA, non développé, *« afin de refléter la diversité de ses membres »*, qui ne se limitent pas au secteur de l'audit et du contrôle internes mais comprennent différents professionnels de la gouvernance des systèmes d'information.

[19] Comme l'IIA, l'ISACA avait initialement produit, en 1988, un document plus court (deux pages), les *Statements on Information Auditing Standards* (SISAS), qui énoncent les grands principes applicables à l'audit des systèmes d'information (indépendance et diligence de l'auditeur, plan d'audit fondé sur une évaluation des risques…).

[20] Par exemple, les modalités pratiques d'application 2 100-9 à 2 100-14 de l'IIA.

De même, en matière d'audit comptable et financier, existent les différentes normes d'audit nationales et internationales édictées par la profession comptable –qui, à l'inverse des normes de l'IIA, associent généralement les Etats à leur élaboration[21]. Elles s'appliquent toutefois essentiellement à l'audit externe (commissariat aux comptes) même si leur description de la démarche d'audit peut être pour partie transposable à l'audit interne. Au niveau mondial, il s'agit des *International Standards on Auditing* (ISA), sur lesquelles les normes d'exercice professionnel (NEP) françaises de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) s'alignent largement.

D. A l'étranger, les normes de l'audit interne dans le secteur public sont le plus souvent une adaptation des normes IIA

1. Certains Etats ont formalisé leurs propres normes d'audit, généralement identiques à celles de l'IIA et ne les complétant qu'à la marge

Les administrations étrangères ayant développé en leur sein une fonction d'audit interne appliquent généralement les normes internationales en vigueur pour la profession. Les modalités de références aux normes issues des cadres de référence en vigueur dans le secteur privé sont toutefois variables d'un pays à l'autre.

Dans certains cas, comme pour la Commission européenne ou le Canada, les auditeurs font directement référence à ces normes, qui ne sont complétées que par les règles de droit positif encadrant l'activité des entités concernées. Le seul élément de transposition consiste, par exemple pour le service d'audit interne de la Commission européenne, à se doter d'une charte déclinant et explicitant les normes applicables.

Dans d'autres cas, il est fait une référence explicite aux normes en vigueur dans le secteur privé, mais celles-ci sont aménagées et complétées pour tenir compte des spécificités de l'action administrative. Le corpus issu de ce processus de transposition est rassemblé et mis en cohérence de façon autonome par rapport au cadre de référence de l'IIA. Ainsi, au Royaume-Uni, les *Government Internal Audit Standards* constituent-ils un corpus complet, non un simple complément des normes de l'IIA.

2. Le Government Accountability Office (GAO) américain a formalisé dès 1972 un corpus de normes sans rapport avec le cadre de référence de l'IIA

Le Government Accountability Office (GAO), rattaché au Congrès des Etats-Unis, est l'auditeur externe de l'administration fédérale américaine. Il est à l'origine de l'élaboration, dès 1972, des *Generally Accepted Government Auditing Standards* (GAGAS), ou *Yellow Book*, cadre unifié et partagé par les auditeurs externes et les auditeurs internes aux différents échelons de l'administration des Etats-Unis : échelon fédéral, échelon des Etats et échelons territoriaux inférieurs à celui de l'Etat.

Promulgué par le *Comptroller General of the United States*, chef du GAO, le *Yellow Book* est un corpus propre aux administrations publiques et ne déclinant pas les normes en vigueur dans le secteur privé. Sa formalisation est d'ailleurs antérieure à celle du cadre de référence de l'IIA, qui date de 1978. Il est toutefois précisé au sein même du *Yellow Book* que les normes du secteur privé s'appliquent chaque fois qu'elles n'entrent pas en contradiction avec celles issues du *Yellow Book*. En particulier, le *Yellow Book* entretient des liens forts avec les normes issues de l'AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), applicables aux commissaires aux comptes.

La structure du *Yellow Book* s'inspire de celle du cadre de référence de l'AICPA. Il contient des principes déontologiques, des normes générales (*general standards*), des normes de travail (*field work standards*) et des normes régissant les rapports d'audit (*reporting standards*)

---

[21] En France, les NEP sont homologuées par arrêté du garde des Sceaux. De même, le code de déontologie des experts comptables (qui ne porte ce nom, correspondance directe de l'anglais *code of ethics*, que depuis 2007, après s'être appelé « *Code des devoirs professionnels* ») est fixé par décret (décret n°2007-1387 du 27 septembre 2007).

3. L'organisation internationale des auditeurs publics externes, dispose d'un code de déontologie et de normes d'audit

L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI), est une organisation non-gouvernementale rassemblant les auditeurs externes des administrations des Etats membres de l'ONU, homologues de la Cour des comptes. L'INTOSAI a publié en 1992 une première version des normes de contrôle des finances publiques. Elles ont été complétées en 1998 par un code de déontologie, puis actualisées en 2001 et en 2004. Par de nombreux aspects, elles touchent directement au travail des entités d'audit interne.

Le cadre normatif de l'INTOSAI se structure aujourd'hui autour des éléments suivants : les lignes directrices de contrôle des finances publiques, qui en constituent le socle ; le code de déontologie, dont l'objet est de guider la pratique quotidienne des auditeurs et impose notamment l'application des normes de contrôle généralement admises ; les normes de contrôle, qui incluent les postulats et principes applicables au travail d'audit ; les guides, qui permettent d'accompagner les membres de l'INTOSAI dans la mise en œuvre des normes sur leur périmètre d'attributions.

Les lignes directrices de l'INTOSAI imposent aux auditeurs internes, interlocuteurs des membres de l'INTOSAI, l'utilisation du cadre de référence de l'IIA *« qui inclut la définition de l'activité d'audit interne, le code de déontologie, les normes et des conseils pratiques »*. En outre, l'INTOSAI prévoit que les auditeurs internes doivent se conformer à son propre code de déontologie.

ANNEXE VI

LA CERTIFICATION DES SERVICES D'AUDIT ET DES AUDITEURS

SOMMAIRE

I. LA CERTIFICATION COLLECTIVE : UNE DEMARCHE COMPLEXE MAIS QUI PERMET DE RENFORCER LA CREDIBILITE DU SERVICE D'AUDIT INTERNE 1

A. LA CERTIFICATION PAR L'IFACI EST LA FORMULE LA PLUS EXIGEANTE 1

1. La certification IFACI, signe de professionnalisation de la fonction d'audit interne, est fondée sur un référentiel professionnel 1

2. La procédure de certification est consommatrice de ressources pour un service d'audit interne 3

3. Le mode de fonctionnement de l'administration est éloigné des critères de la certification 3

B. L'IFACI PROPOSE DEUX AUTRES LABELS MOINS EXIGEANTS 4

1. La revue qualité permet d'attester qu'une structure est « globalement » conforme aux normes professionnelles 4

2. La validation indépendante d'une auto-évaluation constitue l'outil élémentaire permettant d'attester de la professionnalisation d'un service 5

C. LA CERTIFICATION DE TYPE ISO, QUI POURSUIT DES OBJECTIFS « QUALITE », PEUT EGALEMENT ETRE ENVISAGEE POUR UN SERVICE CHARGE DE L'AUDIT INTERNE 5

II. LA CERTIFICATION INDIVIDUELLE PERMET DE GARANTIR LE PROFESSIONNALISME DES AUDITEURS MAIS ELLE DEMEURE ENCORE LOIN D'ETRE SYSTEMATIQUE 6

A. LA CERTIFICATION INDIVIDUELLE EST UN AUTRE MOYEN D'ATTESTER DU PROFESSIONNALISME DES TRAVAUX D'AUDIT INTERNE 6

B. LES CERTIFICATIONS INDIVIDUELLES DEMEURENT PEU REPANDUES 7

1. La diffusion du CIA progresse globalement dans le monde, mais elle demeure encore peu répandue en France 7

2. Les autres certifications sont également assez marginales 9

Les normes professionnelles de l'audit interne prévoient que les services concernés possèdent ou acquièrent collectivement les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leur responsabilité.

L'objectif central de la démarche est de renforcer l'image et la crédibilité du service chargé de l'audit au sein de l'organisation[1]. En se professionnalisant, il doit démontrer qu'il peut apporter de la valeur ajoutée à la direction générale, au comité d'audit et à toute l'organisation. Cet objectif concerne à la fois le service dans son ensemble et chacun de ses membres. Cela se traduit, d'une part, par la formation professionnelle des auditeurs et, d'autre part, par la mise en place d'un processus d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne et permettant un contrôle continu de son efficacité.

Cette annexe a pour objectif de présenter les options proposées en matière de certification collective ou individuelle et d'analyser leur intérêt dans la sphère publique.

I. LA CERTIFICATION COLLECTIVE : UNE DEMARCHE COMPLEXE MAIS QUI PERMET DE RENFORCER LA CREDIBILITE DU SERVICE D'AUDIT INTERNE

A. La certification par l'IFACI est la formule la plus exigeante

1. La certification IFACI, signe de professionnalisation de la fonction d'audit interne, est fondée sur un référentiel professionnel

Depuis 2003, l'Institut français de l'audit interne (IFACI) a mis en place une certification destinée aux services pratiquant l'audit interne.

Elle s'adresse plus particulièrement, d'une part aux directions d'audit interne d'entreprises faisant appel public à l'épargne ou soumises à des obligations de *reporting* externe sur leur contrôle interne et leur gouvernance, et d'autre part, aux organisations engagées dans des démarches qualité et se soumettant pour ce faire à des exigences de certification.

Le processus de certification porte sur les thèmes suivants : la charte de l'audit interne et l'indépendance du service ; le processus de planification annuelle ; la gestion des ressources, y compris les aspects de formation et de développement des auditeurs ; les procédures d'audit et les outils utilisés dans la conduite d'une mission d'audit ; le processus de suivi des actions de progrès mis en place par la direction. Sur ces cinq points, la certification vise à s'assurer de la conformité des services rendus au référentiel professionnel de l'audit interne (RPAI)[2].

Mis au point par l'IIA[3], le RPAI énonce les règles professionnelles que doit respecter le service d'audit interne. Il se décline en trois types d'exigences :

- celles relatives aux <u>prestations</u> que le service d'audit interne offre au service audité : elles concernent, d'une part la nature de la planification des travaux de l'audit interne, et d'autre part la réalisation à proprement parler des missions d'audit ;
- celles qui concernent les <u>moyens</u> portant sur les règles et procédures encadrant l'activité d'audit interne, les ressources qui y sont affectées et les compétences et savoir-faire des auditeurs ;
- celles touchant au <u>pilotage</u> et au <u>contrôle</u> des missions d'audit interne.

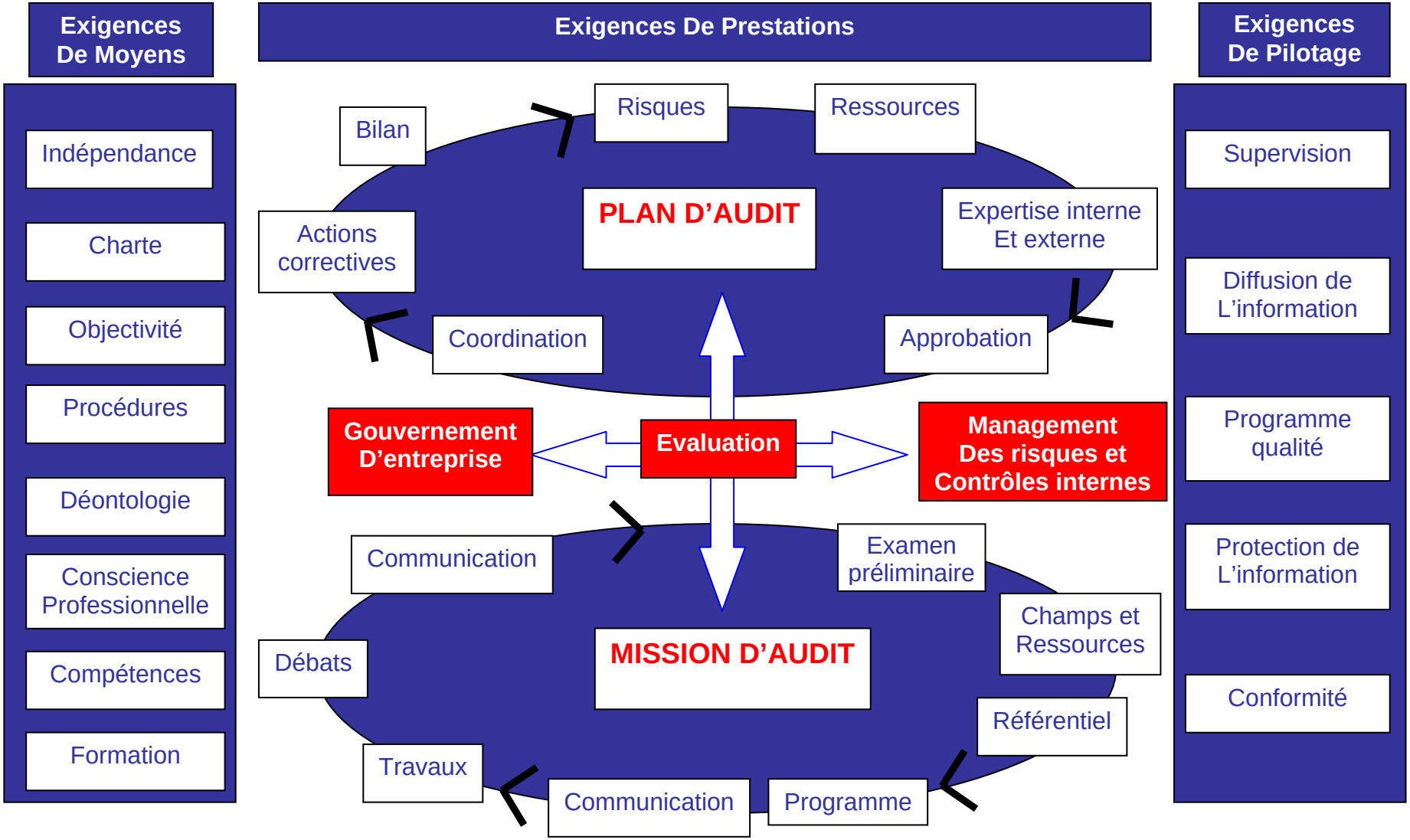
---

[1] La présente annexe utilisera indifféremment les termes de service d'audit interne (SAI) ou de direction d'audit interne (DAI) pour désigner l'entité qui, au sein d'une organisation, est chargée de réaliser l'audit interne. En pratique, la terminologie employée dépend souvent de la taille et du positionnement de l'entité au sein de l'organisation.

[2] Cf. page suivante pour une vision schématique du RPAI.

[3] IIA : *The institute of internal auditors* est une association professionnelle d'audit interne qui regroupe plus de 165 000 membres. En France, le relais national de l'IAA est l'IFACI.

Schéma 1 : Le RPAI



2. La procédure de certification est consommatrice de ressources pour un service d'audit interne

Le certificat est délivré par un comité composé de 12 membres, dont des directeurs d'audit interne, des experts et des clients des DAI. Pour chaque dossier, la décision de certifier ou pas une DAI est prise par deux rapporteurs. Ils analysent si la DAI travaille conformément au RPAI. Elle ne peut être certifiée en cas de non-conformités majeures.

La certification ne concerne pas obligatoirement le service dans sa globalité. Dans certains cas, seule une partie de l'entité est chargée des missions d'audit interne à proprement parler. La certification ne concerne alors que cette partie de l'entité.

Le temps nécessaire pour procéder à la certification immédiate pour un service d'audit interne est fonction de la taille du service. Chaque journée est facturée 1 500 € HT par l'IFACI.

Tableau 1 : Nombre de jours d'audit nécessaire à la certification

Nombre d'employés de la structure	Audit initial	Visites de suivi (chaque année)	Audit de renouvellement
1-5	15	3	6
6-10	22	5	10
11-18	25	6	12
19-25	30	7	14
26-50	33	8	16
51-100	39	9	18

Source : IFACI.

Sur le principe, la certification de l'IFACI constitue un label reconnu par l'ensemble des professionnels de l'audit interne. La mission a toutefois constaté que la pratique certification demeure relativement marginale. A ce jour, seules 25 DAI l'ont obtenu, parmi lesquelles celles de plusieurs entreprises publiques[4].

Tableau 2 : Nombre de directions d'audit interne bénéficiant d'une certification de l'IFACI en 2008

	Ensemble	Secteur public	Dont Etat
Nombre de services certifiés	25	10	0

Source : IFACI.

3. Le mode de fonctionnement de l'administration est éloigné des critères de la certification

Une administration qui demanderait aujourd'hui à être certifiée se verrait dans la plupart des cas opposer un refus par le comité de certification de l'IFACI, qui ne pourrait que constater plusieurs non-conformités majeures portant sur les points suivants :

- l'existence d'un comité d'audit indépendant

  Une DAI doit rendre compte à un comité d'audit composé d'une majorité d'administrateurs indépendants.

  A ce jour, peu de ministères se sont dotés d'un tel comité. Aucun n'inclut de membre indépendant au sens où il n'entretient aucune relation de quelque nature que ce soit avec la structure ou sa direction qui puisse compromettre l'exercice de sa liberté de jugement.

  Par ailleurs, pour garantir son indépendance, le comité d'audit doit être rattaché au plus haut niveau de l'organisation.

[4] Il s'agit de La Poste, du Pôle emploi, de la SNCF, d'Air France, de France Télécom, du Centre national d'études spatiales (CNES), d'AREVA, de la société des Autoroutes Paris-Rhin-Rhône, de l'Agence française de développement et d'Aéroport de Paris.

- un programme de travail annuel fondé sur une analyse préalable des risques

  L'analyse des risques est peu développée dans les administrations.

  Elle est rarement utilisée pour nourrir le programme de travail des services chargés de l'audit interne, essentiellement constitué de commandes des Ministres ou des directeurs d'administration centrale.

- la compétence professionnelle des auditeurs

  Même si cela n'est pas obligatoire, l'IFACI recommande la certification individuelle d'un certain nombre d'auditeurs, via l'obtention du CIA ou du CGAP[5].

  A ce jour, moins de 10 fonctionnaires de l'Etat détiennent le CIA.

- l'auditeur doit mettre en place et tenir à jour un système de suivi de ses recommandations

  Les suites données à un rapport relèvent la plupart du temps de la responsabilité des services et du Ministre concernés. Ils ne font pas intervenir le service qui l'a rédigé.

*

* *

Pour ne pas écarter l'administration de toute démarche de certification, l'IFACI mène actuellement une réflexion sur l'adaptation de certaines normes au secteur public.

B. L'IFACI propose deux autres labels moins exigeants

1. La revue qualité permet d'attester qu'une structure est « globalement » conforme aux normes professionnelles

Certains services d'audit interne ne peuvent respecter toutes les normes pour des raisons telles qu'un rattachement n'assurant pas leur indépendance ou l'inadéquation des effectifs.

L'IFACI leur propose une démarche d'évaluation externe moins exigeante que la certification classique : la revue qualité. L'exercice permet de délivrer une opinion sur le niveau de conformité aux normes professionnelles. Si celui-ci est suffisamment élevé (« globalement conforme »), le service d'audit interne peut en faire mention dans ses rapports.

Contrairement à la certification, la revue qualité ne donne pas lieu à la mise en place d'un programme de suivi et de renouvellement. Sa fréquence est celle prévue par les normes, c'est-à-dire au minimum tous les cinq ans. Elle peut être augmentée si le responsable de l'audit interne le juge approprié.

La revue qualité se fonde le plus souvent sur le RPAI, mais elle peut être aussi faire référence au manuel d'évaluation de la qualité de l'IIA[6].

Il n'y a pas de comité certificateur dans le cadre de la démarche « revue qualité ». C'est le rapporteur qui prend seul la décision finale.

En pratique, aucune organisation n'a demandé à bénéficier de la revue qualité. Selon l'IFACI, les rares DAI intéressées ont finalement opté pour la certification à proprement parler ou, à défaut, pour la validation indépendante de l'auto-évaluation (cf. *infra*).

---

[5] CIA : Certified Internal Auditor / CGAP : Certified Governement Auditing Professionnal. Pour plus de développements sur ces certificats, voir deuxième partie de cette annexe.

[6] Pour plus de détails sur les convergences et les différences entre la démarche qualité et la démarche audit interne, cf. *supra*.

2. La validation indépendante d'une auto-évaluation constitue l'outil élémentaire permettant d'attester de la professionnalisation d'un service

La validation indépendante d'une auto-évaluation s'adresse aux directions d'audit interne où la certification n'est pas jugée appropriée ou nécessaire. C'est le cas, par exemple, si l'organisation est sujette à une réglementation et une surveillance externes étendues en matière de contrôles internes et de gouvernance.

La validation indépendante est précédée d'une auto-évaluation détaillée et documentée, mise en œuvre par le responsable de l'audit interne. Cet exercice nécessite de la part de l'équipe d'évaluation une préparation rigoureuse et des ressources en conséquence.

Une première opinion est formulée par l'équipe d'audit à l'issue de l'auto-évaluation. Elle est ensuite confirmée ou non par le prestataire de la validation indépendante, dont l'opinion détermine le niveau de conformité aux normes.

La validation indépendante d'une auto-évaluation doit être pratiquée au minimum tous les cinq ans.

Selon l'IFACI, une opération de validation indépendante d'une auto-évaluation dure de 7 à 11 jours. A ce délai, il convient d'ajouter celui nécessaire à la réalisation de l'auto-évaluation, que l'IFACI estime à 40 jours au minimum.

Bien que consommatrice de temps et de ressources, la démarche peut contribuer à la formation des auditeurs et favoriser l'adhésion des équipes.

C. La certification de type ISO, qui poursuit des objectifs « qualité », peut également être envisagée pour un service chargé de l'audit interne

La certification « qualité » consiste à certifier que les activités de la direction de l'audit interne sont conduites conformément à la norme internationale ISO 9001[7].

Elle s'appuie sur des référentiels décrivant, en termes de processus, les différentes activités menées par l'organisation, le management des ressources nécessaires pour les réaliser et les modalités de leur pilotage.

Les missions d'audit qualité mesurent des écarts par rapport à ces référentiels, sans porter de jugement sur leur pertinence et sans formuler des recommandations. Il appartient à l'audité d'élaborer l'action corrective à mettre en place pour combler ces écarts.

Pour les organisations, l'audit interne et la certification qualité, peuvent être perçues comme des démarches concurrentes, alors qu'elles présentent des différences.

Le système de management de la qualité, composante du contrôle interne, est focalisé sur la satisfaction des besoins et attentes des clients de l'organisation.

Pour l'audit interne, au-delà des seuls objectifs de qualité, les buts poursuivis sont les objectifs généraux de l'organisation. Pour cela, les auditeurs internes évaluent les processus de management des risques, de contrôles et de gouvernement d'organisation. Ils contribuent à leur amélioration par des recommandations qui doivent faire l'objet de plans d'action destinés à corriger les dysfonctionnements constatés.

Au final, il peut exister des convergences entre démarche qualité et audit interne si les objectifs du système qualité sont conçus par déclinaison directe des objectifs de l'organisation.

A ce jour, l'ex-mission d'évaluation, d'audit et de contrôle (MAEC)[8] est le seul service de l'Etat à avoir obtenu la certification ISO 9001 sur son activité d'audit interne.

---

[7] La version ISO 9001 est la version datée de 2000 dite « ISO 9001 – V2000 ». Elle va être progressivement remplacée par la version ISO 9001-2008.

[8] La MAEC était le service chargé de la fonction d'audit interne au sein de l'ex-DGCP. Elle a été fusionnée avec son équivalent de l'ex-DGI (MEL). Pour plus de détails, cf. annexe relative aux ministères économiques et financiers.

Le tableau ci-dessous montre le temps nécessaire à une certification ISO.

Tableau 3 : Nombre de jours d'audit nécessaire à la certification ISO

Nombre d'employés de la structure	Audit initial + audit à blanc	Visites de suivi (par an)	Audit de renouvellement
1-10	4	1	2
11-25	6	1	2
26-45	8	1,5	3
46-65	10	2	4
66-85	11	2	4
86-125	13	2,5	5
126-175	15	3	6
176-275	17	3	6
276-425	19	3,5	7

Source : IFACI.

En France, la référence « ISO » est délivrée par des organismes certificateurs, dont l'IFACI fait partie.

II. LA CERTIFICATION INDIVIDUELLE PERMET DE GARANTIR LE PROFESSIONNALISME DES AUDITEURS MAIS ELLE DEMEURE ENCORE LOIN D'ETRE SYSTEMATIQUE

A. La certification individuelle est un autre moyen d'attester du professionnalisme des travaux d'audit interne

La certification individuelle n'est pas exigée des auditeurs internes. Les normes se bornent – et seulement depuis 2009 – à « *encourager* » ces derniers à « *démontrer leurs compétences en obtenant les certifications et qualifications professionnelles appropriées, telles que le CIA et tout autre diplôme promu par l'IIA ou par d'autres organisations professionnelles appropriées* » (norme 1210, interprétation).

Il existe diverses certifications individuelles. La principale d'entre elle est le *certified internal auditor* (CIA) délivré par l'IFACI. Les autres sont généralement spécialisés sur un secteur particulier.

Tableau 4 Récapitulatif synthétique des certifications existantes

Nom du certificat	Organisme certificateur	Nature	Conditions	Coût[9]
CIA : *certified internal auditor*	IFACI	Audit interne généraliste	Diplôme : licence minimum. Deux ans d'expérience dans l'audit interne	2 000 à 2 500 € environ
CGAP : *certified government auditing professionnal*	IFACI	Spécialisé sur le secteur public	Diplôme : licence minimum. Deux ans d'expérience dans l'audit interne	300 à 400 € environ
CFSA : *certified financial services auditor*	IFACI	Spécialisé sur le secteur financier	Diplôme : licence minimum ou 3 ans d'expérience professionnelle	300 à 400 € environ
CCSA : *certified in control self-assessment*	IFACI	Auto-évaluation	Diplôme : licence minimum ou 3 ans d'expérience professionnelle	300 à 400 €

[9] Le coût recouvre l'inscription à l'examen, ainsi que les manuels et cours de préparation aux épreuves.

Nom du certificat	Organisme certificateur	Nature	Conditions	Coût[9]
CCSA : *certified in control self-assessment*	IFACI	Auto-évaluation	Diplôme : licence minimum ou 3 ans d'expérience professionnelle	300 à 400 €
CISA: *certified information system auditor*	ISACA	Systèmes d'information	5 ans d'expérience dans l'audit, le contrôle ou la sécurité des systèmes d'information	400 € environ
DPAI : *diplôme professionnel de l'audit interne*	IFACI	Audit interne généraliste	Diplôme : licence minimum et 6 mois d'expérience professionnelle dans l'audit	3 à 6 000 € environ
Mastères	Universités et grandes écoles	Variable selon les universités	Variable selon les universités	Variable selon les universités

Source : mission.

Par ailleurs, l'IGPDE ou la DGFiP délivrent également des formations non qualifiantes.[10]

B. Les certifications individuelles demeurent peu répandues

Le tableau ci-dessous rend compte de l'évolution du nombre de détenteurs dans le monde des principales certifications.

Tableau 5 : Nombre de certifiés du CIA, du CGAP, du CCSA et du CFSA dans le monde

	2004	2005	2006	2007	2008
CIA	50 816	55 296	64 453	67 237	74 305
CGAP	703	918	1 157	1 404	1 616
CCSA	1 389	1 930	2 688	3 060	3 578
CFSA	3 246	3 370	3 642	3 870	4 107

Source : IIA.

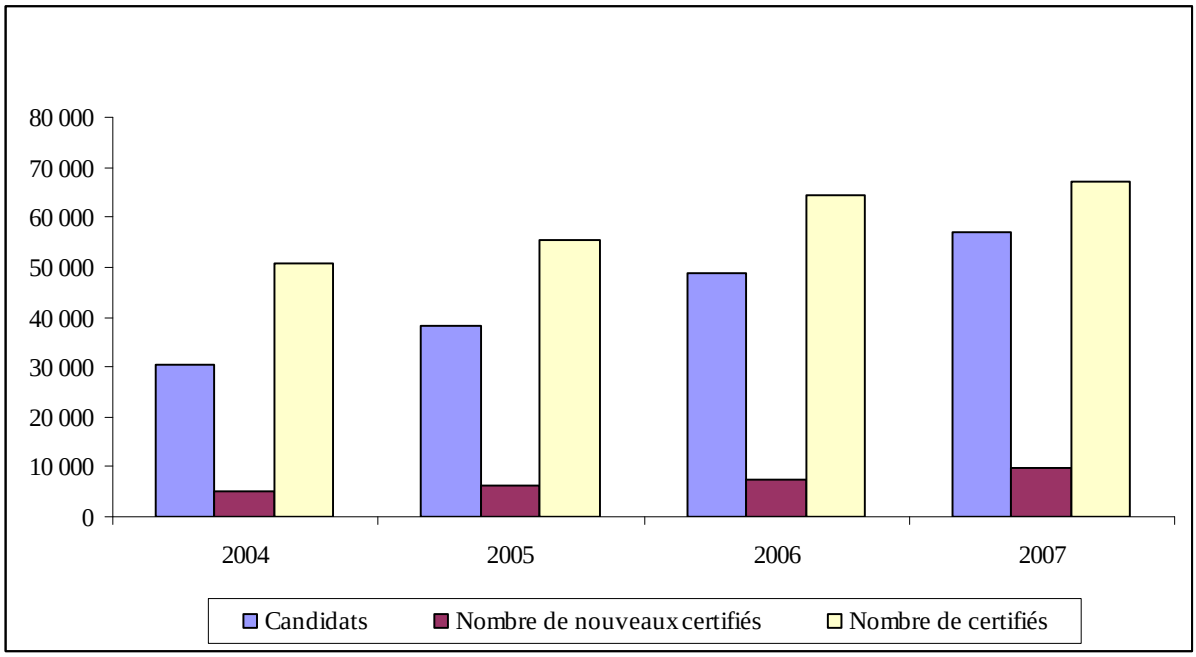
1. La diffusion du CIA progresse globalement dans le monde, mais elle demeure encore peu répandue en France

Le CIA a été créé par l'IIA en 1974.

Le nombre de certifiés CIA n'a cessé de croître ces dernières années. D'après l'IFACI, cette croissance serait néanmoins fortement concentrée aux Etats-Unis et en Asie. La diffusion de ce certificat est plus limitée en Europe.

[10] Pour une présentation plus détaillée de chaque certification, cf. pièce-jointe à l'annexe.

Figure 2 : Nombre de candidats et de titulaires du CIA entre 2004 et 2007



Source : IIA.

Certains pays ne promeuvent pas particulièrement le CIA. L'IIA britannique, deuxième du monde après les Etats-Unis en termes de nombre de membres, met en avant le *Diploma in Internal Audit Practice* (DIAP) et l'*Advanced Diploma in Internal Auditing and Management* (ADIAM). Le CIA n'est même pas présenté dans les brochures sur les certifications existantes. Le nombre de titulaires du CIA en Grande-Bretagne est de ce fait plus faible que dans d'autres pays.

D'après l'IFACI, moins d'une centaine de personnes travaillant dans le secteur public en France seraient actuellement détentrices du CIA. Parmi elles, 8 travaillent pour l'Etat, quasi exclusivement au sein du ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat (7 sur 8).

Tableau 6 : Titulaires du CIA dans le secteur public

Etat	Secteur public (collectivités locales, établissements publics, organismes de sécurité sociale, entreprises publiques)	Organisations internationales
8	63	12

Source : IFACI.

Deux études récentes réalisées par l'IFACI rendent compte de la diffusion des qualifications en France.

Selon l'enquête CBOK[11] de 2006, 27% des répondants (donc adhérents à l'IAA) déclarent une qualification professionnelle en audit interne. Ce taux est de 39% au niveau mondial. Dans une autre enquête plus récente[12], 41% des répondants ont déclaré détenir le CIA[13].

La diffusion encore restreinte du CIA est pour partie liée à un certain nombre d'inconvénients qu'il présente.

[11] L'audit interne en France et dans le monde, Point de repères et tendances du CBOK (Common Body Of Knowledge), 2006.
[12] Résultats de l'enquête sur les métiers de l'audit et du contrôle internes, IFACI - Robert Half, février 2009.
[13] L'IFACI n'a pas été en mesure de justifier des écarts entre ces deux enquêtes.

Selon la même enquête CBOK, seuls 46% des responsables d'audit interne envisagent d'inciter leurs collaborateurs à requérir la certification. 20,4% d'entre eux écartent cette perspective, dans la mesure où l'audit interne est une activité temporaire (3-4 ans maximum) et que les auditeurs internes seront tôt ou tard amenés à assumer des responsabilités opérationnelles pour lesquelles le CIA ne présente pas de valeur ajoutée.

Par ailleurs, d'après l'enquête sur la pratique de Robert Half, 14,3% des responsables d'audit interne jugent que cet examen est trop consommateur de temps.

En outre, le taux de succès à un module se situe entre 45% et 50%[14], ce qui peut décourager certaines personnes potentiellement intéressées qui craignent d'échouer à l'examen.

*

* *

En conclusion, le CIA est un certificat intéressant pour les personnes souhaitant devenir des experts de l'audit interne et accomplir leur carrière dans cette spécialité fonctionnelle en exerçant des responsabilités croissantes, notamment en devenant responsable de service d'audit interne. Pour les autres, son utilité reste à démontrer.

2. Les autres certifications sont également assez marginales

a) Le DPAI, qui est très récent, ne concerne encore que quelques dizaines de personnes en France

S'agissant du DPAI, 110 candidats se sont présentés en 2008. Le nombre total de candidats au DPAI depuis sa création est de 176 et le nombre de diplômés de 65. Parmi eux, 14 travaillent dans le secteur public, dont 3 pour l'Etat (ministères de la défense, du développement durable et ministère du budget).

D'après l'enquête CBOK, à peine un tiers des responsables d'audit interne envisagent d'inciter leurs collaborateurs à se présenter au DPAI.

Les responsables estiment que la valeur ajoutée de cet examen n'est pas perçue (15,25%), que la priorité est accordée au CIA (11,9%), que la rotation des auditeurs internes n'incite pas à les inscrire à cet examen (11,9%) ou que la préparation et l'examen sont consommateurs de temps (11,9%).

D'après l'enquête sur les métiers de l'audit et du contrôle internes, 8% des répondants ont le DPAI (soit 11 personnes). Toutefois, 17% des professionnels d'audit interne envisagent de passer le DPAI.

Pour des personnes souhaitant exercer des fonctions d'audit interne, sans nécessairement y dérouler toute leur carrière ou en devenir des experts, cette formation constitue une alternative intéressante au CIA.

b) La diffusion du CGAP ou du CISA est très restreinte

S'agissant des autres certifications existantes, les éléments transmis par l'IFACI font apparaître que le nombre de certifiés demeure encore très restreint.

Tableau 7 : Titulaires du CGAP en 2008

Monde	Europe	France
1 616	222	6

Source : ECIIA.

[14] Source : GLEIMS Publications, *Careers in Accounting*, 2008.

Actuellement, 20 000 auditeurs sont certifiés CISA à travers le monde, mais à peine 300 en France. D'après l'enquête sur les métiers de l'audit et du contrôle interne, 18% des répondants ont le CISA. En revanche, seulement 6% des professionnels d'audit interne envisage de passer le CISA.

D'après l'enquête CBOK de 2006, la qualification en audit des systèmes d'information est rare (6% en France, 10% au niveau IIA). Elle est plus courante chez les répondants spécialisés en système d'information (ces derniers représentent 71% de ceux qui ont une qualification en audit des systèmes d'information).

CERTIFICATIONS PRESENTEES

1. ***Le CIA : certified internal auditor***
2. ***Le CGAP : certified governement auditing professionnal***
3. ***Le CFSA : certified financial services auditor***
4. ***Le CCSA : certification in control self-assessment***
5. ***Le CISA : certified information systems auditor***
6. ***Le DPAI : diplôme professionnel de l'audit interne***
7. ***Les autres formations existantes***

Le CIA : certified internal auditor

LES CONDITIONS

Les candidats doivent remplir deux conditions :

- être titulaires d'un diplôme de niveau licence (ou supérieur) ou son équivalent. Les candidats ne remplissant pas cette condition peuvent néanmoins être admis à concourir si l'IAA accepte l'équivalence des études ou de l'expérience professionnelle ;
- justifier d'au moins 24 mois d'expérience dans des activités d'audit interne, ou dans une fonction équivalente.

Les candidats peuvent présenter leur candidature au programme CIA et passer les épreuves du CIA avant de remplir complètement ce critère d'expérience professionnelle. Mais ils ne pourront obtenir la certification qu'une fois la totalité des conditions du programme remplies.

LE PROGRAMME

Le programme de l'examen est divisé en quatre modules distincts. Chacun d'eux consiste à répondre à 100 questions à choix multiples. Les candidats disposent de 2h45 pour passer chaque épreuve.

Programme détaillé de l'examen du CIA
- Partie I : le rôle de l'audit interne en matière de gouvernance, de risque et de contrôle A. Respect des Normes de qualification de l'IIA B. Élaboration d'un plan à partir des risques pour déterminer les priorités de l'activité d'audit interne C. Compréhension du rôle de l'audit interne dans la gouvernance de l'organisation D. Les autres rôles et responsabilités de l'audit interne E. Notions liées à la gouvernance, au risque et au contrôle F. Planification des missions - Partie II : conduite d'une mission d'audit interne A. Conduite des missions B. Conduite des missions spécifiques C. Suivi des résultats des missions D. Concepts liés à la fraude E. Outils de l'auditeur pendant la mission - Partie III : l'analyse comptable et financière et les technologies de l'information A. Processus liés à l'activité des entreprises B. Comptabilité financière et finances C. Comptabilité de gestion D. Réglementation, législation et économie E. Technologies d'information - Partie IV : les compétences en management A. Management stratégique B. Mondialisation C. Comportement organisationnel D. Compétences en management E. Négociation

Source : IFACI.

Les candidats au CIA peuvent obtenir un crédit sur la partie IV soit grâce à une certification professionnelle délivrée par l'IIA (CCSA, CGAP ou CFSA[1], soit grâce à une certification autre (CISA, expertise comptable). Il n'existe en revanche aucune équivalence pour les parties I, II et III de l'examen du CIA.

LE COUT DU CIA

Le coût de l'examen est de 670 € pour les membres de l'IIA et de 890 € pour les non membres. Il convient en outre de s'acquitter de la cotisation annuelle d'adhésion à l'IFACI, soit 310 € HT[2].

Pour les candidats en France, l'IFACI propose des stages de préparation à chacun des modules du CIA. Chaque stage dure 1 jour et demi et coût entre 800 et 1 000 € HT. L'institut propose également des manuels et CD-ROM de préparation (400 € HT au total).

LA FORMATION CONTINUE

L'IIA impose aux certifiés de tenir à jour leurs connaissances et leurs compétences, ainsi que de suivre les améliorations et les évolutions concernant le domaine pour lequel ils ont obtenu une certification, en recourant à la formation professionnelle continue (FPP).

Celle-ci est facilitée par un processus d'auto-certification, qui consiste à effectuer et à comptabiliser le nombre d'heures de formation professionnelle continue requises, tous les deux ans.

Tableau 1 : Conditions de maintien de la certification

Situation	Conditions requises
Certifiés pratiquant l'audit	80 h de formation valides tous les deux ans
Certifiés ne pratiquant pas l'audit	Les certifiés doivent demander ce statut qui leur interdit de pratiquer de l'audit interne En contrepartie, le certifié est tenu d'accomplir seulement 40 h tous les deux ans
Certifiés « inactifs »	Ce statut est donné automatiquement à toute personne qui ne se conforme pas aux directives de la FPP. Les CIA sous le statut d'inactif ne sont pas autorisés à utiliser le titre de CIA

Source : IFACI.

L'obtention du CIA s'accompagne de l'octroi de l'équivalence de 80 heures de formation continue, qui dispensent de fait de l'exigence de formation pour les deux années suivantes.

[1] CCSA : certification en auto-évaluation des contrôles, CGAP : certification en audit des organisations publiques, CFSA : certification en audit des services financiers.
[2] Avec un tarif dégressif en fonction du nombre d'adhérents.

Le CGAP : certified governement auditing professionnal

L'IIA a mis en place depuis quelques années le *Certified Governement Auditing Professionnal* (CGAP).

L'examen CGAP porte sur les pratiques d'audit spécifiques au secteur public, et mesure la compréhension des normes d'audit public, notamment les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne, de l'IIA, et les normes d'audit public éditées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI).

Les candidats au CGAP doivent justifier de deux ans d'expérience d'audit dans une entité publique. Les frais d'examen sont de 300 € (pour les adhérents de l'IFACI) ou de 375 € (pour les non-adhérents). Les candidats disposent de 3h15 pour passer cette épreuve qui compte 125 questions à choix multiples portant sur quatre domaines : 1) Normes, gouvernance et risques/cadres de contrôle ; 2) Pratiques d'audit dans le secteur public ; 3) Compétences et techniques d'audit dans le secteur public ; 4) Environnement d'audit dans le secteur public.

Les titulaires du CGAP sont dispensés de passer le quatrième module du CIA. Dans ces conditions, il est intéressant pour les auditeurs du secteur public qui souhaitent passer le CIA d'y associer le CGAP.

La confédération européenne des instituts d'audit interne (ECIIA) envisage de créer un CGAP européen. Le travail est en cours.

Par ailleurs, le Royaume-Uni a mis en place une certification spécifique : le *Government Internal Audit Certificate* (GIAC), que tout auditeur interne est tenu de détenir pour pouvoir conduire un audit seul sans supervision dans le secteur public tous échelons confondus.

Le CFSA : c*ertified financial services auditor*

Les candidats doivent être titulaires d'un diplôme de niveau licence ou son équivalent, délivré par un établissement d'enseignement supérieur agréé. Toutefois, des exceptions peuvent être faites pour les candidats qui ont au moins 2 ans d'études supérieures et 3 ans d'expérience professionnelle générale. Ces examens sont exclusivement en anglais.

Tableau 2 : Tarifs du CFSA

	Adhérents de l'IFACI	**Non adhérents de l'IFACI**
Frais d'inscription (en une seule fois)	50 €	75 €
Tarif par certificat	250 €	300 €

Source : IFACI.

Les candidats doivent justifier de deux ans d'expérience d'audit dans un service financier. Ils doivent choisir l'une des trois disciplines suivantes pour leur examen : *Banking, Insurance* ou *Securities*. L'examen porte sur les règles d'audit interne, des risques et moyen d'y parer dans le secteur de la finance. Cette épreuve en une seule partie compte 125 questions à choix multiples. Les 100 premières questions portent sur quatre domaines, dont le candidat doit avoir une bonne connaissance : 1) Audit des services financiers ; 2) Audit des produits financiers ; 3) Audit des processus des services financiers ; 4) Environnement réglementaire. Les 25 dernières questions du QCM permettent de tester le candidat sur son niveau de maîtrise de la discipline retenue. Les candidats disposent de 3h15 pour passer cette épreuve.

Les candidats au CIA peuvent obtenir un crédit sur la partie IV grâce à au CFSA.

Le CCSA : certification in control self-assessment

Les candidats doivent être titulaires d'un diplôme de niveau licence ou son équivalent, délivré par un établissement d'enseignement supérieur agréé. Toutefois, des exceptions peuvent être faites pour les candidats qui ont au moins 2 ans d'études supérieures et 3 ans d'expérience professionnelle générale. Ces examens sont exclusivement en anglais.

Tableau 3 : Tarifs du CCSA

	Adhérents de l'IFACI	**Non adhérents de l'IFACI**
Frais d'inscription (en une seule fois)	50 €	75 €
Tarif par certificat	250 €	300 €

Source : IFACI.

Ils doivent justifier d'un an d'exercice dans une activité liée au contrôle, comme l'auto-évaluation des contrôles (CSA), l'audit, l'assurance qualité, la gestion des risques ou l'audit environnemental. Par ailleurs, ils doivent justifier de sept heures d'expérience admissible en auto-évaluation des contrôles ou d'au moins 14 heures de formation admissible en auto-évaluation des contrôles. L'examen vise à évaluer la compréhension qu'a un candidat des concepts fondamentaux et des processus d'auto-évaluation des contrôles (CSA), ainsi que des sujets connexes, tels que le risque, les contrôles et les objectifs de l'entreprise. Cette épreuve en une seule partie compte 125 questions à choix multiples portant sur six domaines : 1) Fondamentaux du CSA ; 2) Intégration du programme CSA ; 3) Éléments du processus de CSA ; 4) Objectifs/performances de l'organisation ; 5) Identification et évaluation des risques ; 6) Théorie du contrôle et son application. Les candidats disposent de 3h15 pour passer cette épreuve.

Les candidats titulaires du CCSA sont dispensés de la partie IV du CIA.

Le CISA : *certified information systems auditor*

Fondée en 1969, l'ISACA[3], qui regroupe plus de 75 000 membres, développe des normes et référentiels en matière d'audit et de contrôle des systèmes d'information.

Le CISA, *Certified Information Systems Auditor*, est le certificat d'audit des systèmes d'information. C'est une certification professionnelle reconnue à l'échelle internationale.

L'examen du CISA couvre tous les domaines de l'audit des systèmes d'information (SI), des aspects les plus techniques aux aspects les plus organisationnels : processus d'audit des systèmes informatiques ; gouvernance des SI ; gestion du cycle de vie et de l'infrastructure des systèmes ; fourniture et support des services ; protection des avoirs informatiques ; plan de continuité et de secours informatique.

Une expérience professionnelle de 5 ans dans l'audit, le contrôle ou la sécurité des systèmes d'information est requise pour cette certification. Certains diplômes et autres certifications donnent des équivalences avec les années d'expérience.

L'exigence d'expérience doit être justifiée au cours des 10 années précédant la candidature à la certification.

Comme le CIA, le CISA a mis en place une politique de formation professionnelle continue permettant de maintenir le bénéfice du certificat.

Les auditeurs CISA doivent remplir les conditions suivantes pour obtenir leur agrément :

- atteindre et déclarer un minimum annuel de 20 h de formation professionnelle continue ;
- acquitter intégralement les droits annuels de maintien de formation professionnelle continue au centre international ISACA ;
- atteindre et déclarer un minimum de 120 heures de formation professionnelle continue pendant une période de déclaration de trois ans.

L'auditeur ne respectant pas ces exigences voit son titre CISA révoqué.

Le coût du CISA est de 375 $ pour les membres de l'ISACA et de 505 $ pour les non-membres. Par ailleurs, le maintien de la certification est conditionné au paiement de frais annuels de 40 ou 75 $ (membres / non membres).

Les candidats au CIA peuvent obtenir un crédit sur la partie IV grâce à au CISA.

[3] Information systems audit and control association.

Le DPAI : diplôme professionnel de l'audit interne

Le DPAI atteste que le candidat a les connaissances fondamentales nécessaires à la pratique de l'audit interne et la capacité à conduire une mission d'audit interne, en mettant en œuvre la démarche et les techniques d'audit appropriées, en conformité avec les normes internationales de la profession.

Le programme est le suivant :

Programme détaillé du DPAI
1. Les normes professionnelles 2. Le contrôle interne 3. La conduite d'une mission d'audit interne 4. La communication orale 5. La communication écrite 6. La comptabilité 7. Les systèmes d'information 8. Le comportement de l'auditeur vis-à-vis de la fraude

Sur chacun des points du programme, l'IFACI organise des séminaires spécialisés. Chacun d'entre eux dure de 1 à 3 jours pour un coût compris entre 1 000 et 2 000 € HT par stage.

Les conditions d'obtention du DPAI sont relativement simples à remplir :

- être adhérent à l'IFACI ;
- être diplômé de l'enseignement supérieur (licence) ;
- avoir pratiqué l'audit interne pendant au moins 6 mois ;
- maîtriser l'ensemble des connaissances nécessaires à la conduite d'une mission d'audit interne ;
- suivre un certain nombre de séminaires organisés par l'IFACI ;
- réussir l'examen d'une journée : ce dernier alterne des mini-cas et des questionnaires. Il faut obtenir une moyenne au moins égale à 12/20 sur l'ensemble des thèmes du programme de l'examen, sans avoir de note inférieure à 10.

Le coût de l'examen est de 60 € environ.

En 2008, 110 candidats se sont présentés au DPAI. Le nombre total de candidats au DPAI depuis sa création est de 176 et le nombre de diplômés de 65. Parmi eux, 14 travaillent dans le secteur public, dont 3 pour l'Etat (ministères de la défense, de l'écologie et ministère du budget).

Les autres formations existantes

L'IFACI a développé des formations ainsi que des coopérations ad hoc avec le monde universitaire

L'IFACI a développé des relations avec les Universités et les Grandes Ecoles qui délivrent des diplômes de 3ème cycle en audit interne.

Il s'agit notamment de l'ESCAP-EAP, HEC Paris - Mastère Spécialisé « Audit », l'ESC Lille - Mastères Spécialisés « Audit, Contrôle de gestion et Systèmes d'Information » et « *Auditing, Management Accounting and Information Systems* », l'ESC Toulouse - Mastère Spécialisé « Audit interne et contrôle de gestion », l'IAE d'Aix en Provence - Master « Audit interne des organisations », l'IAE de Bordeaux - Master II - spécialisation Contrôle de Gestion et Audit Interne « Audit interne des organisations », l'IAE de Lille - Master II « Audit, Contrôle, Conseil » et l'IAE de Tours - Master II « Audit des entreprises internationales ».

L'ensemble des ces formations se caractérisent à la fois par des contraintes d'organisation fortes (cours et stages) qui rendent les étudiants indisponibles pendant de longs mois et des coûts liés aux frais d'inscription très élevés (plusieurs milliers d'euros par étudiant).

Les formations IGPDE ou la DGFiP

Il existe également des formations à l'audit dans le secteur public délivrées par l'IGPDE et par la DGFiP.

Ces formations visent à permettre à ceux qui sont appelés à les appliquer, mais aussi aux cadres en fonction dans les structures concernées, de comprendre et de maîtriser les objectifs et les modalités de réalisation de ces nouvelles démarches.

A l'IGPDE, les formations sont au nombre de trois : 1) enjeux et méthodes d'audit dans le secteur public ; 2) audit organisationnel en milieu administratif ; 3) posture du « conseil interne ».

Elles durent 8 jours au total et peuvent être complétées par des modules spécifiques au contrôle interne comptable et au contrôle budgétaire.

Les formations organisées à la demande par la DGFiP porte sur les notions de base en matière d'audit interne, et sur l'audit comptable et financier en particulier.

Pour des personnes souhaitant exercer des fonctions d'audit interne, sans nécessairement y dérouler toute leur carrière ou en devenir des experts, ces formations constituent des initiations intéressantes.

ANNEXE VII

LA SITUATION DANS LES MINISTERES

ANNEXE VII-A

LE MINISTÈRE CHARGE DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES ET EUROPEENNES

SOMMAIRE

I. LE CONTROLE INTERNE, LA DÉMARCHE QUALITE, LA MAÎTRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DU MINISTÈRE DES AFFAIRES ETRANGÈRES ET EUROPEENNES 1

A. LE CONTROLE INTERNE 1
B. LA DEMARCHE QUALITE 1
C. LA MAITRISE DES RISQUES 1
D. L'AUDIT INTERNE 1

II. LE SERVICE CHARGÉ DES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT OU DE CONTROLE AU SEIN DU MINISTERE DES AFFAIRES ETRANGÈRES ET EUROPÉENNES 1

A. LE PILOTAGE ET LA SUPERVISION DU SERVICE 1
B. LE FONCTIONNEMENT ET LES RELATIONS AVEC LES ENTITES AUDITEES ET INSPECTEES 2
C. LES RESSOURCES HUMAINES 2

Le ministère des affaires étrangères et européennes est de petites dimensions : il représente 4,6 Mds € de crédits annuels et moins de 16 000 emplois, soit respectivement 1,7 % du budget général et 0,7 % des effectifs de l'Etat.

Il dispose d'un dispositif de contrôle interne exclusivement centré sur la fonction comptable. Il n'existe pas de démarche de maîtrise des risques ou de référentiels de contrôle interne ni sur les autres fonctions, ni sur le cœur de métier.

I. LE CONTROLE INTERNE, LA DÉMARCHE QUALITE, LA MAITRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DU MINISTÈRE DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES ET EUROPEENNES

A. Le contrôle interne

Au ministère des affaires étrangères et européennes, le dispositif de contrôle interne concerne exclusivement le champ comptable.

Une démarche proche du contrôle interne existe en matière de sécurité. Le service de la sécurité diplomatique et de défense (SSDD), composante de la direction générale de l'administration et de la modernisation, applique des référentiels prédéfinis pour coter le niveau de sécurité de chaque poste diplomatique. Il prévoit ensuite les mesures de remise à niveau nécessaires.

B. La démarche qualité

La démarche qualité est encore assez peu présente au sein du ministère.

C. La maîtrise des risques

La cartographie des risques existe uniquement sur le champ comptable et financier.

Elle est complétée par le programme d'action ministériel (PAM) qui, chaque année, recense les progrès réalisés et les axes d'amélioration qui demeurent.

D. L'audit interne

Au sein du ministère, la fonction d'audit est dévolue à l'Inspection générale des affaires étrangères, qui a une compétence générale sur l'ensemble des activités et services du ministère.

II. LE SERVICE CHARGÉ DES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT OU DE CONTRÔLE AU SEIN DU MINISTÈRE DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES ET EUROPÉENNES

A. Le pilotage et la supervision du service

Les fonctions d'inspection, d'audit ou de conseil sont traditionnellement assurées par l'Inspection générale des affaires étrangères (IGAE).

« *L'inspection générale des affaires étrangères contrôle le fonctionnement des services diplomatiques et consulaires, tant à l'administration centrale qu'à l'étranger. Elle contrôle les organismes soumis à la tutelle du ministère des affaires étrangères et les conditions d'utilisation des moyens apportés par celui-ci aux organismes qui en bénéficient en France ou à l'étranger quelque soit la nature juridique de ces derniers.* »[1]

L'Inspection générale est directement rattachée au ministre chargé des affaires étrangères.

[1] Décret n°79-936 relatif à l'Inspection générale des affaires étrangères.

Le plan annuel de travail est établi chaque année en novembre pour l'année suivante. Il comporte à la fois :

- des missions d'inspections périodiques : l'IGAE se fixe pour objectif de visiter le réseau français à l'étranger tous les cinq ans environ. Cela représente environ 60 % de l'activité de l'année ;
- des missions diverses, dites d'audit, d'évaluation ou de conseil, qui soit relèvent d'exercices interministériels (audit d'indicateurs de performance commandités par le comité interministériel d'audit des programmes, audit comptable et financier, révision générale des politiques publiques, *etc*.), soit sont de nature plus ponctuelle.

L'ensemble représente de l'ordre de 80 missions par an, dont quelque 70 missions d'inspection auprès d'autant de postes diplomatiques et consulaires.

L'Inspection est par ailleurs représentée au sein des diverses commissions d'affectation réunies chaque année par la direction générale de l'administration. Ses membres participent également à un certain nombre d'actions de formation au profit des agents du ministère. Enfin, l'Inspecteur général est personnellement membre du conseil de direction et du conseil de sélection appelé à se prononcer sur les candidatures aux emplois supérieurs du ministère. Il participe également, aux côtés du secrétaire général, de l'évaluateur central du ministère et du directeur général de l'administration, à l'examen des résultats de l'évaluation à 360 degrés des cadres de l'administration centrale et des chefs de poste.

A ce jour, il n'existe pas de comité d'audit interne au sein du ministère auquel l'Inspection générale rende compte.

B. Le fonctionnement et les relations avec les entités auditées et inspectées

L'IGAE a mis en place un « *guide des missions d'inspection* », dont la dernière mise à jour remonte à 2006. Par ailleurs, pour ses missions de vérification, elle s'appuyait jusqu'à présent sur le « *questionnaire unique* » adressé chaque année aux ambassades et postes consulaires. Cette dernière procédure a été abandonnée au profit d'un questionnaire spécifique que l'Inspection générale adressera à l'avenir aux seuls postes diplomatiques et consulaires qu'elle a prévu d'inspecter.

Chaque mission donne lieu à la rédaction d'un rapport formalisé (une synthèse de six à huit pages, accompagnée, le cas échéant, d'annexes plus techniques). En outre, il existe une procédure écrite de suivi des recommandations des missions d'inspection dans un délai de six mois après la réalisation de la mission. Toutefois, dans la pratique, cette procédure n'est pas systématiquement mise en œuvre.

L'Inspection générale établit un rapport annuel d'activités.

En revanche, elle ne dispose d'une charte de l'audit interne.

C. Les ressources humaines

L'Inspection générale est constituée de 14 inspecteurs, y compris l'Inspecteur général et son adjoint. Ministres plénipotentiaires ou conseillers des affaires étrangères expérimentés, les inspecteurs sont assistés de six agents issus des corps de chancellerie du ministère.

Il n'existe pas de corps ou de statut d'emploi d'inspecteur.

L'affectation à l'IGAE se fait en cours de carrière, entre deux postes opérationnels.

ANNEXE VII-B

LE MINISTÈRE CHARGÉ DE L'ALIMENTATION, DE L'AGRICULTURE ET DE LA PÊCHE

SOMMAIRE

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DÉMARCHE QUALITÉ, LA MAÎTRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DU MINISTÈRE CHARGÉ DE L'ALIMENTATION, DE L'AGRICULTURE ET DE LA PÊCHE 1

A. LE CONTRÔLE INTERNE 1
B. LA DÉMARCHE QUALITÉ 4
C. LA MAÎTRISE DES RISQUES 4
D. L'AUDIT INTERNE 4

II. LES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT ET DE CONSEIL AU SEIN DU MINISTÈRE CHARGÉ DE L'ALIMENTATION, DE L'AGRICULTURE ET DE LA PÊCHE 8

A. LE PILOTAGE ET LA SUPERVISION DU CONSEIL GÉNÉRAL DE L'AGRICULTURE, DE L'ALIMENTATION ET DES ESPACES RURAUX 8
B. LE FONCTIONNEMENT ET LES RELATIONS AVEC LES STRUCTURES AUDITÉES ET INSPECTÉES 9
C. LES RESSOURCES HUMAINES 11

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DÉMARCHE QUALITÉ, LA MAÎTRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DU MINISTÈRE CHARGÉ DE L'ALIMENTATION, DE L'AGRICULTURE ET DE LA PÊCHE

A. Le contrôle interne

Parmi les politiques publiques de la compétence du ministère de l'agriculture figurent celles mises en œuvre dans le cadre de la politiques agricole commune. Il en résulte un cadre juridique spécifique et des outils et méthodes de travail issus, non de l'administration de l'Etat mais de la Commission européenne.

La réforme de la politique agricole commune au début des années 1990 a conduit à passer d'un système de soutien fondé essentiellement sur les prix à un système du revenu des exploitants assis à la fois sur les prix et sur des aides directes.

Compte tenu de l'importance des transferts financiers induits, cette réforme s'est accompagnée[1] d'un renforcement significatif des contrôles mis en place à la demande de la Commission européenne.

Le nombre de contrôles ainsi que leur nature sont fixés par la réglementation communautaire et s'imposent à tous les États membres. Ceux-ci sont eux-mêmes contrôlés par les instances européennes. S'ils ne remplissent pas l'obligation de vérifier que le versement des aides réponde bien aux exigences communautaires, ils encourent une sanction financière (appelée « refus d'apurement ») supportée par le budget national. Les contrôles sont intégrés au processus de travail, en l'occurrence l'instruction des dossiers et le paiement des aides.

Les textes encadrant la politique agricole prévoient que chaque Etat membre adopte une l'organisation de son choix pour la mise en œuvre des contrôles imposés par la Commission européenne. La France a choisi de s'appuyer sur une organisation complexe englobant les services déconcentrés de l'Etat (directions régionales de l'agriculture et de la forêt), les offices agricoles, l'Agence de services et de paiement (ASP), la commission interministérielle de coordination des contrôles (la CICC) et la commission de certification des comptes des organismes payeurs (C3OP).

Encadré – Le cadre de contrôle des aides de la PAC

Selon le principe de la gestion partagée, la Commission européenne n'effectue pas elle-même les paiements des aides communautaires aux agriculteurs, mais confie cette mission aux Etats membres, qui agissent par l'intermédiaire de 85 organismes payeurs nationaux ou régionaux. En France, ces organismes payeurs sont les offices agricoles, l'Agence unique de paiement (AUP) et le Centre national pour l'aménagement des structures des exploitations agricoles (CNASEA)[2].

Les aides communautaires sont préfinancées par les Etats membres, puis remboursées par le budget communautaire, via le Fonds européen agricole de garantie (FEAGA).(…)

En France, et depuis 2001, le préfinancement des aides communautaires est assuré par avances du Trésor mises en œuvre, sur instruction ministérielle, par l'Agence France Trésor (AFT). Ces avances sont consenties à l'AUP et permettent d'éviter un financement bancaire ou de marché qui aurait pour conséquence d'accroître la fragmentation de la dette de l'Etat et sa charge d'intérêts. Ce mécanisme de préfinancement est retracé au programme 821 « Avances à l'Agence unique de paiement au titre du préfinancement des aides communautaires de la politique agricole commune » de la mission « Avances à divers services de l'Etat ou organismes gérant des services publics ».

[1] Ex : pour la France, les aides de la PAC représentent près de 10 Mds € chaque année.
[2] Depuis ce rapport, les offices agricoles ont été regroupés au sein de France-Agri-Mer, l'AUP et le CNASEA ont fusionné pour former l'agence de services et de paiement (ASP).

Chargée de protéger les intérêts financiers de la Communauté, la Commission vérifie la sincérité des comptes des organismes payeurs et la conformité à la réglementation européenne des aides versées aux bénéficiaires finaux. En cas d'irrégularités, la Commission procède à une réfaction sur les remboursements qu'elle octroie aux Etats membres, dite « refus d'apurement ».

Ce refus d'apurement s'analyse donc comme la sanction de contrôles insuffisants ou de paiements irréguliers. Il résulte donc, soit d'un refus de certification des comptes (apurement comptable), soit de la constatation d'irrégularités dans le paiement des dépenses agricoles communautaires (apurement de conformité).

L'apurement comptable consiste à vérifier que les comptes annuels des organismes payeurs sont bien tenus et que les procédures internes de contrôle ont été mises en œuvre de façon satisfaisante. La Commission adopte une décision annuelle d'apurement des comptes avant le 30 avril de l'année suivant l'année financière concernée. Les refus d'apurement comptable résultent le plus souvent du non-respect des délais et plafonds de versement des aides communautaires, ainsi que de l'absence de recouvrement par les Etats membres des créances qu'ils détiennent sur les bénéficiaires finaux des aides, lorsqu'il est définitivement établi que celles-ci sont indues.

L'apurement de conformité consiste à s'assurer que les dépenses effectuées sont conformes à la réglementation communautaire et que les organismes payeurs ont procédé aux contrôles prévus. Cet apurement fait suite à des audits menés par la Commission et intervient plusieurs années après l'engagement des dépenses concernées.

La Commission prend deux à trois décisions d'apurement de conformité par an. La procédure d'apurement de conformité survenant plusieurs années après l'engagement effectif des dépenses, il en résulte que les éventuelles corrections financières ne s'imputent pas sur les dépenses contestées, mais sur le remboursement par la Commission des dépenses de l'année en cours.

Source : Rapport d'information « Politique agricole commune : la France à l'amende » de M. Joel Bourdin, fait au nom de la commission des finances du, Sénat, novembre 2008.

Pour superviser ces contrôles, la commission européenne s'appuie, en France, sur la commission interministérielle de coordination des contrôles (CICC) qui est chargée de la mise en œuvre d'une réglementation complexe.

Encadré – Décret n°2008-548 du 11 juin 2008 relatif à la CICC (extraits)

Article 1 – La commission interministérielle de coordination des contrôles (dénommée ci-après : « la commission ») instituée par l'article 60 de la loi du 30 décembre 2002 susvisée est compétente pour les fonds suivants : les fonds structurels européens (le Fonds européen de développement régional, le Fonds social européen, le Fonds européen d'orientation et de garantie agricole, section « orientation », et l'instrument financier d'orientation de la pêche), l'instrument européen de voisinage et de partenariat, le Fonds européen pour la pêche, le Fonds européen agricole pour le développement rural, le Fonds européen pour les réfugiés, le Fonds pour les frontières extérieures, le Fonds européen pour le retour, le Fonds européen d'intégration des ressortissants de pays tiers, le Fonds européen d'ajustement à la mondialisation et le Fonds de solidarité de l'Union européenne.

Pour les fonds structurels européens et le Fonds européen pour la pêche, la commission veille au respect des obligations contractées par la France par les autorités de gestion, de paiement et de certification et les organismes intermédiaires, notamment les collectivités territoriales lorsqu'elles exercent ces fonctions, les personnes morales ou physiques qui bénéficient de ces fonds et qui mettent en œuvre des opérations inscrites dans les programmes bénéficiant de ces fonds, les organismes par lesquels ont transité ces concours communautaires et les différentes administrations. La commission s'assure notamment de l'efficacité des systèmes de gestion et de contrôle mis en place.

Pour le Fonds européen agricole pour le développement rural, la commission veille au respect des obligations contractées par la France par les autorités de gestion et les organismes de paiement, notamment les collectivités territoriales lorsqu'elles exercent ces fonctions, les personnes morales ou physiques qui bénéficient de ces fonds et qui mettent en œuvre des opérations inscrites dans les programmes bénéficiant de ces fonds, les organismes par lesquels ont transité ces concours communautaires et les différentes administrations.

Pour les autres fonds mentionnés au premier alinéa du présent article, la commission veille au respect des dispositions des règlements susvisés par les organismes habilités chargés de la gestion, du contrôle et du paiement afférents à ces fonds, par les personnes physiques ou morales bénéficiant de ces fonds et par les différentes administrations.

Article 2 – La commission définit l'organisation et l'orientation de l'ensemble des contrôles et veille à l'établissement et à l'exécution des programmes de vérification.

Elle adresse aux autorités impliquées dans la gestion et le contrôle des fonds visés par le présent décret, notamment les collectivités territoriales, et aux ministères concernés toute recommandation nécessaire pour améliorer les systèmes de gestion et de contrôle, leur propose les mesures appropriées pour remédier aux déficiences constatées et est informée des suites qui y sont données.

Elle est destinataire des synthèses des contrôles effectués tant par les inspections et conseils généraux ministériels, les administrations centrales et les services déconcentrés des départements ministériels concernés que par les organismes habilités chargés de la gestion, du contrôle et du paiement, notamment les collectivités territoriales, et les organismes par lesquels ont transité les concours pour en évaluer les résultats.

Pour les fonds relevant de sa compétence, elle vérifie les communications relatives aux irrégularités établies par les autorités françaises avant leur transmission à la Commission européenne en application du règlement (CE) n° 1681/94 du 11 juillet 1994 modifié et du règlement (CE) n° 1828/2006 du 8 décembre 2006 susvisés.

Article 3 –

I. La commission effectue, en application des dispositions des règlements (CE) n° 2064/1997 du 15 octobre 1997, n° 1260/1999 du 21 juin 1999 et n° 438/2001 du 2 mars 2001 susvisés, les audits des systèmes de gestion et de contrôle mis en place par les personnes et organismes concernés visés au deuxième alinéa de l'article 1er du présent décret, afin de s'assurer de la qualité et de la fiabilité de ces systèmes, et établit un rapport accompagné d'une synthèse pour chaque audit de système. Elle effectue le contrôle d'opérations inscrites dans les programmes bénéficiant de fonds structurels européens.

Elle établit le rapport annuel d'activité sur les contrôles prévu à l'article 13 du règlement (CE) n° 438/2001 du 2 mars 2001 susvisé.

Elle établit sur la base de rapports contradictoires des déclarations de validité qui doivent être présentées à la Commission européenne en application des articles 15, 16 et 17 du règlement (CE) n° 438/2001 du 2 mars 2001 susvisé, pour chaque forme d'intervention.

II. - La commission est autorité d'audit au sens des articles 59 et 62 du règlement (CE) n° 1083/2006 du 11 juillet 2006 et des articles 58 et 61 du règlement (CE) n° 1198/2006 du 27 juillet 2006 susvisés, pour les programmes cofinancés par les fonds structurels et le Fonds européen pour la pêche dont la responsabilité incombe à des autorités françaises.

Elle exerce également cette fonction pour les programmes européens de coopération territoriale dont les autorités de gestion sont françaises et pour les programmes européens dont l'autorité de gestion est un groupement européen de coopération territoriale dont le siège est situé en France.

Elle établit le rapport et l'avis de conformité prévus à l'article 71 du règlement (CE) n° 1083/2006 du 11 juillet 2006 et à l'article 71 du règlement (CE) n° 1198/2006 du 27 juillet 2006 susvisés.

Elle est l'autorité compétente pour établir le résumé des audits et déclarations disponibles en application de l'article 53 ter du règlement (CE, EURATOM) n° 1605/2002 du 25 juin 2002 modifié susvisé.

Elle effectue des audits des systèmes de gestion et de contrôle sur les programmes cofinancés par le Fonds européen agricole pour le développement rural.

III. - La commission est autorité d'audit au sens des articles 25 et 30 de la décision n° 573/2007/CE, des articles 27 et 32 de la décision n° 574/2007/CE, des articles 25 et 30 de la décision n° 575/2007/CE et des articles 23 et 28 de la décision n° 2007/435/CE susvisées.

IV. - La commission est chargée de contrôler les rapports d'exécution et les états justificatifs des dépenses prévus par les articles 8 du règlement (CE) n° 2012/2002 du 11 novembre 2002 et 15 du règlement (CE) n°1927/2006 du 20 décembre 2006 susvisés.

V. - La commission est l'autorité compétente pour assurer les fonctions d'audit de la gestion des « programmes opérationnels conjoints » financés par l'instrument européen de voisinage et de partenariat, en application de l'article 10 du règlement (CE) n° 1638/2006 du 24 octobre 2006 susvisé.

Tout ce dispositif de contrôles est atypique au regard de la tradition administrative française. Son caractère obligatoire a néanmoins permis au ministère de l'agriculture de développer, dès le milieu des années 1990, une culture de travail plus propice au développement du contrôle interne.

B. La démarche qualité

La démarche qualité est encore assez peu présente au sein de cette administration.

Le service des nouvelles des marchés (SNM) est le service en charge de la cotation des produits agricoles et agroalimentaires périssables à tous les stades de commercialisation. Il est constitué d'un réseau de « centres du SNM » en région, placés sous l'autorité des directeurs régionaux de l'agriculture et de la forêt au sein de leurs services régionaux d'information statistique et économique. Le service est piloté au plan national par un échelon central, qui relevait jusqu'à présent du ministère chargé de l'agriculture, et ayant rejoint récemment le nouvel opérateur France-Agri-Mer.

Le système de management de la qualité mis en place par le SNM a été certifié conforme aux exigences de la norme ISO 9001 en 2006 pour une durée de trois ans.

Outre le SNM, le ministère de l'agriculture a engagé, à partir de 2003, une démarche qualité en maîtrise d'œuvre au sein des services d'ingénierie d'appui territorial des directions départementales de l'agriculture et de la forêt.

La direction générale de l'alimentation assure la direction des services d'inspection vétérinaires et phytosanitaires déployés sur le territoire et aux frontières nationales de l'Union européenne. Ces services comprennent plus de 4 000 inspecteurs. Ils sont chargés de contrôler la qualité sanitaire des denrées alimentaires de la production des matières premières animales et végétales dans les exploitations agricoles jusqu'à l'assiette du consommateur. Leurs contrôles s'appliquent également aux produits de la pêche et aux produits importés. La mise en conformité de l'activité de ces inspecteurs répartis dans 130 organismes et plus de 500 sites physiques nécessite un réseau structuré. Il est composé d'une cellule qualité de quatre personnes en administration centrale, d'un réseau d'une vingtaine de chargés de mission régionaux et d'un responsable assurance qualité dans chaque organisme. L'avancée de chacun des organismes d'inspection est évaluée deux fois par an par le réseau des chargés de mission régionaux grâce à une grille chiffrée. En outre, tous les organismes d'inspection sont soumis, tous les quatre ans, à un audit de même type que celui de l'accréditation, réalisé par des auditeurs qualifiés auprès du Comité français d'accréditation.

Enfin, au sein de la direction générale des politiques agricole, agroalimentaire et des territoires, la sous-direction de la gouvernance veille à la simplification et à l'harmonisation des procédures conçues par la direction générale, assure un rôle d'appui auprès des bureaux, notamment dans leur relation avec les organismes payeurs d'aides communautaires, et coordonne les activités relatives au contrôle des aides communautaires et nationales.

C. La maîtrise des risques

La cartographie des risques existe uniquement sur le champ comptable et financier.

Elle est complétée par le programme d'action ministériel (PAM), qui, chaque année, recense les progrès réalisés et les axes d'amélioration qui demeurent.

Ce dispositif s'inscrit dans le cadre de la démarche interministérielle pilotée par la DGFiP visant à développer le contrôle interne comptable et améliorer la qualité comptable afin de préparer la certification annuelle des comptes de l'Etat par la Cour des comptes.

D. L'audit interne

A l'échelon ministériel, la fonction d'audit interne est assurée par le conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux (CGAAER).

Le conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux a été créé en 2006 au terme de la fusion des entités de conseil, d'évaluation, d'inspection et d'audit du ministère qu'étaient le conseil général du génie rural, des eaux et des forêts, le conseil général vétérinaire et l'Inspection générale de l'agriculture.

Aux termes de son décret institutif, il assure des « *missions de conseil, d'inspection, d'audit, d'évaluation, de prospective, de médiation, d'appui technique et de valorisation des compétences »*[3].

Encadré – Décret n°2006-487 relatif au CGAAER (extraits)

Article 1 – Il est créé un Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux placé sous l'autorité directe du ministre chargé de l'agriculture qui le préside. Le conseil assiste les ministres dans l'exercice de leurs attributions en matière d'agriculture, de pêche, de forêt, d'alimentation, de santé et de protection des animaux et des végétaux, de formation et de recherche, de travail, d'emploi et de protection sociale agricoles, de ressources et milieux naturels, d'eau, d'environnement et de développement des territoires.

Dans ces domaines, le conseil :

- participe à la conception, au suivi et à l'évaluation des politiques publiques, à la modernisation de l'action publique, à la mesure de la performance des services centraux et déconcentrés ainsi que des établissements publics ;

- veille au bon emploi des ressources publiques ;

- contribue au progrès et à la diffusion des connaissances et des techniques ayant pour objet la promotion du développement durable, la prévention des risques naturels et technologiques et la sécurité sanitaire des aliments destinés à l'homme et aux animaux.

Il assure des missions de conseil, d'inspection, d'audit, d'évaluation, de prospective, de médiation, d'appui technique et de valorisation des compétences.

Article 2 – Le Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux est composé des membres suivants :

a) Le vice-président, les deux vice-présidents délégués, les présidents de mission permanente, les présidents de section, les présidents de commissions, ainsi que le secrétaire général, nommés à ces emplois par arrêté du ministre chargé de l'agriculture dans des conditions définies par décret en Conseil d'Etat ;

b) Les ingénieurs généraux du génie rural, des eaux et des forêts, les inspecteurs généraux de la santé publique vétérinaire et les inspecteurs généraux de l'agriculture qui n'ont pas reçu d'autre affectation ;

c) Dans la limite de 10 % des effectifs des membres du conseil général, des chargés de mission nommés, en raison de compétences particulières, par décision du ministre chargé de l'agriculture. Ils concourent, sous la responsabilité de membres du conseil mentionnés aux a et b ci-dessus, aux missions confiées à celui-ci.

Les vice-présidents délégués peuvent assurer en outre les fonctions de président de mission permanente, de section ou de commission.

Le vice-président, les vice-présidents délégués, les autres présidents de mission permanente et de section, ainsi que le secrétaire général, forment le bureau du Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux.

[3] Décret n°2006-487 du 26 avril 2006.

Article 3 – En fonction de ses besoins de qualifications scientifiques et techniques particulières, le Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux peut, dans la limite de 10 % des effectifs de ses membres, faire appel à des enseignants-chercheurs, chercheurs ou experts extérieurs. Ceux-ci sont nommés membres associés de section par arrêté du ministre chargé de l'agriculture, pour une durée maximale de trois ans, renouvelable une fois, sur proposition du bureau, et participent aux travaux des sections avec voix délibérative.

Article 4 – Le Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux se réunit en assemblée générale, en missions permanentes, en sections ou en commissions.

Tous les membres ont voix délibérative au sein des formations auxquelles ils appartiennent.

Article 5 – L'assemblée générale réunit les membres du Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux. Elle est présidée par le ministre ou par le vice-président. Elle délibère du règlement intérieur, de la charte de déontologie et du programme de travail annuel du Conseil général, qui sont soumis à l'approbation du ministre. Dans les conditions fixées par le règlement intérieur, elle délibère également du contrat d'objectifs pluriannuel, du rapport d'activité, du plan de formation du conseil général, ainsi que des questions sur lesquelles elle estime utile d'appeler l'attention des ministres intéressés.

Article 6 – La mission permanente d'inspection générale et d'audit pilote les missions relevant de l'audit de la mise en œuvre des politiques communautaires, de l'inspection des services centraux et déconcentrés ainsi que des établissements publics, de la réalisation des programmes budgétaires, du contrôle de gestion et de l'évaluation de la performance de l'action publique, du suivi de l'utilisation des subventions et des contrôles vétérinaires et phytosanitaires.

La mission permanente élabore les cadres de référence pour la mise en œuvre des actions de contrôle, d'inspection générale et d'audit au sein du ministère chargé de l'agriculture. Elle contribue à leur élaboration lorsqu'ils font intervenir d'autres départements ministériels. Elle participe à l'élaboration des références méthodologiques en matière d'évaluation des politiques publiques. Elle peut réaliser, à la demande du ministre, des actions de médiation au sein des services ou établissements publics de l'Etat.

Article 7 – La mission permanente d'orientation et de valorisation des compétences pilote l'activité de conseil individualisé et de valorisation des compétences des agents de catégorie A des corps et emplois techniques et administratifs gérés par le ministère chargé de l'agriculture. Elle élabore les cadres de références nécessaires à ces actions.

Article 8 – Les sections, dont le nombre et le champ de compétences sont fixés par arrêté du ministre chargé de l'agriculture, assurent la veille et l'appui scientifiques et techniques, l'expertise et la prospective, les études et le conseil. Elles réalisent des missions d'évaluation des politiques publiques.

Article 9 – Les commissions, dont le nombre et le champ de compétences sont fixés par arrêté du ministre chargé de l'agriculture, traitent des sujets communs aux missions permanentes et aux sections.

Article 10 – Les membres du Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux sont affectés à titre principal à l'une des missions permanentes, à l'une des sections ou, dans des conditions fixées par arrêté, à l'une des commissions, par décision du vice-président prise sur avis conforme du bureau.

Le règlement intérieur fixe les conditions dans lesquelles sont désignés les membres chargés des différentes missions confiées au conseil général.

La charte de déontologie détermine les cas d'incompatibilité entre la réalisation des missions relevant de la mission permanente d'orientation et de valorisation des compétences et de celles relevant de la mission permanente d'inspection générale et d'audit.

Article 11 – Le vice-président dirige l'activité du Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux. Il en est responsable devant le ministre. Il est assisté par les vice-présidents délégués, le bureau et, pour l'administration et le fonctionnement du conseil, par le secrétaire général.

Il est remplacé en cas d'absence par l'un des vice-présidents délégués, dans l'ordre d'ancienneté.

Le bureau est saisi de toutes les questions touchant à l'organisation et au fonctionnement du conseil. Il se prononce notamment sur les effectifs et sur les affectations à l'intérieur du conseil, ainsi que sur les nominations au conseil des membres mentionnés au c de l'article 2 et des membres associés mentionnés à l'article 3. Il arrête la répartition des membres dans les missions permanentes, les sections et les commissions.

Article 12 – Le Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux est saisi par lettre du Premier ministre, du ministre chargé de l'agriculture, du ministre chargé de l'environnement et, avec l'accord du ministre chargé de l'agriculture, des autres ministres compétents. Pour les missions d'appui techniques, le conseil peut également être sollicité directement par les directeurs des services ou établissements publics de l'Etat intéressés.

Pour les missions d'inspection générale et d'audit, le conseil ne peut être saisi que par le ministre intéressé.

Dans les domaines cités à l'article 1er, il peut également intervenir, avec l'accord du ministre chargé de l'agriculture, à la demande de collectivités territoriales, d'établissements publics, d'organismes d'intérêt général, de la Commission européenne, d'autres Etats ou d'organisations internationales.

Article 13 – Le Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux est maître de l'organisation des missions qui lui sont confiées et de ses méthodes de travail et d'investigation.

Sont mis à sa disposition les personnels administratifs et techniques et les moyens de fonctionnement nécessaires.

Les membres du conseil général arrêtent leurs rapports et formulent leurs conclusions librement et en toute indépendance.

Les membres de la mission permanente d'inspection générale et d'audit disposent de tous pouvoirs d'investigation, sur pièces et sur place, nécessaires à l'accomplissement de leurs missions, auprès des services du ministère chargé de l'agriculture ou des autres ministères qui ont confié une mission au conseil général, ainsi que des établissements publics placés sous leur tutelle dans le cadre des dispositions qui les régissent ; ils ont communication de toutes pièces, correspondances administratives, rapports d'études, documents et autres supports d'information nécessaires à leurs missions ; ils ont libre accès aux locaux des services et des établissements inspectés. Ils reçoivent, dans l'exercice de ces missions, le concours des agents du ministère de l'agriculture et, en tant que de besoin, des autres administrations.

A l'issue des missions, les rapports sont adressés au ministre intéressé par le vice-président, qui propose les modalités de communication de ceux d'entre eux qui ne sont pas communicables de plein droit.

Article 14 – Les missions du Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux sont réalisées conformément aux principes définis par une charte de déontologie répondant aux normes internationalement reconnues en matière d'audit interne des organisations publiques et approuvée par arrêté du ministre chargé de l'agriculture.

Cette charte est élaborée par un comité de déontologie, composé de personnalités qualifiées non membres du conseil général.

La composition du comité, les règles de sa saisine et de son fonctionnement sont fixées par arrêté du ministre chargé de l'agriculture.

Ce comité formule tous avis et recommandations relatifs à l'application de la charte.

Il établit un rapport annuel qui est rendu public.

Le CGAAER inclut une mission permanente d'inspection générale et d'audit (MIGA), dont les attributions consistent à piloter *« les missions relevant de l'audit et de la mise en œuvre des politiques communautaires, de l'inspection des services centraux et déconcentrés ainsi que des établissements publics, de la réalisation des programmes budgétaires, du contrôle de gestion et de l'évaluation de la performance de l'action publique, du suivi de l'utilisation des subventions et des contrôles vétérinaires et phytosanitaires ».*

La MIGA a notamment pris la suite de la mission d'audit interne qui avait été créée en 2006, pour le compte de la direction générale de l'alimentation (DGAL), au sein du conseil général vétérinaire. La DGAL s'était en effet dotée d'une fonction d'audit interne incluant une mission d'audit interne rattachée au directeur général, une charte de l'audit interne et un comité d'audit interne chargé de superviser ses travaux. Ses activités ont été reprises par le CGAER.

La DGAL a conservé en son sein une « mission d'appui au pilotage de la performance », chargée notamment du suivi des audits internes et externes, ainsi que de celui des rapports d'inspection des services de contrôle sanitaire.

II. LES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT ET DE CONSEIL AU SEIN DU MINISTÈRE CHARGÉ DE L'ALIMENTATION, DE L'AGRICULTURE ET DE LA PÊCHE

A. Le pilotage et la supervision du conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux

La fonction ministérielle d'audit interne est assurée par la MIGA, composante du CGAAER.

Les missions du CGAAER répondent à la typologie ci-après :

- les audits des politiques communautaires : audits du système intégré de gestion et de contrôle (SIGC), audits d'agrément des organismes payeurs, audits de mise en œuvre des fonds structurels en liaison avec la CICC, audits de sécurité sanitaire et phytosanitaire des aliments, audits de mise en œuvre de la politique commune de la pêche ;
- les audits nationaux : audits du CIAP, audits comptables et financiers, audits sectoriels ;
- les audits de structures, qu'il s'agisse des services déconcentrés ou des chambres d'agriculture ;
- les missions ponctuelles.

Tableau 1 – Les 138 missions réalisées par la MIGA en 2008

Thème	Nombre
Gestion des droits à paiement unique : audit interne mené conjointement avec le service d'audit interne de l'Agence unique de paiement sur 6 départements *Audits de la conditionnalité des aides :* 5 départements audités *Mise en œuvre de l'organisation commune des marchés « fruits et légumes » :* 3 départements audités	14
Missions CICC – fonds structurels : installation des jeunes (4 départements), mesures en faveur du boisement (4 départements), indemnités compensatoires des handicaps naturels (4 départements), OSIRIS[4] *Contrôles de 2ème niveau du fonds social européen :* contrôle de 5 organismes	20
Audits « risques naturels » : audit dans 12 départements	12
Audits des organismes payeurs : audits conjoints avec le CGEFI sur France-Agri-Mer, l'Agence de services et de paiement	31

[4] OSIRIS est le système d'information qui permet de gérer le FEADER.
[5] CASDAR : compte d'affectation spéciale « développement agricole et rural)

Thème	Nombre
Audits du CIAP : audits des 3 programmes en 2007-2008 et 1 programme en 2008-2009 *Audits budgétaires et comptables :* 3 audits de services déconcentrés (DRAF+DDAF+DDSV), audit évaluation des engagements du programme 149 « Forêts », audit charges à rattacher au bilan de l'Etat au titre des refus d'apurement communautaire, prêts bonifiés. *Audits des chambres d'agriculture :* audit de 6 chambres *Audits du CASDAR*[5] *:* 5 organismes audités	
Contrôles de 2ème niveau de l'instrument financier d'orientation de la pêche *Audits des contrôles de pêches maritimes*	33
Contrôles à destination : audits de 5 directions départementales des services vétérinaires (DDSV) et de la direction générale de l'alimentation *Audit des plans d'urgence contre les épizooties majeures :* audit de 8 DDSV *Passeport phytosanitaire européen :* audit de 5 régions, de 3 services délégataires et de la direction générale de l'alimentation *Audit des agréments sanitaires :* audit de 5 régions	28

Source : rapport annuel 2008 du CGAAER.

La programmation annuelle des missions est déterminée au terme d'échanges entre deux entités distinctes :

- le comité d'animation et de contrôle, qui s'assimile à un comité de direction interne au Conseil général. Il est notamment chargé de préparer le programme de travail annuel et le rapport d'activité du Conseil général ;
- le comité d'orientation, composé de représentants des différents commanditaires, bénéficiaires des missions, études et travaux conduits par le Conseil général, ainsi que de la direction du CGAAER.

Une fois le programme arrêté, la MIGA doit le mettre en œuvre et y ajouter les commandes ponctuelles d'origine ministérielle ou interministérielle.

B. Le fonctionnement et les relations avec les structures auditées et inspectées

L'article 14 du décret relatif au CGAAER fait explicitement référence aux normes professionnelles de l'audit interne : « *Les missions du conseil général de l'agriculture, de l'administration et des espaces ruraux sont réalisés conformément aux principes définis par une charte de déontologie répondant aux normes professionnellement reconnues en matière d'audit interne des organisations publiques et approuvées par arrêté du ministre chargé de l'agriculture* ».

La charte de déontologie prévue par le décret relatif au CGAAER a été approuvée par un arrêté ministériel en date du 8 juin 2009. Elle précise les grands principes déontologiques qui s'appliquent aux membres de la MIGA et à leurs missions, ainsi que les conditions de réalisation de ces dernières.

Encadré – Charte de déontologie du 8 juin 2009

Le comité de déontologie,

Vu le décret n°2006-487 relatif au Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux, notamment ses articles 10 et 14 ;

Vu l'arrêté du 26 avril 2006 relatif à l'organisation du Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux, notamment son article 9 ;

Vu la norme NFX 50-110 sur la qualité de l'expertise ;

Vu le code de déontologie de l'Institut international d'audit interne (IIA) ;

Après avoir entendu le bureau le 12 décembre 2008 et l'assemblée générale du Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux le 5 février 2009,

propose au ministre chargé de l'agriculture le projet de charte de déontologie du Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux qui suit :

Champ d'application

I. — Les missions confiées aux membres et membres associés du Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux sont conduites conformément aux règles suivantes, qui sont également applicables à toute personne mandatée par le ministre chargé de l'agriculture pour les assister.

Incompatibilités

II. — Aucun membre ou membre associé du Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux, ou personne visée au point précédent, ne peut participer à la réalisation d'une mission d'audit, d'inspection, d'évaluation ou de médiation :

— s'il est lié, par parenté, alliance, intérêt économique et financier, notamment avec l'un des acteurs concernés par la mission ;

— s'il a un intérêt économique ou financier dans l'un des organismes ou entreprises concernés par la mission ;

— s'il a exercé, depuis moins de trois ans, une responsabilité (emploi, mandat électif, mandat syndical notamment) dans l'un des services concernés ou dans la circonscription géographique concernée.

Le vice-président, après avis du bureau, peut, pour certaines missions, porter cette période à plus de trois ans.

Cependant, cette période n'est pas opposable en matière d'évaluation de politique publique, quand le conseil général n'est pas maître d'ouvrage.

III. — Les membres et membres associés du conseil général, et les personnes visées au point I, se récusent lorsqu'il leur est proposé une mission qu'ils n'estiment pas pouvoir assurer avec l'indépendance nécessaire. En cas de doute, ils saisissent le vice-président du conseil général. Le vice-président et le bureau veillent à prévenir les situations d'incompatibilité dans la répartition des missions.

IV. — Les membres du Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux, mis à la disposition ou chargés d'une mission d'appui à un autre service, ou à une autre autorité publique, cessent d'accomplir des missions d'inspection ou d'audit, à l'exception des missions en cours qu'ils peuvent terminer s'il n'y a pas d'incompatibilité au titre de la présente charte.

V. — Les membres du Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux sont soumis aux règles communes des fonctionnaires en ce qui concerne d'éventuelles activités accessoires, rémunérées ou non. Ils informent le vice-président de tout projet de ce type, qui est soumis à son accord. Dans la répartition des missions, le vice-président et le bureau veillent à prévenir toute incompatibilité générée par une telle activité. Ces décisions sont conservées afin d'en assurer l'homogénéité.

VI. — La liberté de se porter candidat à toute élection est la règle. Toutefois, le membre ou membre associé du conseil général, candidat à un mandat électoral, en informe le vice-président. Les candidats à un mandat de député, de sénateur ou de représentant au Parlement européen sont, de plus, invités à se rapprocher du vice-président pour envisager le placement en disponibilité pour convenance personnelle pendant la durée de la campagne électorale officielle.

Réalisation des missions

VII. — Dans l'ensemble des missions, particulièrement en matière d'inspection et de médiation, les membres du conseil général agissent dans le respect des personnes, en tenant compte des risques liés à des situations personnelles, notamment médicales, de divers ordres.

VIII. — Les membres du conseil général mettent en œuvre les méthodologies et techniques en usage. Le vice-président, assisté par le bureau, veille à la qualité des travaux du conseil, notamment par l'élaboration de guides méthodologiques d'audit, d'inspection, d'évaluation, de médiation, et par la formation initiale et continue des membres, dans le cadre du plan de formation. Un document-cadre précise le processus commun des missions.

IX. — Les membres du conseil général accomplissent scrupuleusement les missions qui leur sont imparties par le ministre, tout en restant maîtres de leurs méthodes de travail et du champ de leurs investigations ainsi que de leurs conclusions, conformément aux normes internationales de l'audit. Ils doivent être en mesure de détailler leurs méthodes de travail pour toute mission.

X. — Lorsqu'une mission est confiée à plusieurs membres du conseil général, le coordonnateur ou, à défaut, le président de mission, section ou commission concerné, veille à la collégialité du travail, par la définition en commun des méthodes, l'échange régulier des constatations, la préparation des conclusions et la coordination de la rédaction.

XI. — Toute conclusion écrite mettant en cause une personne ou un service est soumise, avant d'être rendue à l'autorité commanditaire, à l'avis contradictoire de la personne ou du chef de service concerné, qui est joint au rapport de mission, accompagné de la réponse de ses auteurs.

XII. — Si, durant une mission, des pressions ou des manœuvres sont exercées pour orienter ou gêner les travaux des investigateurs, le coordonnateur de la mission informe les auteurs des conséquences de leurs actes, en premier lieu de la mention qui en sera faite dans le rapport ; si les manœuvres ne cessent pas, le coordonnateur interrompt les investigations, et dresse un compte rendu qu'il transmet au vice-président, sous couvert du président de mission, section ou commission concerné.

XIII. — lorsqu'un membre ou membre associé du conseil général saisit le parquet en application du second alinéa de l'article 40 du code de procédure pénale, il en informe immédiatement le vice-président.

XIV. — En cas de divergences de vues entre membres du conseil général sur les conclusions d'une mission, le coordonnateur, puis, si nécessaire, le président de mission, section ou commission concerné, recherche une solution par la concertation. Si elle est impossible, une ou plusieurs opinions divergentes argumentées figurent dans le rapport. Le vice-président assortit ce rapport d'un commentaire.

XV. — Les membres du conseil général, assistés par le service de documentation, rassemblent et conservent la documentation nécessaire pour administrer la preuve de ce qu'ils avancent dans leurs rapports de missions.

Réserve et discrétion professionnelle

XVI. — Les membres du Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux sont soumis aux obligations de réserve et de discrétion professionnelles communes aux fonctionnaires. L'étendue des pouvoirs d'investigation résultant de l'article 13 du décret relatif au Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux confère à ses membres, au-delà des obligations communes aux fonctionnaires, des obligations particulières de réserve et de discrétion professionnelle. Le conseil général garantit aux services et institutions, objets d'investigations, la confidentialité des données issues de ces investigations lorsqu'elles sont personnelles ou couvertes par une règle légale de secret.

Diffusion de la charte

XVII. — La présente charte sera visée par tout nouveau membre ou membre associé du conseil général, dans le mois suivant son affectation. Elle sera remise aux chefs de services et responsables d'institutions concernés par une mission, au début de celle-ci.

La charte est communiquée à tous les nouveaux arrivants au CGAAER, ainsi qu'aux responsables des entités auditées.

C. Les ressources humaines

Le CGAAER est composé d'ingénieurs du génie rural, des eaux et forêts, d'inspecteurs de la santé publique vétérinaire et d'inspecteurs de l'agriculture.

La MIGA compte 35 membres permanents. Elle fait aussi appel pour la réalisation de ses missions à une trentaine d'autres membres du Conseil général.

Le Conseil est un service de débouchés. Les personnes qui le rejoignent n'ont généralement aucune expérience préalable en matière d'audit. Le service a donc fait le choix d'insister sur la formation de ses membres aux outils et aux méthodes de l'audit interne. En 2008, deux stages ont été organisés : l'un sur la sensibilisation au contrôle interne et à l'audit, avec Axe management, et l'autre sur la méthodologie de l'audit interne avec l'Institut français de l'audit interne (IFACI).

La MIGA a engagé une réflexion sur la certification individuelle de certains de ses auditeurs. Mais, à ce jour, elle estime que les certifications de l'IFACI ne sont pas adaptées aux missions hors de la sphère comptable et financière.

LE CONTRÔLE INTERNE BUDGÉTAIRE

(Document établi par la direction du budget)

La mise en place d'un contrôle interne budgétaire au sein de chaque ministère est, aujourd'hui, à la fois nécessaire et rendue plus facile, compte tenu des évolutions de la gestion publique.

Elle est nécessaire :

- pour vérifier le respect des principes de comptabilité budgétaire, désormais établis dans un référentiel publié (cf. circulaire n°DF-MNC-09-3004 du 22 janvier 2009 du ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique) ;
- pour contribuer à la fiabilité de la comptabilité générale de l'Etat, qui est alimentée, notamment, par la comptabilité budgétaire ;
- pour contribuer à la soutenabilité des finances de l'Etat.

Elle est rendue plus facile :

- parce que le déploiement de l'application Chorus rendra disponible les données nécessaires au pilotage budgétaire par la production d'informations conformes à la LOLF et complètes ;
- parce que le déploiement de Chorus conduit en outre à redéfinir l'ensemble des organisations financières des ministères, en identifiant les fonctions à remplir et les acteurs associés ;
- parce que le déploiement du contrôle interne comptable a sensibilisé les ministères aux problématiques et aux méthodes du contrôle interne.

L'enjeu du contrôle interne budgétaire : le respect du vote du Parlement.

- **la qualité de la comptabilité budgétaire** : elle permet de rendre compte au Parlement de l'usage qui a été fait de son autorisation et de fonder sur des éléments fiables une analyse, un pilotage et une évaluation de la gestion ;
- **la soutenabilité budgétaire** : elle permet de s'assurer que la gestion s'organise de manière à respecter l'autorisation parlementaire dans sa dimension annuelle et pluri-annuelle (l'objectif étant d'éviter un budget ultérieur si contraint qu'il ne permet aucune réorientation politique).

Les bénéfices attendus pour les ministères :

- fluidifier la gestion, réduire les délais de réalisation des activités -donc les coûts-, exécuter la plus grande part possible du budget alloué ;
- optimiser les choix de gestion par rapport aux objectifs poursuivis ;
- donner de la visibilité au gestionnaire ;

- améliorer la qualité de la budgétisation (par rapport à la stratégie et aux objectifs).

… et leurs agents :

- clarifier et sécuriser les tâches assignées aux agents en levant les facteurs d'incertitude sur les règles à appliquer ou les procédures à respecter ;
- permettre des organisations de travail mieux définies et moins variables dans un calendrier prévu et respecté ;
- alléger les tâches par la capitalisation des méthodes, le partage d'un socle commun défini, la documentation et la traçabilité des opérations à effectuer.

1. Le contrôle interne budgétaire

1.1. Les objectifs du contrôle interne budgétaire

Le contrôle interne budgétaire vise à donner une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs suivants :

- **la qualité de la comptabilité budgétaire**, dans ses différentes composantes telles que définies par le référentiel de comptabilité budgétaire (autorisations en AE, CP, emplois, autorisations de prélever, consommations en AE, CP, ETPT, recettes, tranches fonctionnelles, états financiers), laquelle se décline selon des critères opérationnels analogues à ceux qui s'appliquent en matière de qualité comptable ;
- **la soutenabilité budgétaire**, depuis la qualité de la programmation initiale, de son suivi et de son actualisation en gestion jusqu'à la soutenabilité de la gestion proprement dite.

La comptabilité d'analyse des coûts , la performance et la justification au premier euro ont vocation à faire l'objet de dispositifs de contrôle interne propres.

L'objectif de <u>qualité de la comptabilité budgétaire</u> se décline selon les critères opérationnels suivants :

- **régularité**
  - **réalité :** description des opérations réelles
  - **justification :** appui sur des pièces probantes
  - **présentation et bonne information :** présentation structurée par l'autorisation et selon des règles rigoureuses de tenue définies par un référentiel **;**
  - **générée par des personnes habilitées.**
- **exactitude :** correcte évaluation des engagements et des paiements
- **exhaustivité**
  - **totalité :** tous les engagements, tous les paiements et tous les encaissements de l'entité sont enregistrés
  - **non-contraction :** engagements, paiements et encaissements sont enregistrés sans contraction entre eux.
- **imputation :** correcte et régulière imputation par nature et destination s'agissant des dépenses, tranche fonctionnelle le cas échéant, entité budgétaire (budget général, compte spécial, budget annexe) et par ligne de recettes pour les recettes, destination le cas échéant (ouverture associée de crédits).
- **rattachement :** au bon budget, au bon exercice et au bon engagement.

- **sincérité** : traduction de la réalité et de l'importance des éléments comptabilisés par l'application stricte des règles de comptabilité budgétaire.

Les données des états de comptabilité budgétaire doivent permettre d'apporter à leurs destinataires une information budgétaire :

- **claire :** univoque et sans ambiguïté
- **pertinente :** directement utilisable par le destinataire et concentrée sur l'essentiel
- **lisible :** directement compréhensible par tous
- **périodique :** régulièrement transmise, et dans des délais permettant son utilisation.

La qualité et la crédibilité de l'information des états de comptabilité budgétaire résultent de la rigueur de chaque saisie et dépendent ainsi de chacun des agents qui y contribuent.

L'objectif de <u>soutenabilité budgétaire</u> se décline opérationnellement selon les trois axes suivants :

- **qualité de la programmation budgétaire initiale**
  - fondée sur des déterminants clairs et des hypothèses réalistes et sincères
  - cohérente avec la mise en œuvre des objectifs stratégiques
  - appliquant règles et procédures pour traduire de manière sincère la réalité et l'importance relative des événements prévisionnels
  - cohérente avec le cadrage pluriannuel des finances publiques

- **qualité du suivi et de l'actualisation de la programmation**
  - mise en cohérence de la programmation avec les actes de gestion et avec les modifications d'hypothèses en cours de gestion
  - qualité des échéanciers de paiement

- **soutenabilité de la gestion**
  - adéquation des projets de dépenses d'un responsable administratif aux droits d'engagement et de paiement qui lui sont notifiés ou qui sont susceptibles d'être mis à sa disposition
  - fonctionnalité des opérations d'investissement
  - maîtrise de l'impact sur les années ultérieures des décisions de gestion
  - couverture des dépenses obligatoires et inéluctables.

1.2. Définition du contrôle interne budgétaire

Il résulte des objectifs du contrôle interne budgétaire la définition suivante de celui-ci :

Le contrôle interne budgétaire est l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents choisis par l'encadrement et mis en œuvre par les responsables de tous les niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités en vue de fournir une assurance raisonnable de la qualité des informations de comptabilité budgétaire et de la soutenabilité budgétaire.

Il doit avoir pour effet de réduire le risque d'erreur ou d'omissions significatives dans la comptabilité budgétaire et d'assurer le respect de l'autorisation parlementaire.

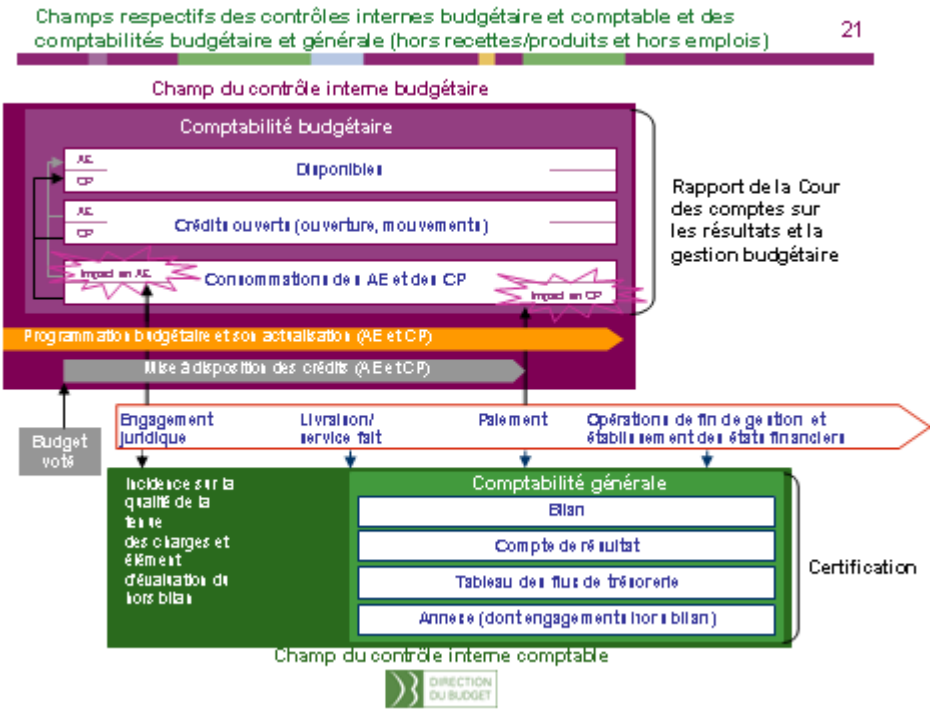
1.3. Périmètre du contrôle interne budgétaire

Le contrôle interne budgétaire est un sous-ensemble du contrôle interne :

- qui est focalisé sur l'atteinte des objectifs de qualité de la comptabilité budgétaire et de soutenabilité budgétaire,
- **et ne vise donc pas à s'assurer de la conformité des actes et de la gestion à l'ensemble des lois et règlements** : il ne comporte que les contrôles de régularité au regard des règles budgétaires. L'assurance de la régularité de la gestion et des activités doit être organisée et vérifiée par les autres dispositifs de contrôle interne du ministère ;
- **et ne porte pas non plus sur la maîtrise des activités métiers à proprement parler des ministères** (notamment il ne vise pas à s'assurer de l'atteinte des objectifs de performance des politiques ou de la gestion) : il n'est pas un contrôle de gestion ni un contrôle en opportunité. L'appui au pilotage de la gestion et de sa performance est organisé par le contrôle de gestion.

Le contrôle interne budgétaire, par ailleurs, ne se superpose pas au contrôle interne comptable mais le complète en amont :

- le contrôle interne comptable s'exerce pour l'essentiel à partir du service fait ;
- le contrôle interne budgétaire couvre l'amont de la chaîne : programmation et engagement de la dépense.



1.4. Les principes directeurs du contrôle interne budgétaire

1.4.1. Principes généraux

La mise en place du contrôle interne budgétaire est une démarche à prendre en charge par les ministères et qui s'appuie sur :

- les normes de comptabilité budgétaire et le dispositif interministériel du contrôle interne budgétaire ;
- des **structures de pilotage aux différents niveaux de responsabilité** (SG/DAF/DRH, RPROG, RBOP) ;
- une **cartographie et un dispositif de maîtrise des risques** ;
- des **procédures formalisées et documentées sur les processus budgétaires** (programmation, suivi de l'exécution, circuits de décision de la dépense, tenue de la comptabilité des engagements) ;
- des **outils** supports de la programmation et de la comptabilité budgétaire, permettant le rapprochement de la première et de la seconde (Chorus) ;
- des **structures ministérielles d'audit interne** permettant d'évaluer le contrôle interne et de l'améliorer ;
- des **ressources** de contrôleurs internes et d'auditeurs.

1.4.2. L'effort de contrôle doit être en permanence adapté aux risques et aux enjeux.

La notion de risque budgétaire découle de la définition des objectifs de soutenabilité et de qualité de la comptabilité budgétaire.

De façon générale, un risque est la **menace qu'un événement ou une action affecte la capacité d'une entité à atteindre ses objectifs.**

Les risques budgétaires recoupent donc les événements ou actions qui sont de nature à impacter négativement les objectifs de qualité de la comptabilité budgétaire et de soutenabilité.

Le contrôle interne budgétaire s'appuie sur une analyse («cartographie») des risques budgétaires consistant à :

- identifier les risques potentiels ;
- les hiérarchiser ;
- identifier les dispositifs existants visant à évaluer et à maîtriser les risques les plus importants.

Un plan d'actions permet ensuite le cas échéant de faire évoluer et de compléter les dispositifs de maîtrise des risques.

1.4.3. Eléments généraux d'organisation

Dispositif de l'entité, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité, le contrôle interne a vocation à être organisé et mis en œuvre au sein de chaque ministère par le secrétaire général et le directeur des affaires financières.

Il est intégré à la conduite et à la réalisation de toute activité. Il est exercé par tous et porté par l'encadrement. Il est décliné à chaque niveau de l'entité dans une logique de

délégation : chaque niveau est responsable de son contrôle interne et en rend compte au niveau immédiatement supérieur.

Le contrôle interne repose sur un socle de contrôles permanents et périodiques dans le cadre d'une organisation où sont clairement définis les pouvoirs et les responsabilités.

Le dispositif de contrôle interne mobilise et fédère l'ensemble des outils qui contribuent à la réalisation des objectifs : référentiels, normes et procédures, cartographie des risques, démarche qualité, contrôle de gestion, outils de pilotage, systèmes d'information, audit…

1.4.4. Un contrôle interne budgétaire à plusieurs niveaux

L'organisation d'un contrôle interne de qualité identifie plusieurs niveaux de contrôle :

- **Le contrôle interne de 1er niveau**, intégré à la conduite des activités, sollicite l'ensemble des acteurs de l'organisation. Il recouvre les contrôles quotidiens, supervisés et formalisés, réalisés sur les opérations impactant directement ou indirectement la comptabilité budgétaire.
- **Le contrôle interne de 2e niveau** est réalisé par un organe de contrôle permanent, ou tout autre acteur n'ayant pas participé au contrôle de 1er niveau. Il s'assure de l'efficacité de ce dernier, via des évaluations ou la réalisation de tests. Il se décline aussi au travers d'une activité de conseil et de soutien aux différents acteurs.
- **L'audit interne est une** activité indépendante. Il effectue des missions ciblées (alors que le contrôle de 2e niveau a un caractère plus systématique) et a la responsabilité de diagnostiquer l'ensemble du dispositif de contrôle interne et d'en recommander des améliorations.
- Dans certaines organisations, un 3e niveau de CIB peut être mis en place (dans un rôle de coordination, d'animation et de suivi pour l'ensemble du ministère).

Les contrôles de 2e niveau, et de 3e niveau lorsqu'ils existent, sont des **outils d'évaluation du dispositif de maîtrise des risques**, afin d'en détecter les faiblesses.

Cette évaluation est intrinsèque à l'organisation d'un contrôle interne. Elle participe au processus d'amélioration continue du dispositif.

Pour autant, la composition, le nombre et la taille des structures chargées de cette évaluation doivent être adaptés aux missions et au volume financier traités par le ministère ainsi qu'aux moyens humains dont celui-ci dispose.

2. Acteurs et gouvernance du contrôle interne budgétaire

Il appartient à chaque ministère de préciser l'organisation de contrôle interne budgétaire qu'il retient. Si, d'une manière générale, il convient d'exploiter toutes les synergies avec l'organisation du contrôle interne comptable et les instances existantes, il est nécessaire que l'ensemble des fonctions énumérées ci-après soient prises en charge dans l'organisation définie.

2.1. Les acteurs

Il s'agit :

- du responsable de la politique de contrôle interne budgétaire au niveau du ministère assisté du responsable de la cellule-projet en charge du déploiement de celui-ci ;
- des responsables du contrôle dans les différentes administrations centrale et services déconcentrés, appuyés par des correspondants placés auprès d'eux et chargés de l'animation et de la mise en œuvre de celui-ci au niveau opérationnel ;
- des auditeurs chargés de l'audit interne du ministère.

2.2. La gouvernance ministérielle

Elle comprend :

- un comité financier, composé du Secrétaire général, du DAF, des responsables de programme et du Contrôleur Budgétaire et Comptable Ministériel, chargé de l'examen de la programmation budgétaire, de son actualisation et des projets d'engagement à enjeu ainsi que du pilotage du contrôle interne budgétaire ;
- un comité d'audit ministériel ;
- un comité de projet du contrôle interne budgétaire composé du responsable de la cellule-projet et des correspondants du CIB.

2.3. La gouvernance interministérielle

2.3.1. La direction du budget (pour le ministre du budget et des comptes)

Le ministre du budget et des comptes étant responsable devant le Parlement de la qualité des comptabilités et du respect en exécution des lois de finances et de programmation des finances publiques (soutenabilité budgétaire en annuel et en pluri-annuel), la direction du budget produit les normes de gestion et de comptabilité budgétaire.

2.3.2. La mission d'appui au contrôle interne budgétaires (MACIB)

Elle élabore le dispositif interministériel du CIB en lien avec le dispositif de contrôle interne comptable. Elle accompagne les ministères qui le souhaitent dans les déploiements du CIB.

Elle a connaissance de l'ensemble des rapports d'audits relatifs au contrôle interne budgétaire en vue d'en tirer les conséquences en termes d'amélioration des dispositifs de CIB.

3. Articulation entre contrôle interne budgétaire et modalités d'exercice par le CBCM du contrôle financier

Le Contrôleur Budgétaire et Comptable Ministériel est, au sein de chaque ministère, le représentant du ministre chargé du budget. Il ne fait pas partie du dispositif de contrôle interne mais a vocation à moduler son contrôle financier en fonction de l'opinion qu'il se fait de l'état du contrôle interne budgétaire du ministère auprès duquel il est placé. Ceci est prévu par le décret du 27 janvier 2005.

Ce dernier a recentré le contrôle financier sur la maîtrise de l'exécution des lois de finances, à travers notamment l'identification et la prévention des risques budgétaires, ainsi que sur la qualité de la comptabilité budgétaire, puisque lorsque des projets d'acte sont soumis à son visa, le contrôleur financier les examine au regard de l'imputation de la dépense, de la disponibilité des crédits et des emplois, de l'exactitude de l'évaluation et de leur impact sur les finances publiques.

La qualité des instruments de prévision et de suivi à la disposition des ordonnateurs font en outre partie des critères servant désormais à fixer les conditions d'exercice du contrôle financier à travers le visa.

La soutenabilité budgétaire et la sécurité des procédures budgétaires deviennent ainsi des concepts clés du contrôle financier.

Dans ces conditions, l'existence et l'efficacité d'un dispositif ministériel de contrôle interne budgétaire, en donnant des assurances sur la qualité de l'information budgétaire et sur la soutenabilité, sont de nature à permettre au CBCM de moduler les modalités de ses propres contrôles, en particulier s'agissant des visas d'actes.

Pour ce faire, le CBCM doit être placé en position de pouvoir juger de l'effectivité et de l'efficacité du CIB. Il a donc sa place au sein du comité financier ministériel et du comité d'audit ministériel.de programmation, du comité de pilotage du CIB et au sein du comité d'audit ministériel. Le comité financier ministériel a vocation à devenir le nouveau cadre d'exercice du visa du CBCM.

ANNEXE VII-C

LES MINISTÈRES ÉCONOMIQUES ET FINANCIERS

SOMMAIRE

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DEMARCHE QUALITÉ ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DES MINISTERES ECONOMIQUES ET FINANCIERS 1

A. LE CONTRÔLE INTERNE CONCERNE ESSENTIELLEMENT LA FONCTION COMPTABLE ASSURÉE PAR LE MINISTÈRE CHARGÉ DU BUDGET ET DES COMPTES PUBLICS. 1

1. Le contrôle interne comptable de l'Etat 1

2. Le contrôle interne budgétaire 2

B. LES DÉMARCHES QUALITÉ 3

C. L'AUDIT INTERNE 4

1. L'audit ministériel 5

2. Le rôle d'assistance interministérielle de la DGFiP et du CGEFI 7

II. LES SERVICES CHARGÉS DE FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT ET DE CONSEIL AU SEIN DES MINISTERES ECONOMIQUES ET FINANCIERS 8

A. LA DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES (DGFIP) 8

1. Le pilotage et la supervision de la mission nationale d'audit 8

2. Le fonctionnement de la MNA et les relations avec les entités auditées et inspectées 9

3. Les ressources humaines 10

B. LE CONTRÔLE GÉNÉRAL ÉCONOMIQUE ET FINANCIER (CGEFI) 10

1. Le pilotage et la supervision du CGEFI 10

2. Le fonctionnement du CGEFI et les relations avec les entités auditées et inspectées 11

3. Les ressources humaines 13

C. L'INSPECTION GÉNÉRALE DES FINANCES (IGF) 13

1. Le pilotage et la supervision de l'IGF 13

2. Le fonctionnement de l'IGF et les relations avec les entités auditées et inspectées 13

3. Les ressources humaines 14

D. LE CONSEIL GÉNÉRAL DE L'INDUSTRIE, DE L'ÉNERGIE ET DES TECHNOLOGIES (CGIET) 14

1. Le pilotage et la supervision du CGIET 14

2. Le fonctionnement du CGIET et les relations avec les entités auditées et inspectées 16

3. Les ressources humaines 16

E. LA DIRECTION GÉNÉRALE DES DOUANES ET DES DROITS INDIRECTS (DGDDI) 16

1. Le pilotage et la supervision de l'Inspection des services de la DGDDI 16

2. Les relations de l'IS avec les entités auditées et inspectées 17

3. Les ressources humaines 18

F. L'INSTITUT NATIONAL DE LA STATISTIQUE ET DES ÉTUDES ÉCONOMIQUES (INSEE) 19

1. Le pilotage et la supervision de l'Inspection générale de l'INSEE 19

2. Le fonctionnement de l'Inspection et ses ressources humaines 19

Les ministères dits « économiques et financiers » englobent le ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi (MEIE) et le ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat (MBCPFP).

Outre ses responsabilités traditionnelles en matière économique et financière, le MEIE exerce, des attributions relatives à l'emploi et à la formation professionnelle, à l'industrie, aux petites et moyennes entreprises, au commerce, à l'artisanat, aux professions libérales et au tourisme.

Le MBCPFP est responsable de l'ensemble des finances publiques. À ce titre, il prépare les règles relatives aux finances locales et il est responsable de l'équilibre général des comptes sociaux. Il est compétent, par délégation du Premier ministre, en matière de fonction publique. Il exerce également les attributions relatives à la réforme de l'Etat.

Historiquement, les politiques publiques en matière économique, financière et de finances publiques étaient réunies au sein d'un grand ministère de « l'économie et des finances ». La politique de l'emploi et de la formation professionnelle relevait quant à elle d'un ministère en propre. En 2008, Bercy a été scindé en deux ministères et il a été décidé de regrouper les services en charge de l'économie et de l'emploi.

La présente annexe utilisera le terme de ministères économiques et financiers pour désigner l'ensemble formé par le ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et le ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat (MBCPFP).

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DÉMARCHE QUALITÉ ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DES MINISTÈRES ÉCONOMIQUES ET FINANCIERS

A. Le contrôle interne concerne essentiellement la fonction comptable assurée par le ministère chargé du budget et des comptes publics.

1. Le contrôle interne comptable de l'Etat

Le contrôle interne comptable de l'Etat (CICE) est une composante essentielle d'un dispositif global de maîtrise des risques des services de l'Etat.

Le périmètre ne concerne pas uniquement les comptables, mais tous les acteurs qui interviennent en amont de l'enregistrement comptable dans la mesure où leurs opérations ont vocation à être retracées dans les comptes de l'Etat. Les acteurs concernés sont donc non seulement les services comptables de l'Etat, mais aussi des services gestionnaires dans l'ensemble de l'administration.

Le pilotage global du CICE est une attribution du ministère chargé du budget et des comptes publics. Il est assuré en son sein par la direction générale des finances publiques (DGFiP).

La DGFiP a élaboré des normes de contrôle interne comptable, une cartographie des processus commune à l'ensemble de l'administration et une méthodologie de maîtrise des risques comptables. Les normes du contrôle interne comptable sont déclinées de manière opérationnelle dans un référentiel qui identifie les risques inhérents à chaque processus et les mesures de contrôle interne permettant de les maîtriser.

La démarche de contrôle interne comptable repose sur la gouvernance suivante :

- le comité national de contrôle interne, formation collégiale présidée par le directeur général des finances publiques, est chargé de définir la politique de CIC. Il détermine notamment les orientations du plan national de contrôle interne (PNCI) ;
- le comité national d'audit est chargé de superviser l'audit interne comptable, assuré conjointement par la mission nationale d'audit de la DGFiP et par les ministères eux-mêmes ;
- le comité de pilotage de la clôture est chargé de suivre le déroulement des opérations d'inventaire et la clôture des comptes.

Les dispositifs de contrôle interne comptable sont désormais déployés au sein des administrations centrales. La DGFiP souhaite les étendre aux services déconcentrés et aux opérateurs.

Très récemment, la DGFiP a décidé de la mise en place d'un dispositif interne global de maîtrise de ses risques. Pour ce faire, le directeur général a créé un comité national ainsi qu'une mission nationale de maîtrise des risques [1].

Le comité veille, d'une part, à ce que le niveau central élabore, pour l'exercice de chaque mission, les référentiels d'organisation, de procédure et de contrôle, d'autre part, à ce que le niveau local les mette en œuvre. Il approuve la cartographie des risques et les contrôles afférents et valide la modulation des contrôles en fonction de l'exposition et de la sensibilité des risques.

L'action du comité est relayée :

- par les pôles métiers qui conçoivent et mettent à disposition du réseau les outils de toute nature en termes d'organisation, de documentation, de contrôle et de formation permettant de maîtriser les activités ;
- par la mission nationale maîtrise des risques : cette mission a la responsabilité d'impulser, de coordonner, d'homogénéiser le dispositif de maîtrise des risques de l'ensemble de la direction générale et de s'assurer de sa mise en oeuvre. A ce titre, elle travaille en collaboration avec les pôles métiers. Elle rend compte au comité national de l'état d'avancement des travaux, évalue leur pertinence et valide leur évolution.

2. Le contrôle interne budgétaire

La direction du budget et le contrôle général économique et financier (CGEFI) ont décidé en 2008 de la mise en place d'un contrôle interne budgétaire (CIB) en complément du contrôle interne comptable piloté par la DGFiP.

Le contrôle interne budgétaire vise à assurer les objectifs de qualité de la tenue de la comptabilité budgétaire, notamment celle des autorisations d'engagement, de la programmation initiale, de son suivi et de son actualisation en cours de gestion.

Le CIB a vocation à être placé sous la responsabilité des directeurs des affaires financières des ministères, dans le cadre de référentiels définis par la direction du budget. Il appartiendra aux contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM) de veiller à sa qualité.

Une mission d'audit et de contrôle internes budgétaires a été créée pour préparer et conduire le déploiement du contrôle interne budgétaire puis de l'audit interne budgétaire. Instituée au sein du contrôle général économique et financier (CGEFI), elle est placée sous l'autorité fonctionnelle du directeur du budget.

Les attributions de la mission d'audit et de contrôle interne budgétaire (MACIB) se rattachent à trois volets :

- établir le référentiel interministériel de contrôle interne budgétaire, y compris la méthodologie d'élaboration de la cartographie des risques et des plans d'action ;
- accompagner la mise en place dans les ministères du comité financier d'examen de la programmation et des engagements ;
- établir la méthodologie des audits budgétaires et en piloter la réalisation avec le concours d'auditeurs du CGEFI (programmation, validation et suivi des plans d'action). Ces audits seront conduits, en liaison avec les structures d'audit interne des ministères, à la demande des ministères, des CBCM ou de la direction du budget.

Le CIB n'est pas encore déployé à ce jour dans les ministères.

---

[1] *Cf.* les circulaires du 30 juillet 2009 du directeur général des finances publiques relatives à l'organisation de la maîtrise des risques et à l'organisation de l'audit au sein de la direction générale des finances publiques.

Fin 2007, le ministère de la culture et de la communication s'était porté candidat pour expérimenter la réforme du contrôle budgétaire fondée sur la mise en place d'un contrôle interne budgétaire.

Cette expérimentation a démarré en juin 2008 avec une phase préparatoire jusqu'en décembre qui a permis d'élaborer une cartographie des processus budgétaires et une cartographie des risques, puis un plan d'action de contrôle interne budgétaire ainsi que les règles de fonctionnement du nouveau comité financier. Le 1er semestre 2009, outre la mise en place du comité financier, a été consacré aux travaux relatifs à la méthodologie de la programmation budgétaire qui constitue l'un des principaux enjeux du plan d'action de ce ministère.

Les travaux relatifs au déploiement du contrôle interne budgétaire sont étendus depuis quelques semaines aux ministères sociaux et à celui de la défense[2].

B. Les démarches qualité

Les ministères économiques et financiers sont marqués par un foisonnement des démarches de certifications qualité. Le tableau ci-dessous résume les principales d'entre elles.

Tableau 1 – Les différents labels en vigueur en 2008

Service	Champ	Référentiel	Date d'obtention	Observation
DGCCRF, 3 unités départementales	Accueil du public	Label Marianne	2008	Certification externe par l'AFAQ/AFNOR
DGCCRF, 5 laboratoires communs avec la DGDDI (sur 11)	Analyses alimentaires et produits industriels	ISO CEI 17025	Depuis 1991	Certification par la COFRAC
DGDDI	Délivrance du RTC	Certification de service	Septembre 2007	Certification externe par l'AFAQ/AFNOR
DGCIS (DRIRE)	Toutes les activités	ISO 9001-2000 et ISO 14001-2000	Progressif depuis 1997	Certification externe par l'AFAQ/AFNOR, et par Ecopass pour l'ISO 14001 de la DRIRE Bourgogne
DGFiP, ex MAEC et ex missions régionales d'audit	Activités d'audit	ISO 9001-2000	2006 pour le niveau central et à partir de 2007 pour les missions régionales	Certification délivrée par l'IFACI pour l'ex MAEC et par l'AFAQ/AFNOR pour les missions régionales
DGFiP, 18 trésoreries et 19 hôtels des impôts	Accueil du public	Certification de service (*Qualifinances*)		Le référentiel *Qualifinances* a été publié au JO du 5 juillet 2007
DGFiP, centre d'encaissement de Lille	Toutes les activités	ISO 9001-2000	Janvier 2007	
DGTPE-UBIFRANCE	Appui au développement international des entreprises	ISO 9001-2000	Juillet 2006	Certification par l'AFAQ/AFNOR
DPAEP	Politique immobilière	ISO 9001-2000	Depuis 2001	Certification par l'AFAQ/AFNOR de

[2] La démarche de contrôle interne budgétaire est présentée plus en détails en pièce jointe à la présente annexe.

Service	Champ	Référentiel	Date d'obtention	Observation
				la sous-direction et des 7 antennes
AIFE	Ensemble de la structure	ISO 9001-2000	Septembre 2008	Certification par l'AFAQ/AFNOR de la sous-direction et des 7 antennes

Source : Secrétariat général.

L'ex-MAEC a été le premier service chargé de missions d'audit interne à obtenir, en 2006, la certification ISO au sein de l'administration de l'Etat. L'objectif de cette démarche était la professionnalisation des méthodes de travail, qui a donné à ce service la légitimité nécessaire pour conduire des missions d'audit interne sur la fonction comptable dans l'ensemble des ministères.

Professionnalisation des méthodes → Qualité des travaux → Légitimité reconnue par les « clients » + absence de concurrence

=

Reconnaissance de l'ex-MAEC comme service central de référence en matière d'audit comptable et financier (CHU)

Source : mission.

C. L'audit interne

Les ministères économiques et financiers disposent de plusieurs services ayant des attributions en matière d'audit interne : le Contrôle général économique et financier (CGEFI), le Conseil général de l'industrie, de l'énergie et des technologies (CGIET), la Direction générale des finances publiques (DGFiP), la Direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI), l'Inspection générale de l'INSEE (IGINSEE) et l'Inspection générale des Finances (IGF).

L'audit interne s'organise à différents échelons :

- au sein des directions : la DGFiP, la DGDDI, la DGCCRF et l'INSEE disposent respectivement de la Mission nationale d'audit, de l'Inspection des services, de l'Inspection générale des services[3] et de l'Inspection générale de l'INSEE pour assurer la fonction d'audit interne à la direction générale ;
- à l'échelon ministériel, un comité d'audit a été mis en place au 2ème semestre 2008 afin de structurer la fonction d'audit interne. Il regroupe le CGEFI, le CGIET, la DGFiP, la DGDDI et l'IGF.
- à l'échelon interministériel : deux services sont mobilisés dans le cadre d'une approche transversale de la fonction d'audit interne. Il s'agit du CGEFI, qui va au-delà de sa spécialisation sur son champ d'intervention traditionnel auprès des opérateurs de l'Etat, et de la DGFiP, qui est chargée de piloter l'audit comptable et financier au niveau interministériel.

[3] Non rencontrée par la mission.

Tableau 2 – Les différents niveaux d'intervention des services d'audit interne

	CGEFI	DGFiP	CGIET	IGF	DGDDI	INSEE
Interministériel	X	X	-	-	-	-
Ministères économiques et financiers	X	X	X	X	X	-
Direction	-	X	X	-	X	X

Source : mission.

1. L'audit ministériel

Le champ de l'audit interne ministériel, en application de la charte, est limité aux processus financiers et comptables de l'Etat. Il s'intègre dans la catégorie de l'audit de régularité. Néanmoins, les missions d'audit interne ne se cantonnent pas à la phase comptable des processus audités, mais permettent d'apprécier toute la chaîne de traitement, y compris le volet opérationnel, voire budgétaire, de la compétence des gestionnaires en amont de la procédure. La dimension de conseil est également intégrée au champ de l'audit interne.

En outre, bien que le ministère chargé des comptes publics exerce des attributions interministérielles en matière comptable, le comité n'a pas compétence sur les audits comptables et financiers réalisés dans les autres ministères.

Le secrétaire général des ministères n'exclut pas, à terme, d'étendre le champ de compétence de l'audit interne ministériel à l'ensemble des métiers et des activités des ministères économiques et financiers.

Encadré – Le rôle du comité ministériel d'audit

La maîtrise des risques comptables et financiers constitue la priorité de ce comité. Sa compétence est restreinte aux processus comptables associés aux programmes LOLF des ministères financiers. Le CMA ne se substitue pas aux comités d'audit directionnels qui existent à la DGFiP et à la DGDDI.

Le CMA est présidé par le Secrétaire général. L'ensemble des directeurs des ministères en sont membres de droit. Sont membres de ce comité en tant que personnalités qualifiées : le chef du service de l'IGF, celui du CGEFI, le Vice-président du CGIET, le chef du service du CBCM. Enfin, sont membres en tant qu'experts le chef de la mission nationale d'audit de la DGFiP[4] et le chef de l'IS de la DGDDI[5].

Le CMA valide le programme d'audit, en s'appuyant notamment sur des cartographies directionnelles des enjeux et des risques et sur le plan d'action ministériel de contrôle interne comptable. Il est destinataire des synthèses des rapports d'audits qu'il a commandités et dont il effectue le suivi des plans d'action en résultat.

Source : rapport 2008 sur le contrôle interne comptable de l'Etat.

Un comité méthodologique, auquel participent les différents corps et services d'audit des deux ministères, appuie le comité ministériel d'audit dans ses missions. Présidé par le chef du service de l'Inspection générale des Finances, il a pour mission d'harmoniser les méthodes d'audit et de la mise à jour de la cartographie des risques. Il propose le programme d'audit soumis à la validation du comité ministériel d'audit. Treize thèmes d'audits ont été retenus au titre de l'exercice 2008-2009.

[4] Le terme est désormais caduc, l'appellation de département de la stratégie et de l'audit n'apparaissant plus dans l'organigramme de la DGFiP.
[5] L'inspection générale de l'INSEE ne participe pas au comité ministériel d'audit.

Encadré – Les treize thèmes d'audits de l'exercice 2008-2009

Processus parc immobilier
Provisionnement des prêts et avances
Suivi des contentieux et des provisions pour litiges
Participation : gestion des dotations aux établissements publics
CAS Pensions
Participations : dispositif de pilotage et de fiabilisation du compte 26
Immobilisations incorporelles : logiciels
Procédures de contrôle des crédits affectés à des organismes privés
Réorganisation des fonctions budgétaires et comptables au sein de la DGTPE
Provisions pour charge au titre des comptes épargne-temps
Dettes et créances réciproques avec les opérateurs des ministères financiers
Recensement des passifs d'intervention
Processus de commande publique et frais de déplacement

La réunion constitutive du CMA, qui s'est tenue le 30 septembre 2008 sous la présidence du Secrétaire général et à laquelle ont participé l'ensemble des directeurs des deux ministères, des chefs de corps d'audit et le CBCM a permis de discuter le projet de charte d'audit ainsi que le programme de travail 2008-2009. La charte d'audit interne est un document fondateur qui précise les objectifs et l'étendue de la fonction d'audit interne ministériel au sein des ministères économique et financier. Elle comporte également un volet déontologique.

Lors de la réunion du CMA du 26 juin 2009, la charte d'audit interne a été recomposée de sorte de bien distinguer et décrire les objectifs de l'audit interne, et ses instances de gouvernance, ainsi que la méthodologie et la déontologie mises en œuvre et respectées par les auditeurs. Par ailleurs, afin de structurer la fonction d'audit interne organisée de manière purement fonctionnelle à l'échelon ministériel, une annexe méthodologique qui précise le rôle des acteurs et décrit le mode opératoire de l'audit interne a été adjointe à la charte. Cette annexe décrit les modalités de programmation, de déroulement et de valorisation des audits.

Encadré – Agencement du projet de charte de l'audit interne ministériel

Chapitre I – La fonction de l'audit interne ministériel
Chapitre II – L'organisation de l'audit interne ministériel
Chapitre III – La méthodologie
Chapitre IV – Le code de déontologie

Enfin, le comité ministériel d'audit souhaite à terme mieux formaliser les relations avec l'auditeur externe (la Cour des comptes) dans le cadre de la certification des comptes de l'Etat.

2. *Le rôle d'assistance interministérielle de la DGFiP et du CGEFI*

Depuis 2006, la Cour des comptes est chargée de certifier « *la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat* »[6]. Dans le cadre de la démarche de certification, l'audit interne a pour finalité de contribuer au renforcement de l'effectivité et de l'efficacité des dispositifs de contrôle interne et de la qualité comptable de l'Etat.

Dans ce nouveau contexte, la DGFiP et le CGEFI sont progressivement devenus des référents interministériels en matière d'audit comptable et financier.

a) Le rôle de la direction générale des finances publiques

La DGFiP, teneur des comptes de l'Etat, doit s'assurer de leur qualité. Pour cela, il lui revient de piloter le déploiement du dispositif de contrôle interne comptable dans l'ensemble de l'administration de l'Etat. La DGFiP a conçu à cet effet une offre de services à l'attention des différents ministères, avec lesquels elle conduit des audits partenariaux. Divers audits ont été conduits depuis 2006 avec l'ensemble des départements ministériels.

Tableau 3 – Audits associant les ministères réalisés en 2008

Ministère	Thème
Ecologie	Infrastructures routières
Intérieur	Audit informatique de l'application « Gestion des Moyens Matériels de la Police Nationale » Pilotage et suivi des engagements contractuels de l'Etat au titre du programme 123 « Conditions de vie outre-mer »
Justice	Procédures comptables des services pénitentiaires
Premier ministre	Programme 158 « Indemnisation des victimes des persécutions antisémites et des actes de barbarie pendant la seconde guerre mondiale » Budget annexe des publications officielles et informations administratives (BAPOIA)
Agriculture	Charges de bonification d'intérêt
Défense	Base aérienne d'Istres – frais de déplacements Marine –Aitres immobilisations corporelles et stocks Marine – recettes Air : CICE à la SLAM de Châteaudun
Education nationale/Enseignement supérieur et recherche	Réconciliation des dettes et créances entre les ministères MEN/MESR et leurs opérateurs
Affaires étrangères	Processus « commande publique » et fonction achat du ministère
Santé/Jeunesse et Sports	Organisation, mise en œuvre et pilotage du dispositif de contrôle interne comptable Coordination du contrôle interne comptable du CBCM et des comptables des opérateurs
Travail	Dispositif du contrôle interne comptable

Source : rapport 2008 sur le contrôle interne comptable de l'Etat.

Le caractère interministériel des interventions de la DGFiP est encore accru par d'autres partenariats existants : contrôle des organismes de sécurité sociale dans le cadre des comités régionaux d'examen des comptes des organismes de sécurité sociale, contrôle d'organismes HLM en partenariat avec la MIILOS[7], contrôle des fonds structurels européens en liaison avec les services préfectoraux.

[6] Article 58 de la loi organique relative aux lois de finances.
[7] Mission interministérielle d'inspection du logement social : cf. annexe relative au ministère de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de la mer.

Enfin, la DGFiP développe son offre d'assistance au travers de formations aux techniques d'audit dispensées au sein des ministères qui en font la demande.

b) Le rôle du contrôle général économique et financier

S'agissant du CGEFI, celui-ci est chargé de contribuer à l'amélioration de la qualité comptable et financière des opérateurs et organismes publics relevant de l'Etat relevant de son contrôle.

Dans le cadre de leurs activités de contrôle, les contrôleurs généraux auprès des opérateurs ont un rôle d'incitation et d'accompagnement, facilitant l'appropriation par l'opérateur d'une approche par les risques et du contrôle interne. De manière indépendante des contrôleurs chargés de l'exercice sur les organismes, le CGEFI développe une mission d'audits comptables et financiers des opérateurs, qui sont mis en œuvre notamment en partenariat avec la DGFiP. En 2009, il est prévu d'auditer à ce titre notamment les organismes suivants : le Port autonome de Strasbourg, l'ADEME, le CROUS de Versailles et l'Etablissement public d'aménagement de Marne la Vallée.

L'organisation mise en place pour préparer au sein de l'administration la certification des comptes de l'Etat est formalisée dans le cadre d'une convention tripartite signée fin 2008 entre la Cour des comptes, la DGFiP et le CGEFI.

A partir de 2010, le CGEFI sera également chargé de participer à des audits budgétaires ministériels. Cette nouvelle compétence renforcera encore davantage le caractère interministériel du rôle joué par le CGEFI.

II. LES SERVICES CHARGÉS DE FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT ET DE CONSEIL AU SEIN DES MINISTÈRES ÉCONOMIQUES ET FINANCIERS

A. La direction générale des finances publiques (DGFiP)

1. Le pilotage et la supervision de la mission nationale d'audit

L'organisation de l'audit de la DGFiP a été redéfinie par la circulaire du 30 juillet 2009. Elle repose sur trois niveaux : le niveau national définit les orientations, conduit les audits nationaux, anime et pilote la politique d'audit dans le réseau ; l'échelon interrégional relaie la politique nationale et coordonne les travaux locaux ; le niveau départemental constitue le niveau opérationnel de mise en œuvre de la politique d'audit.

La mission d'audit de la DGFiP assure, d'une part, une fonction d'audit « généraliste »[8] pour le compte de la DGFiP et, d'autre part, une fonction d'audit comptable et financier au niveau interministériel liée au pilotage de la fonction comptable de l'Etat par la DGFiP, *via* le réseau des CBCM[9].

La mission nationale d'audit (MNA) est issue de la fusion de la mission d'audit, d'évaluation et de contrôle (MAEC) de l'ex-Direction générale de la comptabilité publique (DGCP) et la mission d'expertises et de liaisons (MEL) de l'ex-Direction générale des impôts (DGI).

La MNA est organisée au niveau national, interrégional et départemental.

A l'échelon central, la fonction d'audit de la DGFiP est assurée par le pôle national d'audit (PNA) et par le pôle pilotage et animation (PPA).

Le pôle pilotage et animation est en charge du reporting de l'activité d'audit dans le réseau et la production des synthèses nationales. Il diffuse des outils, des guides et des référentiels pour accompagner le réseau dans la réalisation de la mission d'audit.

---

[8] Les audits généralistes recouvrent les audits d'organisation, de performance et de régularité. Ils représentent 85 % du volume d'activité de la MNA, le reste (15 %) correspondant aux audits comptables et financiers.

[9] CBCM : contrôleur budgétaire et comptable ministériel.

Le PNA effectue des audits nationaux sur la base du programme d'action défini en comité national d'audit (CNA). Présidé par le directeur général, le CNA réunit, outre les directeurs, deux délégués du directeur général, le responsable de la mission nationale de maîtrise des risques et un représentant de l'Inspection générale des finances. Le secrétariat du CNA est assuré par la mission nationale d'audit.

Sur proposition du CNA, le directeur général arrête le programme annuel des missions d'audit du PNA et les thèmes nationaux d'audit dont l'exécution relève du niveau local. Il fixe également les objectifs, les méthodes et les règles de programmation des missions. Le comité supervise les suites données aux plans d'action approuvées par le directeur général suite aux rapports réalisés par le PNA.

Au niveau interrégional, le relais local de la politique nationale est assuré par les délégués du directeur général qui, pour assurer cette mission, disposent d'un adjoint spécialisé dans cette fonction.

Le délégué du directeur général assure en matière d'audit une quadruple mission :

- il vérifie la cohérence des programmes départementaux d'audit avec la politique nationale et veille à leur coordination au plan local tout en assurant leur exploitation pour le niveau national ;
- il s'assure de la mise en œuvre homogène et professionnelle des différentes techniques et de la prise en compte au plan local de la démarche qualité ;
- il organise la mutualisation des pratiques, des thèmes d'investigation et éventuellement des moyens d'intervention lorsque cela s'avère nécessaire ;
- il supervise les audits à enjeux et coordonne la supervision de l'ensemble des audits effectués dans l'interrégion.

Dans les directions départementales et régionales des finances publiques, la politique de l'audit relève du responsable de la direction unifiée et est mise en œuvre par la mission audit qui lui est directement rattachée.

La mission rend compte à un comité départemental d'audit (CDA).

Le CDA, équivalent local du comité national, décide du programme local d'audit ainsi que de la répartition des tâches entre auditeurs. Il est présidé par le responsable de la direction locale et est composé des trois responsables des pôles, du responsable de la Mission Maîtrise des Risques et du responsable inter régional de l'audit.

En 2007, les auditeurs de l'ex-DGCP ont réalisé plus de 4 200 missions d'audit pour un total de 31 828 jours/auditeurs. Les deux tiers de l'activité ont été consacrés à l'audit interne des services du Trésor public.

Le 9 octobre 2006, l'ex-MAEC a obtenu la certification ISO 9001 pour son activité d'audit interne. Ce label lui a été délivré pour 3 ans par l'IFACI. Quatre missions régionales d'audit ont également été certifiées en 2007, puis huit supplémentaires en 2008. L'objectif de la mission nationale d'audit est de pouvoir être certifiée sous sa nouvelle forme en 2010, de même que son réseau local d'auditeurs.

Enfin, la DGFiP participe également au comité d'audit interne ministériel.

2. Le fonctionnement de la MNA et les relations avec les entités auditées et inspectées

L'ex-MAEC avait mis en place deux chartes : l'une concernant ses activités en tant qu'auditeur interne de la DGCP et l'autre propre à ses missions d'audit externe de la fonction comptable de l'Etat. Elle s'était également munie d'un code de déontologie de ses auditeurs, ainsi que d'un guide méthodologique relatif aux modalités de réalisation d'une mission d'audit.

Ces documents doivent aujourd'hui être actualisés pour tenir compte de la fusion de la MAEC avec l'ex-MEL.

Les audits reposent sur un référentiel national qui s'inspire des normes reconnues au niveau international. A ce titre, il comporte les lignes directrices de l'audit, le code déontologique des auditeurs, les chartes d'audit et la méthodologie. Ce référentiel est complété par *Idea*, logiciel d'analyse des données et d'identification des zones de risque. *Idea* est un logiciel permettant à l'auditeur de lire, analyser, manipuler, échantillonner et charger sur son ordinateur les données de fichiers de l'entité auditée afin de réaliser ses contrôles.

Pour chaque mission, le rapport, la proposition de plan d'action et le compte rendu de la réunion de clôture sont communiqués au directeur général, qui se prononce sur le plan d'action et, de façon plus générale, sur la suite à donner au rapport. Le service d'audit s'assure chaque semestre de l'état d'avancement dans la mise en œuvre du plan d'action. Le directeur général, assisté du comité national d'audit, supervise annuellement les suites données aux plans d'action. Le même système est décliné à l'échelon local autour des chefs de service déconcentré.

3. Les ressources humaines

Les fonctions d'audit de la DGFiP représentent un réseau d'environ 750 à 800 auditeurs qui sont, dans leur très grande majorité, en fonction au sein des directions locales unifiées en cours de constitution aux échelons régional et départemental.

Environ 40 auditeurs sont affectés au sein du pôle national d'audit de la DGFiP.

Tous les inspecteurs du trésor public qui réussissent le concours d'inspecteur principal sont obligatoirement affectés à des fonctions d'audit au niveau local (environ 150 agents par an). Ils suivent une formation en alternance de 9 mois à l'école nationale du trésor. Ils exercent leur métier d'auditeur pendant 3 à 4 ans. Ceux qui le souhaitent peuvent ensuite demander à rejoindre le pôle national d'audit pour une durée équivalente. Les nouveaux auditeurs du PNA peuvent suivre des formations délivrées par l'IFACI.

S'agissant des inspecteurs principaux des impôts, il n'existe pas d'obligation à ce jour à exercer le métier d'auditeur à l'issue de leur sélection. L'ex-DGI dispense des formations généralistes sur l'audit à ceux qui le souhaitent.

Actuellement, quatre à cinq auditeurs du PNA détiennent le CIA. L'objectif de la MNA est de faire certifier deux agents par an en moyenne. L'utilité du CIA dans la sphère publique fait l'objet de réflexions internes à la MNA, qui considère qu'il est difficile de ne pas tenir compte des certifications professionnelles en vigueur dans la profession.

B. Le contrôle général économique et financier (CGEFI)

1. Le pilotage et la supervision du CGEFI

Le CGEFI assure une triple mission : une mission de contrôle, notamment contrôle économique et financier en application du décret du 26 mai 1955 relatif au contrôle économique et financier de l'Etat ; une mission d'évaluation, d'études et de conseil en gestion publique ; une mission d'inspection et audit.

Le CGEFI est rattaché directement aux deux ministres.

Le CGEFI a établi une typologie détaillée de ses missions d'audit :

- les audits dans le domaine de la politique industrielle des entreprises aidées par l'Etat sur proposition du CIRI[10] ;
- les audits des entreprises exportatrices de matériels militaires et d'armement ;
- les audits des organismes payeurs agricoles en vue leur certification dans le cadre des procédures communautaires ;

[10] CIRI : comité interministériel de restructurations industrielles.

- les audits dits « 5 % » en application des procédures européennes relatives aux fonds structurels (audits des crédits engagés par la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services) ;
- les audits comptables et financiers réalisés avec la DGFiP pour préparer la certification des comptes de l'Etat ;
- les audits décidés par le comité ministériel d'audit ;
- les audits spécifiques type RGPP, audits CIAP, audits d'universités avec l'IGAENR, audits à la demande des ministres, des directeurs ou des organismes.

Par ailleurs, le CGEFI se prépare à réaliser, à partir de 2010, des audits budgétaires ministériels à la demande de la mission d'audit et de contrôle interne budgétaire de la direction du budget.

Le CGEFI dispose d'un programme annuel de travail de la mission des audits généraux et entreprises privées aidées. Il est approuvé par le comité d'audit interne au service.

Cette programmation est complétée par les missions réalisée conjointement avec la DGFiP dans le cadre du plan d'action commun et par les missions d'audit attribuées au CGEFI par le comité ministériel d'audit (six audits seront réalisés à ce titre en 2009). La programmation ministérielle est décidée par le comité d'audit interne[11] de Bercy.

Un tableau de programmation et de suivi global détaille précisément les missions en cours et les ressources qui y sont affectées.

Le CGEFI ne s'est pas encore livré à un exercice d'évaluation externe. Il a néanmoins pour objectif à moyen terme d'être certifié par l'IFACI.

2. Le fonctionnement du CGEFI et les relations avec les entités auditées et inspectées

Le CGEFI s'est doté, en mai 2009, d'une charte de l'audit comptable et financier des organismes publics qui définit les objectifs, l'organisation de la fonction d'audit comptable et financier et les modalités d'intervention des auditeurs.

Encadré – Charte de l'audit comptable et financier (extraits)

La présente Charte précise les objectifs, l'organisation de la fonction d'audit comptable et financier au sein du CGEFI, et les modalités d'intervention des auditeurs.
Elle vise à faciliter le déroulement des missions d'audit, en informant les organismes audités des objectifs de l'audit et des méthodes développés.

Le CGEFI apporte sa contribution au dispositif d'audit interne de l'Etat qui se développe dans le cadre de la certification des comptes de l'Etat.

Les membres du CGEFI chargés des audits prévus par la présente charte adhèrent aux normes de référence de la profession d'auditeur élaborées par l'Institut de l'audit interne (Institute of internal auditors, IAA), et qui regroupent les normes de qualification, les normes de fonctionnement et les normes de mises en œuvre

Plan
Les principes généraux de l'audit
Le cadre général de l'intervention
La définition de l'audit interne
La fonction d'audit comptable et financier du CGEFI.
Le rôle du CGEFI
Le CGEFI apporte sa contribution à l'audit interne du « groupe Etat », c'est-à-dire de l'ensemble composé de l'Etat stricto sensu et des organismes autonomes qu'il a créé et pour lesquels il exerce un rôle de tutelle ; cette contribution est distincte et complémentaire du rôle des membres des missions de contrôle auprès des organismes. (…)

[11] Pour plus de détails sur le comité ministériel d'audit, cf. *infra.*

De manière indépendante, le CGEFI développe une mission d'audits comptables et financiers des opérateurs qu'ils soient ou non contrôlés par le CGEFI, audits qui seront mis en œuvre notamment en partenariat avec le pôle d'audit de la DGFiP.
L'objectif de l'intervention
Les fondements de l'intervention en matière d'audit comptable et financier
Le protocole « intermédiaire » du 13 novembre 2008 organise les relations entre la Cour des comptes, certificateur externe, la DGFiP et le CGEFI, dans le cadre de la certification des comptes de l'Etat.
Les champs d'intervention
Les diligences à effectuer
L'organisation et les moyens mis en place par le CGEFI
Le comité des audits du CGEFI
Le comité des audits du CGEFI :
Examine les modalités et la cohérence de la programmation des missions d'audit ;
Est consulté sur le programme annuel d'audits du service et ses modifications éventuelles en cours d'année ;
Veille à la cohérence entre ses recommandations et celles issues du comité ministériel d'audit.
La mission « Audits généraux et contrôle des entreprises privées aidées » du CGEFI
La programmation des audits
La programmation des audits prend en compte les observations d'audit de la Cour des comptes, les propositions de la DGFiP et des missions sectorielles du CGEFI. La liste des organismes et thèmes d'audit est établie sur la base d'une approche par les risques, fondée sur des critères définis en fonction de l'objectif général de qualité comptable et financière. Ceux-ci recouvrent en particulier les enjeux financiers, l'organisation, la gouvernance et le contrôle interne de l'organisme.
(…)
Les propositions sont soumises au comité des audits du CGEFI et validées par le ministre.
Les auditeurs du CGEFI
Les principes et la méthodologie de la mission d'audit
Les relations avec l'audité
Les règles de conduite des auditeurs
Les conditions d'exercice de l'audit
Le déroulement des missions d'audit
Le suivi des recommandations
Les recommandations des auditeurs font l'objet d'un plan d'action, dont la mise en œuvre incombe à l'organisme audité. La mission sectorielle de contrôle en charge de l'organisme audité veille, en liaison avec la DGFiP, au suivi des plans d'action et fait un rapport d'avancement dans un délai d'un an, à destination du comité des audits. Ce rapport est communiqué à l'organisme audité.

Source : CGEFI.

En avril 2008, un protocole de coopération a été conclu entre le CGEFI et la DGFiP définissant l'objet, le champ et les modalités de coopération entre les deux services en matière d'audit comptable et financier. Un autre protocole d'organisation lie la Cour des comptes, la DGFiP et le CGEFI dans le cadre de la certification des comptes de l'Etat.

En outre, le CGEFI élabore actuellement une charte qui a vocation à être généralisée à l'ensemble des interventions d'audit.

Chaque année, il établit un rapport d'activités au sein duquel il est rendu compte des missions réalisées.

Pour exercer sa mission de contrôle stratégique des organismes, le CGEFI s'est doté, en janvier 2008, d'un référentiel « *d'évaluation de l'analyse des risques et du contrôle interne des organismes publics du secteur non marchand* ». Ce document d'une trentaine de page a été élaboré avec l'appui de l'IFACI. Il a été mis à jour en mai 2009 pour intégrer les orientations du référentiel de contrôle interne élaboré par l'Autorité des marchés financiers.

Le CGEFI dispose également d'autres manuels : un *vade-mecum* de l'audit commun DGFiP-CGEFI ; un guide de l'inspection des chambres consulaires ; une charte des missions de conseil. En outre, le service utilise les guides spécifiques existants dans le cadre des audits du CIAP ou ceux des universités.

3. Les ressources humaines

Le CGEFI compte environ 165 contrôleurs généraux et chef de mission de contrôle au sein du service avec la répartition suivante : 124 environ exercent des fonctions de contrôle, 20 des fonctions de conseil et d'études et 21 des fonctions d'inspection et d'audit. Il n'existe pas de statut d'emploi spécifique pour les auditeurs.

Le CGEFI est un corps de débouchés : ses membres sont en général d'anciens administrateurs civils ayant exercé des fonctions de direction et qui, fort d'une expérience opérationnelle importante, viennent achever leur carrière au CGEFI.

Au total, une quarantaine de membres du CGEFI participent à des activités d'audit interne, parmi lesquels la vingtaine de membres de la mission « audit ». Les auditeurs ne sont pas certifiés par l'IFACI, mais ils en sont adhérents. Ils suivent des formations à l'IGPDE, ainsi que celles proposées par la DGFiP sur les audits comptables et financiers ou la cartographie des risques.

C. L'Inspection générale des finances (IGF)

1. Le pilotage et la supervision de l'IGF

L'Inspection générale des Finances est l'une des trois inspections générales interministérielles de l'Etat[12].

Aux termes du décret qui la régit, elle exerce *« une mission générale de contrôle, d'audit, d'étude, de conseil et d'évaluation en matière administrative, économique et financière »*[13].

Elle est rattachée directement aux deux ministres.

Les missions de l'IGF relèvent de trois catégories principales[14] :

- les missions d'inspection, portant essentiellement sur les services déconcentrés des ministères financiers et les établissements publics qui leur sont rattachés, sont ciblées sur les enjeux de lutte contre la fraude et le contrôle de la déontologie des agents publics. Avec les missions d'audit interne, qui reposent sur une méthodologie et un référentiel identifiés (missions du Comité interministériel d'audit des programmes CIAP, certification des indicateurs d'intéressement), ces missions représentent 20 % de l'activité ;
- les missions d'évaluation d'organismes et de dispositifs publics (40 %), centrées sur la performance ;
- les missions de conseil (40 %), qui préparent la prise de décision publique.

Il n'existe pas de programmation annuelle des travaux de l'IGF, qui sont conduits exclusivement sur saisine des membres du Gouvernement.

L'Inspection générale des finances participe au comité d'audit interne ministériel et réalise pour le compte de ce comité quelques missions d'audit sur le périmètre des ministères économiques et financiers (par ex : la valorisation des comptes épargne-temps).

2. Le fonctionnement de l'IGF et les relations avec les entités auditées et inspectées

L'IGF vient d'adopter un code de déontologie. En revanche, elle ne dispose pas d'une charte d'audit.

L'IGF dispose de guides méthodologiques pour réaliser ses missions de vérification et, depuis peu, les missions de revue générale des politiques publiques des opérateurs.

---

[12] Avec l'Inspection générale des affaires sociales et l'Inspection générale de l'administration.
[13] Décret n°73-276 du 14 mars 1973 modifié relatif au statut particulier du corps de l'inspection générale des finances.
[14] Typologie de missions issues du rapport d'activité 2008 de l'IGF.

Sauf exception, les rapports sont élaborés suivant une procédure contradictoire. Mais l'IGF n'est pas chargée d'assurer le suivi de la mise en œuvre de ses recommandations, qui relève exclusivement de la responsabilité des entités concernées.

Chaque année, l'IGF établit un rapport d'activités au sein duquel il est rendu compte des missions réalisées.

3. Les ressources humaines

L'IGF dispose de deux viviers de compétence.

La « tournée »[15] rassemble les inspecteurs « juniors » ayant vocation à procéder notamment aux inspections des services déconcentrés. Il s'agit, d'une part, de personnes recrutées à la sortie de l'Ecole nationale d'administration (ENA), d'autre part, de personnes accueillies dans le corps au tour extérieur et, enfin, de cadres en position de détachement issus d'horizons variés (sous-préfets, ingénieurs des mines, commissaires-contrôleurs des assurances, *etc.*) et souhaitant enrichir leur parcours professionnel.

Les inspecteurs généraux sont majoritairement nommés parmi les inspecteurs des finances ayant accompli un peu moins d'une quinzaine d'années dans le secteur public ou des cadres expérimentés qui permettent à l'IGF de compléter son expertise et ses compétences en fonction des besoins qu'elle identifie. Les inspecteurs généraux ont notamment vocation à superviser les missions réalisées par les membres de la « tournée ». Par ailleurs, les inspecteurs généraux participent aux missions d'audit conduites pour le compte du comité interministériel d'audit des programmes.

Plusieurs inspecteurs ont décidé de se porter candidat à l'obtention du CIA et du CGAP afin de mieux faire valoir leur professionnalisme en matière d'audit interne. L'IGF a également recruté un auditeur certifié spécialiste de l'audit interne dans le secteur public.

D. Le conseil général de l'industrie, de l'énergie et des technologies (CGIET)

1. Le pilotage et la supervision du CGIET

Le CGIET a été créé en 2009 au terme d'un rapprochement entre le conseil général des mines (CGM) et le conseil général des technologies de l'information (CGTI). Il est rattaché au ministre chargé de l'économie, qui le préside, ainsi qu'aux ministres chargés de l'industrie et des communications électroniques. En outre, il est placé à la disposition du ministre chargé de l'environnement et de l'énergie, ainsi que du secrétaire d'Etat chargé de la prospective et du développement de l'économie numérique.

Il est organisé en quatre sections :

- un comité de l'inspection chargé de réaliser le programme d'inspection et d'audit ;
- une mission de tutelle des écoles des mines (six écoles) et des écoles télécoms (quatre écoles) ;
- le service qui assure la gestion du corps des mines ;
- la rédaction de la revue *Les Annales des Mines*.

Les activités du CGIET en matière d'inspection et d'audit consistent principalement en des missions d'inspection des services déconcentrés et des établissements publics placés sous l'autorité des ministres chargés de l'économie, de l'industrie et des communications électroniques.

Le CGIET procède progressivement à l'harmonisation des pratiques du CGM et du CGTI qui continuent, pour l'instant, à coexister dans le cadre d'un processus de conduite du changement participatif destiné à favoriser l'appropriation des évolutions par l'ensemble des membres.

---

[15] Le « Tournée » correspond aux quatre premières années d'exercice des fonctions d'inspecteur des finances.

a) Les activités du CGM dans le champ de l'inspection et de l'audit

Traditionnellement, les attributions du CGM correspondaient peu ou prou au périmètre de compétence des directions régionales de l'industrie, de la recherche et de l'environnement. Il s'agit de services déconcentrés du ministère chargé de l'industrie qui ont été rattachés récemment pour la majeure partie de leurs activités au ministère de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de la mer.

La réorganisation va conduire à la création de nouvelles directions régionales, les directions régionales de l'environnement, de l'aménagement et du logement (DREAL) par fusion des directions régionales de l'équipement, des directions régionales de l'environnement et des DRIRE dans chaque région entre 2009 et 2011.

Les missions et les actions historiques des DRIRE sont multiples, elles s'exercent dans les domaines suivants : le développement durable ; l'environnement ; le sous-sol et les mines, carrières et eaux minérales ; l'énergie ; la sûreté nucléaire et la radioprotection ; la compétitivité des entreprises ; les véhicules ; la métrologie ; les appareils à pression ; les canalisations de transport.

Les missions d'inspection de la compétence du CGM portaient sur les métiers suivants : le développement industriel territorial ; l'environnement industriel (avec l'Inspection générale de l'environnement) ; les contrôles techniques de sécurité ; l'énergie et le sous-sol ; la sureté nucléaire et la radioprotection (en vertu d'une convention avec l'Autorité de sureté nucléaire, autorité administrative indépendante, qui avait demandé au CGM de continuer à porter un regard extérieur sur ses délégations territoriales, qui restent placées auprès des DRIRE). Sur ce dernier segment d'activité, le CGM a abandonné le terme d'inspection au profit d'audit. L'objectif du CGM était de pratiquer des inspections de chacun de ces métiers sur l'ensemble du territoire au minimum tous les cinq ans.

Il y a une dizaine d'années, le CGM a constaté que la segmentation de ces activités d'inspection suivant les différents métiers des services concernés le privait d'une approche transversale de ces entités. Il a alors été décidé de créer des missions dites « management et modernisation », qui portaient notamment sur l'évaluation des équipes de direction, le climat social ou encore les relations avec l'autorité préfectorale. Ces inspections ont revêtu une importance accrue lorsque les DRIRE ont engagé des démarches de certification qualité. Le programme d'inspection était bâti en liaison avec les directions d'administration centrale concernées.

b) Les activités du CGTI

Historiquement, le CGTI avait pour attribution l'inspection de la direction générale des postes et télécommunications et de ses services. La réforme des PTT en 1990 a abouti à créer des entités autonomes, La Poste et France Telecom, qui se sont dotées de leurs propres services d'inspection et d'audit.

De ce fait, le CGTI, issu de l'ancienne inspection générale des postes et télécommunications (IGPTT), s'est progressivement repositionné sur des missions transversales relatives aux technologies de l'information : ses activités ont évolué de l'inspection vers l'expertise et le conseil. Jusqu'à son intégration au nouveau CGIET, le programme du CGTI était élaboré de manière itérative par appel à suggestions des commanditaires, des membres internes au service et des membres associés (universitaires, industriels). Le CGTI arrêtait un projet de programme de travail, qui devait ensuite être validé par le Ministre.

*

* *

Au niveau ministériel, le CGIET participe au comité d'audit interne de Bercy.

2. Le fonctionnement du CGIET et les relations avec les entités auditées et inspectées

Le CGIET a élaboré une charte de déontologie pour la réalisation de ses missions.

Il ne dispose pas de référentiels formalisés. Les personnes les plus expérimentées ont élaboré des guides recensant les points que l'inspection d'un service doit vérifier. Pour les « audits de mise en place des DREAL[16] », le CGIET a établi, en liaison avec le CGEDD et le secrétariat général du ministère chargé du développement durable, une liste des points à vérifier (organisation, ressources humaines, systèmes d'information).

Le CGIET a entamé une réflexion sur la possibilité de rendre ces inspections contradictoires pour permettre aux services concernés de répondre à ses observations, ce qui n'est pas systématiquement le cas aujourd'hui.

3. Les ressources humaines

Le CGIET comprend environ une cinquantaine de membres : ingénieurs généraux des mines, contrôleurs généraux économiques et financiers affectés au CGIET et membres associés constitués de personnalités qualifiées extérieures non permanentes choisies en raison de leur compétence et nommées pour trois ans par le ministre chargé de l'économie sur proposition du vice-président du CGIET. Il comprend également quelques chargés de mission.

A l'instar du CGEFI, le CGIET est un service de débouchés réservés aux membres des corps techniques concernés parvenus à la fin de leur carrière dans la fonction publique. S'agissant des contrôleurs généraux affectés au CGIET, ils ne sont pas remplacés au fur et à mesure qu'ils y cessent leurs fonctions, de sorte qu'à terme le CGIET n'accueillera que des membres des grands corps techniques de l'Etat.

E. La direction générale des douanes et des droits indirects (DGDDI)

1. Le pilotage et la supervision de l'Inspection des services de la DGDDI

La DGDDI dispose de son propre service d'inspection et d'audit, l'Inspection des services (IS), qui est directement rattachée au directeur général des douanes et des droits indirects.

Pour superviser les activités d'audit interne de l'IS, la DGDDI a mis en place un comité d'audit dénommé *« conseil d'administration »*, qui est chargé d'examiner la programmation des missions. Il regroupe le directeur général, le chef de service, les sous-directeurs, le chef du bureau de l'information et de la communication, le responsable de la cellule du contrôle de gestion, les directeurs interrégionaux et le chef de l'IS.

Le programme annuel de travail comprend un certain nombre de missions imposées par les textes en vigueur (certification des indicateurs d'intéressement collectif, certification des comptes de l'établissement public de « la masse des douanes » ainsi qu'un audit thématique sur cet établissement[17], les contrôles communautaires, l'audit interne sur les renseignements tarifaires contraignants ou RTC[18]). Ces missions imposées représentent environ un tiers de l'activité de l'inspection, le reste étant constitué de missions plus ponctuelles à l'initiative du directeur général, le cas échéant sur proposition du chef de l'inspection des services.

La DGDDI a établi la typologie suivante de ses missions d'audit :

- audits de certification (indicateurs de performance, RTC) ;
- audits de processus ou d'organisations ;

[16] Directions régionales de l'aménagement, de l'environnement et du logement.
[17] Pour 2009, le thème retenu est la mise en place d'outils de contrôle de gestion et de pilotage.
[18] La Communauté européenne a créé un système de renseignement tarifaire contraignant (RTC) afin d'aider les opérateurs économiques à obtenir le classement tarifaire correct des marchandises qu'ils comptent importer ou exporter. Le renseignement tarifaire contraignant est délivré par les autorités douanières des États membres aux opérateurs économiques qui en font la demande. Il est valable dans toute la Communauté, quel que soit l'État membre qui l'a émis.

- audits de régularité (conformité des procédures et opérations aux normes juridiques en vigueur) ;
- audits de performance ;
- audits comptables et financiers.

L'IS participe au comité ministériel d'audit interne.

2. Les relations de l'IS avec les entités auditées et inspectées

La DGDDI s'est dotée, en septembre 2007, d'une charte de l'audit interne.

Encadré – Charte de l'audit interne de la DGDDI (extraits)

Finalité
La Charte de l'audit interne fixe les droits et devoirs des auditeurs de l'inspection des services de la direction générale des douanes et droits indirects et a pour objet :
- De présenter à l'ensemble des services la fonction d'audit interne exercée par l'inspection des services ;
- De clarifier la mission ;
- Et les pouvoirs qui en découlent, en fixant les règles du jeu entre l'auditeur et la structure auditée,
- De souligner les règles de conduite qui en découlent pour les auditeurs.
La charte de l'audit a vocation à s'appliquer prioritairement dans un premier temps à l'audit du contrôle interne comptable, ses principes se déclinant par ailleurs aux audits thématiques et aux missions d'assistance et de conseil dévolues à l'inspection des services.
(…)

La fonction
(…)
Quatre objectifs principaux peuvent être assignés à une mission d'audit :
- Evaluer les résultats au regard des objectifs poursuivis et examiner l'impact effectif : l'audit de performance avec évaluation de l'effectivité et de l'efficience.
- S'assurer de la conformité des procédures et des opérations aux normes juridiques : l'audit de régularité dans les domaines d'activité de la DGDDI.
- Evaluer la pertinence des processus de travail et l'organisation des services au regard des objectifs et des missions de la DGDDI : l'audit de processus et l'audit organisationnel.
- Certifier la conformité des procédures, des indicateurs de performance au regard d'engagements pris par la DGDDI auprès d 'organismes externes (…) : l'audit de certification.

L'organisation
Placée sous l'autorité directe du directeur général, l'inspection des services dispose d'une double compétence d'inspection et d'audit interne.
Dans le cadre des ses missions d'inspection, elle intervient à la demande du directeur général pour vérifier le fonctionnement d'un service, assurer une expertise sur un thème particulier, analyser un dysfonctionnement et proposer des mesures correctives, préparer et accompagner les missions des corps de contrôles communautaires.
Dans le cadre de sa mission d'audit interne, elle évalue l'organisation, les processus et la performance des services de la DGDDI au regard des objectifs de la direction, ainsi que la conformité des procédures a regard des normes applicables.
En matière comptable et financière, le rôle de l'inspection des services consiste à auditer le dispositif de contrôle interne comptable mis en œuvre par les services déconcentrés et les services de la direction générale afin de s'assurer qu'il couvre les principaux risques relatifs à la qualité des comptes de l'Etat et à la correcte perception des ressources propres traditionnelles de l'Union européenne.
Par convention entre le directeur de l'EPA Masse et le directeur général des douanes et droits indirects, l'inspection des services vérifie le compte financier de l'établissement et procède à des audits thématiques.

La méthodologie
<u>La programmation des actions</u>
La programmation des missions d'audit présente quatre caractéristiques :
- Elle résulte pour partie d'engagements pris vis-à-vis d'organismes internes ou externes qui en déterminent la périodicité et/ou la méthodologie ;

- S'agissant de l'EPA Masse, elle résulte d'une planification des audits thématiques sur la période 2004-2008, adoptée par le conseil d'administration du 30 octobre 2003 ;
- Dans le domaine comptable et financier, elle a vocation à s'appuyer sur l'analyse de la cartographie des risques comptables par processus, alimentée par les résultats du contrôle et de l'audit internes et externes permettant de déterminer les domaines à risque et enjeux. (…)
Elle est annuelle. Elle est approuvée par le directeur général et présentée en conseil d'administration élargi.
Les modalités d'intervention
(…)

Code de déontologie
(…)

Source : DGDDI.

En avril 2008, la DGDDI a adopté un guide d'audit interne d'une quarantaine de pages qui sert de protocole d'intervention aux missions d'audit.

Encadré – Référentiel d'audit interne de la DGDDI (table des matières)

Les normes applicables à la structure d'audit
Objectivité et indépendance
Une structure formée et compétente
Une structure qui met en œuvre un processus normé

Les normes relatives aux étapes de l'audit : schéma général de la mission d'audit
La phase de préparation : prise de connaissance générale de l'entité et de son environnement
L'ouverture de l'audit
La conduite de la mission : l'examen et l'évaluation de l'unité auditée
La conclusion de l'audit

Les normes d'audit relatives à l'environnement de l'audit
Circonstances de temps
Lieux d'intervention

Méthodologie des missions d'audit
Les outils d'audit
Les méthodes d'audit
Les normes relatives aux informations probantes

Source : DGDDI.

3. Les ressources humaines

L'IS regroupe quinze agents au total, dont une dizaine d'agents auditeurs.

Il s'agit de cadres supérieurs issus des corps douaniers à partir du grade d'inspecteur principal. L'affectation à l'Inspection se fait en milieu de carrière. Les agents demeurent trois à quatre ans à l'IS avant d'en repartir pour exercer des responsabilités opérationnelles au sein des services douaniers.

Chaque année, tous les auditeurs suivent une formation de quatre à cinq jours dispensée par l'IFACI et adaptée aux métiers de la Douane, ceux nouvellement arrivés suivent une formation plus spécifique. Les auditeurs suivent également les formations à l'audit comptable et financier dispensées par la DGFiP.

F. L'institut national de la statistique et des études économiques (INSEE)

1. Le pilotage et la supervision de l'Inspection générale de l'INSEE

L'INSEE dispose d'une Inspection générale qui « *prend en charge des missions d'évaluation et d'audit pour tout le système statistique* »[19].

Une partie de son activité est consacrée à la certification d'indicateurs de performance et d'intéressement collectif des personnels de la direction. Elle conduit également quelques missions de certification des plans « qualité » des différentes unités de l'Insee.

Les travaux de l'Inspection font l'objet d'une planification annuelle. Le processus, itératif, associe les services opérationnels de l'INSEE. Le projet de programme est présenté au directeur général, qui fixe les priorités après avoir complété cette liste des missions demandées de sa propre initiative. Le programme annuel de travail est finalement adopté au cours d'un comité de direction qui se tient en général à la fin du printemps.

L'Inspection générale de l'INSEE ne participe pas au comité ministériel d'audit interne.

2. Le fonctionnement de l'Inspection et ses ressources humaines

Il n'existe pas de guides méthodologiques pour la réalisation des missions. Sur le plan déontologique, la référence est le « code de bonnes pratiques de la statistique européenne », que l'INSEE a adopté récemment.

En revanche, depuis deux ans, l'Inspection générale de l'INSEE s'est dotée d'un dispositif de suivi des décisions prises par le comité de direction à la suite des recommandations de ses rapports. Chaque année, les inspecteurs généraux qui ont établi un rapport contactent les unités concernées et font le point sur la mise en place des décisions du comité de direction suite à ce rapport. Ceci se traduit par des fiches de suivi diffusées sur l'Intranet de l'INSEE.

Comme toutes les unités de l'INSEE, l'Inspection générale établit chaque année un rapport d'activité de quelques pages, en tant que contribution au rapport interne de l'INSEE. Ce document n'est pas diffusé à l'extérieur, mais figure sur l'Intranet. Les rapports des missions figurent tous, sauf exception de confidentialité, sur ce même Intranet.

L'Inspection générale est composée d'une dizaine d'inspecteurs qui sont d'anciens administrateurs de l'INSEE.

G. La direction générale de la concurrence et de la consommation (DGCCRF)

1. Le pilotage de l'Inspection générale des services de la DGCCRF

La DGCCRF dispose d'un service interne d'inspection et d'audit directement rattaché à la directrice générale de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes.

Cette structure de 8 cadres et une assistante, dirigée par le chef de l'IGS, regroupe l'inspection générale des services, le contrôle de gestion et la mission qualité.

Le programme annuel de travail comprend des missions d'audit des services de contrôle prescrites par la réglementation européenne (audits de second niveau des contrôles officiels des denrées alimentaires[20], de la taille biologique des pêches maritimes[21], de l'enrichissement des vins par moût concentré[22]) et les normes ministérielles de fonctionnement (certification des indicateurs d'intéressement collectif).

---

[19] Source : site internet de l'INSEE.
[20] R (CE) n°882-2004.
[21] R (CE) n°2406-1996.
[22] R (CE) n°1287-95.

Ces missions[23], en accroissement permanent, représentent actuellement un peu plus de 50 % de l'activité de l'IGS. L'autre moitié est consacrée aux missions d'audit ponctuelles et aux missions spécifiques de longue durée effectuées à la demande de la directrice générale ainsi qu'au suivi et à l'accompagnement des directions régionales (par exemple : participation aux conseils de direction des directions régionales).

2. Les relations de l'IGS avec les entités auditées et inspectées

Elles sont régies par l'Instruction générale n°2006-03 du 5 décembre 2006 et les principes d'organisation des inspections de second niveau du 14 mars 2007.

Encadré – Instruction générale n°2006-03 (extraits)

Les principes généraux du processus d'audit

L'approche méthodique du processus d'audit

- *Programmation des audits : Transparence pour le réseau audité, fondée sur une analyse de risques identifiant les priorités, couverture géographique et des secteurs couverts par le Règlement, fréquence (le R. 884 prévoit un cycle d'audit de toutes les unités sur une période de 5 ans au plus, l'objectif de 4 ans paraissant souhaitable), coordination avec les autres dispositifs d'audit concernés par l'application du Règlement, possibilité d'audit système dans le cadre d'inspections conjointes ;*

- *Réalisation des audits : Transparence et objectivité du processus (procédures documentées) et des critères, preuves de conformité ou de non conformité aux référentiels de contrôle, procédures de rédaction, d'approbation et de diffusion des rapports d'inspection, rapports établis suivant un modèle type (cf. annexe) ;*

- *Suivi et gestion des audits : suivi et réexamen ultérieur pour s'assurer de la mise en œuvre des préconisations et mesures correctives et préventives, revue d'ensemble des audits pour identifier les forces et faiblesses du dispositif général de contrôle, l'améliorer, diffuser les meilleures pratiques, adapter le processus d'audit et la programmation.*

Les principes de transparence et d'indépendance

La transparence du processus d'audit implique pour l'auditeur, l'audité et si possible pour l'ensemble de la DGCCRF (la question peut aussi se poser pour les autres autorités compétentes) la réalisation des critères suivants : libre accès (sur Géci) aux procédures documentées et au programme d'audit, présentation à l'audité du projet de rapport et possibilité de formuler des observations, publication du rapport final, des observations finales de l'audité et de son plan d'action, publication périodique d'un rapport de synthèse des rapports d'audit, des plans d'action et des résultats de suivi.

L'activité d'audit suppose des garanties d'indépendance entre l'auditeur et l'audité. L'organisme d'audit interne et l'équipe d'audit doivent être désignés par le Directeur Général et lui rendre compte directement, disposer d'une autorité, d'une compétence et de ressources suffisantes pour garantir son efficacité, n'avoir aucun lien hiérarchique et/ou d'intérêt avec l'audité et la structure auditée (par exemple, ne pas avoir occupé de fonctions dans l'unité auditée dans les 5 années précédant l'audit).

A terme, il conviendra de prévoir un examen indépendant de notre processus interne d'audit, afin de s'assurer de son efficacité.

La mise en œuvre du processus d'audit

3 points clés : le respect des dispositions préétablies, leur mise en œuvre effective, leur pertinence au regard de l'objectif.

[23] R (CE) n°765-2008 fixant les prescriptions relatives à l'accréditation et à la surveillance du marché pour la commercialisation des produits (non alimentaires), applicable à compter du 01/01/2010

- *Vérifier le respect des dispositions préétablies, par une revue documentaire puis une vérification dans l'unité.*

- *Vérifier la mise en œuvre effective des dispositions préétablies lors des contrôles, évaluer la qualité et la cohérence des contrôles par des vérifications dans l'unité et sur le terrain.*

- *Apprécier la pertinence des dispositions préétablies et du dispositif de contrôle au regard des objectifs stratégiques du Règlement et du PNCOPA, visant à assurer la sécurité et la conformité des aliments pour animaux et des denrées alimentaires : ciblage, fréquence, méthodes, en fonction des structures et des volumes de production et de distribution*

Le rapport d'audit doit conclure clairement sur ces 3 points, être précis et s'appuyer sur des preuves objectives. Ses recommandations portant sur le résultat final recherché, elles s'attachent plutôt à des mesures de nature systémique qu'à des non conformités de détail. Les recommandations font l'objet d'un suivi, l'audité proposant à l'auditeur un plan d'action sur lequel ils doivent s'accorder et dont ils vérifient ensemble la réalisation.

Source : DGCCRF – IGS

S'agissant de l'organisation des inspections de second niveau à la DGCCRF, celles-ci sont assurées par l'IGS, suivant un cycle d'inspection exhaustif tous les 5 ans. Ce cycle devrait être ramené à 4 ans d'ici fin 2009, soit un programme d'inspection de 20 unités en 2007-2008 et de 25 en 2008-2009.

Chaque inspection de second niveau comporte une double vérification du respect effectif des dispositions préétablies dans l'unité et lors de contrôles sur le terrain, soit un minimum de 2 journées sur place.

Les missions d'audit interne sont effectuées par les inspecteurs généraux des services qui peuvent être assistés par des agents experts de la DGCCRF ayant participé à des audits pour le compte du COFRAC.

L'objectivité, la transparence et l'efficacité du contrôle de premier niveau, puis du processus d'audit impliquent que les agents de contrôle disposent et utilisent des référentiels théoriques et pratiques complets et régulièrement révisés : DNO, CPMM[24], ... C'est le cas pour le CPMM et ce sera rapidement le cas pour l'alimentation animale et les contaminants. Par ailleurs des fiches de contrôle normalisées seront prochainement mises en place pour la remise directe aux consommateurs (distribution, marchés forains, restauration, boulangerie, boucherie-charcuterie, poissonnerie…).

Enfin, l'ensemble des observations et recommandations figurant dans le rapport d'audit doit faire l'objet d'un plan d'action proposé par le directeur d'unité et d'un suivi de réalisation par le service d'audit.

Les différentes missions d'audit concernent toutes les composantes de la direction générale (services centraux, déconcentrés et services à compétence nationale). Elles portent sur une part importante de leurs activités, dans le cadre d'une démarche globale d'amélioration de la qualité et de la performance impliquant l'ensemble du réseau et des agents de la DGCCRF.

[24] DNO : directive nationale d'orientation, CPMM : contrôle de première mise sur le marché.

ANNEXE VII-D

LE MINISTÈRE DE LA CULTURE ET DE LA COMMUNICATION

SOMMAIRE

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DEMARCHE QUALITÉ, LA MAITRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DU MINISTERE DE LA CULTURE ET DE LA COMMUNICATION 1

A. LE CONTRÔLE INTERNE 1
B. LA DÉMARCHE QUALITÉ 1
C. LA MAÎTRISE DES RISQUES 1
D. L'AUDIT INTERNE 1

II. LE SERVICE CHARGE DES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT OU DE CONTROLE AU SEIN DU MINISTERE DE LA CULTURE ET DE LA COMMUNICATION..... 2

A. LE PILOTAGE ET LA SUPERVISION DU SERVICE 2
B. LE FONCTIONNEMENT ET LES RELATIONS AVEC LES ENTITÉS AUDITÉES ET INSPECTÉES 2
C. LES RESSOURCES HUMAINES 3

Le ministère de la culture et de la communication est de petites dimensions : il représente 3 Md€ et moins de 12 000 emplois, soit moins de 1 % du budget général et des effectifs de l'Etat.

Le ministère dispose d'un dispositif de contrôle interne exclusivement centré sur la fonction comptable. Il n'existe de démarche de maîtrise des risques ou de référentiels de contrôle interne ni sur les autres fonctions, ni sur le cœur de métier.

Il est vrai que la politique culturelle de l'Etat est majoritairement mise en œuvre au travers d'opérateurs agissant pour le compte du ministère. Le ministère de la culture exerce la tutelle de près de 80 opérateurs, représentant plus du tiers de son budget total. La finalité même d'un opérateur étant de s'organiser de manière autonome, l'audit interne, comme le contrôle interne et la maîtrise des risques, a vocation à se structurer prioritairement au sein même de l'opérateur et non pas par le biais de l'administration de tutelle.

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DÉMARCHE QUALITÉ, LA MAÎTRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DU MINISTÈRE DE LA CULTURE ET DE LA COMMUNICATION

A. Le contrôle interne

Au ministère de la culture et de la communication, le dispositif de contrôle interne concerne exclusivement le champ comptable.

Le ministère de la culture s'est néanmoins porté volontaire pour être le ministère pilote du projet de développement d'une démarche de contrôle interne sur la fonction budgétaire.

Une cartographie des risques budgétaires a été élaborée à titre expérimental pour ce ministère par la mission de l'audit et du contrôle internes budgétaires (MACIB) de la direction du budget. Des référentiels de contrôle interne budgétaire ont fait l'objet de travaux de préfiguration. Mais le ministère de la culture ne s'est encore engagé dans les travaux de mise en pratique du contrôle interne budgétaire.

B. La démarche qualité

La démarche qualité est encore assez peu présente au sein des administrations.

C. La maîtrise des risques

La cartographie des risques existe uniquement sur le champ comptable et financier.

Elle est complétée par le programme d'action ministériel (PAM) qui, chaque année, recense les progrès réalisés et les axes d'amélioration qui demeurent.

Par ailleurs, comme il a été indiqué *supra*, le ministère travaille en ce moment, en liaison avec la direction du budget et le CBCM, à l'élaboration d'une cartographie des risques budgétaires. Le plan d'action ministériel de contrôle interne budgétaire, qui sera déployé à partir de 2010, prévoira les dispositifs et les procédures afférentes à la maîtrise de ces risques.

D. L'audit interne

Au sein du ministère, la fonction d'audit est dévolue à l'Inspection générale des affaires culturelles, qui a une compétence générale sur l'ensemble des activités et services du ministère.

Le ministère disposait par ailleurs jusqu'à une date récente d'un certain nombre d'inspections techniques (spécialisées dans les bibliothèques, les musées, le patrimoine, les arts plastiques ou encore les archives). Le conseil de modernisation des politiques publiques tenu au mois de décembre 2007 a entériné la réorganisation de ce dispositif autour de trois entités : l'inspection générale des affaires culturelles placée auprès du ministre et deux services d'inspection spécialisée placés auprès des directeurs généraux chargés respectivement des patrimoines et de la création.

Les missions des services d'inspection spécialisée seront recentrées sur les missions de conseil et d'expertise ainsi que de contrôle scientifique et technique, tout en s'assurant d'une bonne articulation avec les compétences des services opérationnels centraux et des services déconcentrés. La fonction d'inspection générale sera renforcée, notamment par l'extension de son champ d'intervention, en particulier en direction des établissements publics. La coordination entre l'inspection générale et les inspections spécialisées sera systématisée.

Le secrétariat général du ministère envisage de se doter d'une mission d'audit interne qui pourrait être composée d'un chef de mission et de deux à trois auditeurs. Les fiches de poste sont en cours de rédaction.

II. LE SERVICE CHARGÉ DES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT OU DE CONTRÔLE AU SEIN DU MINISTÈRE DE LA CULTURE ET DE LA COMMUNICATION

A. Le pilotage et la supervision du service

Les fonctions d'inspection, d'audit ou de conseil sont traditionnellement assurées par l'Inspection générale des affaires culturelles (IGAC).

« *L'inspection générale des affaires culturelle assure une mission générale de contrôle, d'audit, d'étude, de conseil et d'évaluation à l'égard des services centraux et déconcentrés, des services à compétence nationale, des établissements publics nationaux et, dans le cadre des lois et règlements, des organismes relevant du ministre chargé de la culture ou bénéficiant d'un concours direct ou indirect des services de ce ministère*. »[1]

L'Inspection générale est directement rattachée au ministre chargé de la culture.

Le plan annuel de travail de l'IGAC est élaboré conjointement avec les directions. Il est ensuite validé par le ministre et publié au *Bulletin officiel* du ministère. Il vaut lettre de mission. Au fil de l'eau, l'IGAC assure des missions non prévues au programme initial, qui représentent jusqu'à 50 % des travaux de l'année.

Par ailleurs, l'IGAC réalise des missions conjointes avec l'Inspection générale de l'administration, l'Inspection générale des affaires sociales et l'Inspection générale des Finances.

A ce jour, il n'existe pas de comité d'audit interne au sein du ministère auquel l'Inspection générale rende compte.

B. Le fonctionnement et les relations avec les entités auditées et inspectées

L'Inspection générale des affaires culturelles (IGAC) a mis en place un *« guide des procédures et des méthodes »*, livret d'une vingtaine de pages sur ses missions et ses méthodes de travail.

Les rapports sont établis selon une procédure contradictoire écrite permettant au service inspecté de faire valoir ses observations.

Il n'existe pas de suivi systématique des recommandations des rapports. L'IGAC peut toutefois suggérer au cabinet du Ministre d'assurer un suivi spécifique.

L'Inspection générale ne dispose pas d'une charte de l'audit interne.

[1] Décret n°2003-729 portant organisation de l'inspection générale des affaires culturelles.

C. Les ressources humaines

L'IGAC est constituée de dix-huit inspecteurs généraux qui sont d'anciens cadres dirigeants d'administration centrale et responsables d'établissements publics. Le service compte également cinq chargés de mission qui sont des cadres de catégorie A issus du ministère.

Selon l'Inspection générale, l'organisation et le mode de fonctionnement de l'IGAC ne la prédisposent pas à assumer la fonction d'audit interne du ministère.

Toutefois, pour réaliser certaines missions d'audit comptable conjointement avec la direction générale des finances publiques, deux inspecteurs généraux ont suivi des stages de formation aux techniques d'audit à l'Institut français de l'audit interne (IFACI).

ANNEXE VII-E

LE MINISTÈRE DE LA DÉFENSE

SOMMAIRE

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DEMARCHE QUALITÉ, LA MAITRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DU MINISTERE DE LA DEFENSE 1

A. LE CONTRÔLE INTERNE 1
1. Le service de santé des armées 1
2. L'armée de l'air 2
3. La délégation générale pour l'armement 4
B. LA DÉMARCHE QUALITÉ 6
1. Le démarche qualité au service de santé des armées 6
2. Le démarche qualité au sein de l'armée de l'air 6
3. La démarche qualité au sein de la DGA 8
C. LA MAÎTRISE DES RISQUES 9
1. La maîtrise des risques au service de santé des armées 9
2. La maîtrise des risques au sein de l'armée de l'air 9
3. La maîtrise des risques au sein de la délégation générale pour l'armement 10
D. L'AUDIT INTERNE 10
1. Le comité ministériel d'audit comptable et financier 10
2. Le futur centre d'audit administratif et financier interarmées 11

II. LES SERVICES CHARGES DES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT ET DE CONSEIL AU SEIN DU MINISTERE DE LA DEFENSE 12

A. LA FONCTION D'AUDIT INTERNE DANS LES ARMÉES : L'EXEMPLE DE L'ARMÉE DE L'AIR 12
1. Le pilotage et la supervision du service d'audit de l'armée de l'air 12
2. Le fonctionnement et les relations avec les services audités 13
3. Les ressources humaines 17
B. L'AUDIT INTERNE AU SEIN DES SERVICES DE SOUTIEN : L'EXEMPLE DU SERVICE DE SANTÉ DES ARMÉES 17
1. Le pilotage et la supervision du service d'audit 17
2. Le fonctionnement et les relations avec les services audités 18
3. Les ressources humaines 20
C. L'INSPECTION DE L'ARMEMENT 20
1. Le pilotage et le contrôle de la cellule d'audits interne de la DGA 20
2. Le fonctionnement et les relations avec les services audités 21
3. Les ressources humaines 21
D. LA CELLULE D'AUDIT INTERNE DU SECRÉTARIAT GÉNÉRAL POUR L'ADMINISTRATION 21
E. LE CONTRÔLE GÉNÉRAL DES ARMÉES 26
1. Le pilotage et la supervision du CGA 26
2. Le fonctionnement et les relations avec les services audités et inspectées 27
3. Les ressources humaines 27

Le ministère de la défense comprend trois principales composantes :

- les forces armées elles-mêmes, qui incluent l'armée de terre, l'armée de l'air, la marine nationale, la gendarmerie nationale[1] et des services communs comprenant notamment le service de santé des armées. L'ensemble est dirigé par un état-major des armées (EMA), mais les trois grandes armées disposent également d'un état-major qui leur est propre ;
- la direction générale de l'armement (DGA), dont la mission principale est d'équiper les forces armées ;
- le secrétariat général pour l'administration (SGA), qui rassemble les fonctions administratives transverses de soutien et de support.

Chacune de ces composantes s'organise et fonctionne de manière relativement autonome. En particulier, chacune s'est dotée de son propre dispositif de maîtrise des risques et de contrôle et d'audit internes. Dans le domaine de l'audit notamment, le ministre s'appuie sur le contrôle général des armées pour disposer, avec cette organisation, d'une cohérence ministérielle suffisante, ce qui donne à celui-ci une position particulière.

Depuis plusieurs années, le ministère a donc mis en place une démarche de contrôle et d'audit internes développée au sein même de chacune de ces composantes. La présente annexe n'a pas vocation à décrire tous les dispositifs existants de manière exhaustive. Au contraire, le choix a été fait de rendre compte d'initiatives ciblées présentant un intérêt particulier au sein d'une arme (l'armée de l'air), de la gendarmerie, d'une des composantes des services communs (le service de santé des armées), de la DGA, du SGA et, enfin, du Contrôle général des armées.

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DÉMARCHE QUALITÉ, LA MAÎTRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DU MINISTÈRE DE LA DÉFENSE

A. Le contrôle interne

Au sein du ministère de la défense, la mise en place d'un dispositif de contrôle interne est née de la nécessité de moderniser les processus budgétaires et comptables avec la mise en œuvre de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances et la certification des comptes de l'Etat par la Cour des comptes.

A l'échelle du ministère, le contrôle interne comptable est régi par une instruction approuvée et signée par le ministre le 13 décembre 2007. Il est ensuite décliné au sein de chacune des quatorze autorités organiques du ministère[2].

Ce contrôle interne comptable est parfois complété par un contrôle interne « métier » au sein de certaines composantes, mais cette démarche est loin d'être systématique et globale.

1. Le service de santé des armées

Trois types de contrôle interne ont été développés au sein du service de santé des armées.

a) Le contrôle interne technique

Il consiste à s'assurer de la maîtrise des activités « métier » et de leur qualité. La démarche qualité a été développée depuis près de quinze ans dans les établissements hospitaliers du service, puis plus récemment dans les établissements de recherche et de ravitaillement.

---

[1] La gendarmerie nationale est désormais rattachée au ministère de l'intérieur. Pour plus de précisions, cf. l'annexe dédiée à ce ministère.

[2] L'expression « autorité organique » doit être entendue ici comme faisant référence aux « organes placés directement sous l'autorité du ministre ou qui représentent, selon cette instruction, une surface comptable et des enjeux financiers significatifs à l'échelle du ministère.

Ce contrôle est organisé autour de différents comités chargés d'évaluer les différents risques liés à l'exercice de leur activité professionnelle par les établissements[3].

b) Le contrôle interne comptable (CIC)

Le CIC de premier niveau est réalisé au sein de chaque entité par l'ensemble des acteurs dont l'activité a un impact sur la comptabilité. Les agents concernés vont intégrer des contrôles à leurs tâches quotidiennes et, dans la mesure du possible, pratiquer des contrôles mutuels entre agents d'un même service. Les services financiers, du matériel, des achats, de la pharmacie, de la restauration sont naturellement concernés par cette démarche. Les chefs de service, les chefs de département, les gestionnaires, les chefs d'établissements, les chefs des centres de comptabilités financières et les chefs de bureau acteurs de la chaîne comptable à la direction centrale sont quant à eux concernés par le contrôle de supervision.

Il est prévu de formaliser et de documenter autant que possible la fonction de CIC. Il s'agit prioritairement d'élaborer une cartographie des risques propre au service de santé des armées et des plans d'actions sur les mesures à prendre pour réduire ces risques.

Le CIC de deuxième niveau relève de l'échelon central. Il incombe au bureau « comptabilité et analyse financière » de la sous-direction « Budget et finances ». L'activité de contrôle interne comptable de deuxième niveau comporte cinq fonctions :

- le pilotage et l'animation du CIC des entités locales (suivi et restitutions en matière d'objectifs comptables, participation aux actions de formation) ;
- l'analyse des opérations de contrôle des actions opérées au premier niveau (respect des modalités de contrôles, pertinence des actions, traçabilité des contrôles) ;
- les opérations de contrôle de corroboration (s'assurer de la réalité et de l'efficacité des dispositifs mis en ouvre soit sur pièce, soit sur place, l'archivage et la documentation) ;
- le suivi des plans d'action locaux et leur efficacité ;
- le « *reporting* ».

Le directeur central du service de santé des armées est responsable de l'ensemble du dispositif de contrôle interne comptable.

c) Le contrôle interne administratif

Il est de la responsabilité de chaque responsable d'établissement et n'est pas formalisé au niveau central.

*

* *

A ce jour, la fonction de contrôle interne est donc développée sur les métiers du service de santé des armées, en cours de mise en œuvre sur la fonction comptable, mais encore inexistante sur la fonction administrative.

2. L'armée de l'air

Au sein de l'armée de l'air, la responsabilité du contrôle interne comptable est déléguée au service de l'administration générale et des finances de l'armée de l'air (SAGF-AA).

Il concerne les domaines administratif, budgétaire, comptable et financier, mais pas le cœur de métier opérationnel.

[3] La démarche qualité est détaillée *infra* dans la partie relative à la démarche qualité au service de santé des armées.

a) Le contrôle interne de l'armée de l'air est structuré en trois échelons.

L'échelon de pilotage des risques, de définition et de suivi du contrôle interne relève du bureau des normes d'audit de la direction centrale de l'administration générale et des finances (DCAGF).

L'échelon de gestion des risques et de mise en œuvre du contrôle interne concerne les formations administratives (*id est* les bases aériennes), les structures d'achat, les entrepôts logistiques, les centres experts, le service des droits financiers individuels et des affaires contentieuses, le service des finances des formations, des achats et de la comptabilité.

Le contrôle interne comptable de premier niveau est réalisé au sein de chaque entité par l'ensemble des acteurs dont l'activité a un impact sur la comptabilité. Il est intégré à la procédure (autocontrôle et, dans la mesure du possible, contrôle mutuel). L'encadrement est quant à lui chargé d'assurer le contrôle de supervision, que ce soit au travers de contrôles intégrés (signature d'actes ou validation informatique) ou pas (contrôles ponctuels).

Le contrôle interne comptable de deuxième niveau (analyse de l'environnement de contrôles de premier niveau et tests de corroboration) relève d'une cellule spécialisée qui s'assure de la qualité du contrôle de premier niveau. Il s'agit d'un « bureau du contrôle interne » généralement rattaché au commandement du soutien du personnel de l'unité concernée.

Enfin, la direction des affaires financières du secrétariat général pour l'administration (SGA) peut réaliser un contrôle de troisième niveau au travers des revues de fiabilisation. Ces revues ont été généralisées en revues de contrôle interne comptable, tenues avec les 14 autorités organiques précitées.

Un échelon d'évaluation indépendante du dispositif est assuré par le service d'audit de l'administration et des finances de l'armée de l'air (SAAF).

b) Les outils du contrôle interne

Les principaux outils pratiques du contrôle interne ou « *leviers opérationnels* » de maîtrise des risques administratifs, financiers et comptables utilisés par l'armée de l'air relèvent de trois catégories complémentaires :

- les outils d'organisation. Les organigrammes fonctionnels sont des retranscriptions détaillées de chaque procédure ;
- les outils de documentation. Les *dossiers d'auditabilité permanents* concernent les domaines suivants : finances et comptabilité, achat public et ressources humaines. Ils constituent autant de pistes d'audit pour l'auditeur interne. Le cadre général, commun à l'ensemble des bases et organismes, est complété par sept fiches de procédures relatives à l'organisation, au périmètre d'activité, aux méthodes de valorisation et de recensement (des charges et des produits / des immobilisations et des stocks), aux systèmes d'information, aux dispositifs de contrôle interne, aux pièces justificatives et au référentiel documentaire. Chacune des sept fiches du dossier, qui se compose de descriptifs et d'un ensemble de tableaux, est adaptée à chaque base aérienne ou organisation. Les *guides de procédure* décrivent quant à eux de manière détaillée les modalités d'exécution des opérations tant sur le plan administratif qu'informatique. Il existe un guide des procédures comptables ministérielles, un guide de la fonction financière, un guide des procédures de gestion des ressources humaines. Chaque organisme concerné par le contrôle interne a élaboré et actualise les dossiers d'auditabilité permanents.

- les outils de traçabilité. Les fiches d'autocontrôle sont structurées en fonction des contrôles devant être effectués par chaque acteur de premier niveau de contrôle interne dans le cadre des tâches qu'il réalise. Elles constituent une liste des contrôles auxquels il doit être procédé à chaque fois qu'une tâche donnée est réalisée, et qui s'intègrent dans l'exécution de la tâche concernée. Les grilles de supervision sont utilisées par l'encadrement du premier niveau de contrôle interne dans le cadre des contrôles de supervision des opérations de contrôle *a posteriori* qu'il réalise. Enfin, les *fiches de contrôle de deuxième niveau* sont des mémentos portant sur quatre champs : la comptabilité, la commande publique, les ressources humaines et l'administration générale. Ils présentent à chaque fois les objectifs du contrôle de deuxième niveau, analysent les contrôles de premier niveau et détaillent les contrôles de supervision. Elles explicitent la périodicité retenue.

c) Le pilotage du contrôle interne

Le pilotage du contrôle interne est assuré par la DCAGF.

Il est fondé sur un référentiel de pilotage des contrôles internes. Ce dernier constitue une base documentaire (référentiels de contrôle interne, textes d'organisation, rapports d'audit…), qui a vocation à être partagée entre tous les acteurs du contrôle interne

Le renforcement du contrôle interne nécessite que soit identifié le niveau de risque des différents processus financiers, comptables et administratifs.

L'analyse des risques organiques, réalisée par la DCAGF, associe à chaque processus, et pour chaque type de risque prédéfini (exemples : risque lié à l'application des normes, au manque de documentation…), un niveau de risque global (fort, moyen ou faible) estimé en fonction des informations disponibles issues des acteurs du contrôle interne et des rapports d'audit des auditeurs internes (SAAF ou ex-MAEC) et externes (Cour des comptes).

Elle aboutit à l'établissement d'une cartographie des risques organiques et d'un plan d'action organique. Ce dernier est établi annuellement par la DCAGF à partir de la cartographie des risques organiques.

Le plan d'action organique est la déclinaison des principes, modalités et priorités arrêtés dans le plan d'action ministériel pour couvrir les risques préalablement identifiés. Il les précise et les adapte en fonction des caractéristiques et de l'environnement organisationnel et comptable propres à l'armée de l'air. En particulier, il précise et explicite les choix de la DCAGF quant aux processus à diagnostiquer. Il identifie également les opérations sensibles, qui sont celles suivies au niveau national et celles déterminées au niveau local. Les actions sont hiérarchisées en fonction de leur efficacité supposée pour couvrir les risques mais également en fonction de leur caractère stratégique découlant de la cartographie des risques.

Le plan d'action doit faire l'objet de mises à jour périodiques, en fonction des nouveaux risques détectés ou de l'absence de risque.

3. La délégation générale pour l'armement

La mise en œuvre du contrôle interne à la DGA est formalisée dans l'instruction D-MAN n°501 « *mise en œuvre du contrôle interne* » du 17 janvier 2008, complétée notamment par l'instruction D-MAN n°521 « *contrôle interne et cartographie des risques* » à la DGA du 28 novembre 2007.

La démarche a vocation à couvrir l'ensemble des types de risques. Il existe des référentiels spécifiques pour la maîtrise des risques eu égard aux objectifs d'un projet (cf. *infra*), pour les inspections de sécurité pyrotechnique, les inspections des mesures de sécurité nucléaire et le contrôle interne comptable.

Tableau 1 – Grille d'analyse générique des risques à la DGA

Aperçu de la grille d'analyse générique des risques	
Nature du risque	**Typé d'évènements redoutés**
Régularité de l'achat public	Délit de favoritisme et octroi d'avantages injustifiés Délit d'abus de bien sociaux Délit d'initié Prise illégale d'intérêt Trafic d'influence Faux et usage de faux Corruption passive ou active Concussion Recel Gestion de fait
Régularité des dispositions environnementales	…
Régularité du régime des matériels de guerre, des armes et des munitions	…
Régularité de la gestion des ressources humaines	…
Traitement des données et des dossiers des personnels	Défaut d'information sur les traitements de données personnelles Non déclaration à la CNIL de création ou suppression d'un traitement de données Détournement de la finalité du traitement Utilisation de données à caractère personnel interdites de collecte (religion, santé) Mauvaise tenu des dossiers des personnels
Sécurité des tiers, mise en danger des personnes et des biens	…
Sécurité intérieure des sites et sécurité de défense	…
Protection des informations	…
Protection de l'image	…
Gestion des matériels, des investissements et des finances	…

Source : guide D-MAN n°521

Il appartient à chaque responsable d'entité de la DGA d'analyser les risques inhérents à sa fonction et aux activités de son entité en termes d'irrégularité et de gestion. Pour cela, le responsable s'appuie en tant que de besoin sur le coordonateur de contrôle interne (cf. *infra*). La consolidation des résultats d'analyse des risques est concrétisée dans une cartographie des risques encourus par l'entité et un plan d'actions de réductions de ces risques. L'ensemble est mis à jour régulièrement.

L'évaluation du fonctionnement des entités au regard des risques encourus par la DGA dans son ensemble relève de l'Inspection de l'armement. Celle-ci supervise en effet l'animation et la régulation de l'activité de contrôle interne. Elle dispose d'une cellule d'audit interne pour procéder à des travaux d'analyse des risques et pour effectuer des audits de régularité et de gestion.

D'autres acteurs interviennent également dans ce dispositif :

- la sous-direction des systèmes de mangement de la direction de la qualité et du progrès (DQP/SDSM) anime l'activité de contrôle interne de la DGA et en fait la synthèse en animant le groupe de coordination du contrôle interne, en tenant à jour le plan d'actions communes de contrôle interne de la DGA et en assurant le suivi et la cohérence au sein du système de mangement de la qualité de la DGA ;
- la direction des plans, du budget et de la gestion (DPBG) est en charge du contrôle interne comptable ;

- chaque directeur est responsable du contrôle interne de l'entité (direction, service, organisme) dont il est en charge. Il désigne un coordonnateur du contrôle interne pour l'assister dans la mise en œuvre du contrôle interne au sein de son entité. Ce dernier est chargé de l'élaboration des documents permanents de contrôle interne ;
- enfin, les actions de contrôle interne propres à un processus sont conduites par un « responsable de processus ».

B. La démarche qualité

1. Le démarche qualité au service de santé des armées

Chaque établissement du service de santé des armées est doté d'un comité opérationnel qualité, présidé par le chef d'établissement, qui est chargé de la définition et de la mise en œuvre de la démarche qualité de l'établissement.

Il est aidé en cela par les comités de vigilance et des risques, qui sont chargés d'évaluer les pratiques de soins susceptibles de mettre en jeu la sécurité du patient. Il existe autant de sous-comités spécialisés qu'il y a de vigilances[4] et de risques. La satisfaction aux obligations de « vigilance » constitue un préalable obligatoire aux démarches de certification externes auxquelles sont soumis les établissements du SSA : certification des établissements de santé par la haute autorité de santé, contrôles des matériels produisant des rayonnements ionisants par l'autorité de sûreté nucléaire, autorisations délivrées par l'agence de biomédecine, par l'établissement français du sang, contrôle qualité des laboratoires par l'agence française de sécurité sanitaire des produits de santé (AFSSAPS), audit de l'agence régionale d'hospitalisation, *etc*.

Il existe par ailleurs des comités spécialisés ayant trait à l'amélioration de la prise en charge des patients. Contrairement aux comités de vigilance, ils ne constituent pas des préalables à une démarche de certification. Leurs missions diffèrent donc légèrement de celles des comités de vigilance : elles portent sur l'information et la veille technologique, la formation du personnel et la définition de la politique de l'établissement dans leur domaine de compétence. Il existe quatre comités obligatoires dans tous les hôpitaux d'instruction des armées : lutte contre la douleur, éthique et expérimentations cliniques, médicaments, relation avec les usagers.

Enfin, il existe également des comités d'évaluation des pratiques professionnelles. L'évaluation des pratiques est normée et comporte trois étapes :

- l'évaluation proprement dite par un des quatre moyens suivants : audit clinique ; analyse des modes de défaillance, de leurs effets et de leur criticité ;
- la mise en place d'une politique d'amélioration de la pratique ;
- le suivi de l'amélioration de la pratique soit au moyen d'indicateurs, soit par une nouvelle analyse à échéance définie.

2. Le démarche qualité au sein de l'armée de l'air

L'armée de l'air dispose d'une politique qualité particulièrement développée. Elle est formalisée dans la directive n°274/DEF/MGAA du 28 novembre 2008 relative à la qualité dans l'armée de l'air.

a) Gouvernance et organisation de la qualité

Le réseau qualité de l'armée de l'air s'articule autour du sous-chef chargé de la performance et de la synthèse de l'état-major de l'armée de l'air, des bureaux performance et pilotage des commandements, services et direction de l'armée de l'air, et des cabinets des commandants de base aérienne.

---

[4] Vigilances obligatoires dans les hôpitaux d'instruction de l'armée : infectiovigilance, hémovigilance, pharmacovigilance, matériovigilance, réactovigilance, osmétovigilance, infovigilance, toxicovigilance.

L'état-major définit la politique sectorielle relative à la qualité et veille à sa prise en compte. Il rédige les directives en matière de qualité pour l'armée de l'air et coordonne les travaux relatifs à l'approche en termes de processus.

Les bureaux chargés de la performance et du pilotage des commandements, des services et de la direction sont chargés de mettre en place leur propre système de mangement de la qualité.

Au niveau local, le commandant de base aérienne met en œuvre les directives. La tenue des indicateurs est assurée par la section de contrôle de gestion du cabinet du commandant de la base aérienne.

Il existe par ailleurs :

- un comité de coordination de la qualité : il réunit les chefs des structures qualité de chaque commandement, service et direction, ainsi que le bureau pilotage de l'état-major de l'armée de l'air. Ce comité a pour objet : d'animer et diriger les travaux relatifs à la qualité ; coordonner la rédaction des processus de l'armée de l'air ; instruire le schéma directeur de la qualité dans l'armée de l'air ; piloter, synthétiser et évaluer les travaux des commandements, services et de la direction de l'armée de l'air ; rendre au comité de synthèse de l'avancée des plans d'actions et de la réalisation des objectifs qualité fixés ;
- un comité de synthèse qui est l'instance de mise en cohérence des travaux conduits par le comité de coordination. Il a pour objet d'orienter les travaux des comités de coordination, de statuer sur l'adéquation des moyens mis en place pour la réalisation des objectifs « qualité » fixés et d'évaluer l'état d'avancement des plans d'actions.

b) Les processus de l'armée de l'air

Dans le cadre de l'approche qualité, l'armée de l'air a réalisé un travail de description de ses processus internes de fonctionnement.

Encadré – Les processus de fonctionnement au sein de l'armée de l'air

Ceux-ci ont été classés en trois catégories :

- les processus de direction qui concernent le commandement de l'armée de l'air. Cela recouvre 4 sous-processus distincts :

- *orienter la transformation de l'armée de l'air ;*
- *piloter la performance ;*
- *évaluer ;*
- *communiquer*

- les processus opérationnels qui ont pour finalité l'exécution des missions de l'armée de l'air. Les sous-processus sont les suivants :

- *intégrer les forces aériennes ;*
- *préparer les forces aériennes ;*
- *planifier et conduire les opérations aériennes ;*
- *soutenir les forces aériennes.*

- les processus support qui ont pour but de délivrer les ressources et les méthodes nécessaires aux processus opérationnels :

- *gérer les ressources humaines ;*
- *gérer les ressources financières ;*
- *contractualiser ;*
- *délivrer des prestations de maintenance ;*
- *gérer les ressources informationnelles.*

Source : directive générale de la qualité dans l'armée de l'air n°274/DEF/MGAA du 28 novembre 2008.

Chaque processus fait l'objet d'un dossier de description comprenant les sous-processus[5], les activités, les acteurs concernés, les objectifs et les résultats attendus.

c) Tableau récapitulatif des principales démarches entreprises

Tableau 2 : Les différentes démarches de l'armée de l'air

Organisme	Référentiel qualité
Etat-major de l'armée de l'air	Directive générale de la qualité et schéma directeur de la qualité dans l'armée de l'air
Direction de la circulation aérienne militaire	ISO 9001
Direction des ressources humaines	Charte Marianne appliquée au sein de la chaîne recrutement ISO 9001 pour l'école des sous-officiers
Commandement des forces aériennes stratégiques	Référentiel interne (Système de Management de la Qualité) pour transport routier de marchandises dangereuses
Commandement de soutien des forces aériennes	ISO 9001 d'un certain nombre d'unités du CSFA, ISO 14000 et 22000 pour le développement durable et la restauration, référentiel interne pour la fonction technico-logistique
Centre d'expériences aériennes militaires	ISO 9001
Service industriel de l'aéronautique	ISO 9001, COFRAC 17025
Structure intégrée du maintien en condition opérationnelle des matériels aéronautiques du ministère de la défense	ISO 9001

Source : SAAF

3. La démarche qualité au sein de la DGA

a) Démarche d'ensemble et organisation

La DGA a décidé, à la fin des années 90, de s'appuyer sur les démarches qualité naissantes dans certains de ces centres et de les généraliser sur la base des référentiels ISO.

En 2003, toutes les composantes de la DGA (directions, établissements, centres) disposaient chacune d'un système de management de la qualité reconnu conforme à la norme ISO 9001-2000 (de l'ordre d'une quarantaine de certificats).

Pour faire face à des besoins de rationalisation évidents compte tenu du contexte budgétaire, la DGA a mis en place, en septembre 2004, un système de management global et unique dans un triple objectif :

- mettre la satisfaction des clients de la DGA, et en premier lieu des utilisateurs dans les forces armées, au cœur des préoccupations de chacun de ses acteurs ;
- développer et mettre en œuvre un système qui mette sous tension l'organisation toute entière, et ce dans une culture de performance et de résultat inspirée de la loi organique relative aux lois de finances ;
- exploiter au mieux les partages de connaissances et favoriser l'adoption de règles et d'outils communs et optimisés à partir des meilleures pratiques.

La certification globale a été obtenue en octobre 2006.

[5] Qui eux-mêmes sont déclinés à un niveau plus fin.

Au-delà et en complément de la certification ISO 9001, la DGA s'est engagée dans une évaluation selon le modèle CMMI (*Capability Maturity Model Integration*). Ce modèle international de maturité, mis au point sous l'égide du *Department of Defense* américain, constitue un recueil de bonnes pratiques, reconnu en tant qu'outil d'amélioration des processus intégré dans la démarche qualité, et permettant une progression par paliers (niveaux de 1 à 5) avec une évaluation détaillée et objective. L'objectif affiché pour la DGA aujourd'hui est une évaluation CMMI® niveau 2 à l'horizon fin 2009, sur une mission cœur de métier, la conduite des opérations d'armement.

b) Animation de la qualité et processus

Le réseau qualité de la DGA est piloté par le Directeur de la qualité et du progrès (DQP). La sous-direction des systèmes de management (DQP/SDSM) propose au comité exécutif les orientations en matière de qualité et anime la démarche d'amélioration au travers d'une part des responsables et animateurs de processus dont la vocation est transverse et d'autre part d'un réseau de correspondants dans chacune des entités (directions, services, établissements, centres).

La cartographie est structurée en processus opérationnels représentant le cœur des activités de la DGA, directement orientés vers la fourniture aux clients de produits et services répondant à leurs besoins et strictement calée sur les actions des programmes LOLF mis en œuvre.

Les éléments clés des processus (finalité, facteurs clés de succès, entrés/sorties, étapes et jalons clés, rôle des organisations et mission des acteurs dans le processus, règles obligatoires) sont décrits dans une fiche descriptive associée à chacun d'entre eux.

La vie du processus (revues, entrées/sorties des revues, objectifs, tableaux de bord, pilotage) est définie dans une instruction de management.

Les outils et pratiques de référence applicables se trouvent dans les référentiels documentaires des processus (procédures, modes opératoires, guides, modèles, formulaires).

Les établissements mettent en œuvre un système de management local. Etabli sur la base de principe de subsidiarité, il ne définit que des dispositions locales venant compléter le système de management central.

La revue de direction annuelle permet, sur la base des résultats d'audits, évaluations et retours d'information clients, l'évaluation d'ensemble du système de management de la qualité et la définition d'objectifs de progrès dans le cadre de l'amélioration continue de la performance et de la satisfaction des clients et partenaires.

C. La maîtrise des risques

1. La maîtrise des risques au service de santé des armées

Il n'existe pas encore de cartographie des risques aboutie. Toutefois, le SSA a réalisé en 2006 une cartographie des processus majeurs qui constitue une 1ère étape en ce sens.

2. La maîtrise des risques au sein de l'armée de l'air

L'armée de l'air a réalisé un exercice de détermination du niveau de risque des différents processus financiers, comptables et administratifs[6].

Cette analyse a été réalisée par la DCAGF. Elle associe à chaque processus, et pour chaque type de risque prédéfini (exemples : risque lié à l'application des normes, au manque de documentation…), un niveau de risque global (fort, moyen ou faible) estimé en fonction des informations disponibles issues des acteurs du contrôle interne et des rapports d'audit des auditeurs internes (SAAF, MAEC) et externes (Cour des comptes).

L'exercice a abouti à l'établissement d'une cartographie des risques organiques.

---

[6] Cf. *supra*.

3. La maîtrise des risques au sein de la délégation générale pour l'armement

La DGA a mis en place depuis plusieurs années un dispositif d'identification des risques au travers d'une grille d'analyse des risques, partagée et régulièrement améliorée.

La démarche est formalisée dans le guide D-MAN n°521 datant de novembre 2007.

L'analyse des risques se traduit par un diagnostic incluant l'identification des activités à risque, l'analyse des risques afférents et leur classement par ordre de criticité. Le résultat de cette activité est une donnée d'entrée des plans d'audits.

L'Inspection rend compte, au moins une fois par an, au délégué général pour l'armement de la maîtrise des risques au sein de la DGA.

D. L'audit interne

Le ministère de la défense est marqué par une fonction d'audit interne perfectionnée comparativement à d'autres ministères mais encore relativement dispersée dans son organisation.

Au niveau ministériel, la fonction d'audit interne porte exclusivement sur le périmètre comptable dans le cadre de la certification des comptes de l'Etat. Elle est animée par le comité ministériel d'audit comptable et financier (CMACF).

En revanche, sur le champ de l'audit de l'organisation, de la performance et de la stratégie, chacune des armées, le SSA, la DGA et le SGA conservent des capacités d'audit propres.

1. Le comité ministériel d'audit comptable et financier

En octobre 2007, le ministère de la défense a été la première administration à mettre en place un comité ministériel d'audit comptable et financier (CMACF).

Encadré – Arrêté du 11 octobre 2007 portant création du CMACF

Article 1 – Il est créé auprès du ministre de la défense un comité ministériel d'audit comptable et financier, dénommé comité d'audit.

Article 2 – Le comité d'audit définit, au nom du ministre, la politique d'audit du ministère de la défense dans les domaines relatifs à l'exécution des lois de finances et la comptabilité.

Dans ces domaines, dans le respect des attributions générales des responsables de programme et des chefs d'état-major et sans préjudice des attributions du contrôle général des armées :

a) Il programme les audits d'intérêt ministériel et en coordonne la mise en œuvre par les organismes de contrôle, d'inspection ou spécialement dédiés à l'audit, dont il assure la cohérence des interventions ;

b) Il assure le suivi des actions décidées à l'issue des audits ;

c) Il approuve les méthodes et les outils mis en œuvre par les auditeurs et s'assure de la diffusion des bonnes pratiques en matière d'audit et de contrôle interne au sein du ministère ;

d) Il évalue la qualité du contrôle interne mis en œuvre au sein du ministère ;

e) Il veille à l'indépendance des auditeurs dans l'exercice de leurs missions ;

f) Il établit toute relation utile avec les auditeurs externes du ministère.

Article 3 – Le comité d'audit est présidé par le chef du contrôle général des armées. Sont membres du comité d'audit :

a) En leur qualité de représentants des responsables de programme :

- le major général des armées ;

- l'adjoint opérations du délégué général pour l'armement ;

- le major général de la gendarmerie nationale ;

- le directeur chargé des affaires stratégiques ;

- le directeur, adjoint au secrétaire général pour l'administration.

b) Le major général de l'armée de terre ;

Le major général de la marine ;

Le major général de l'armée de l'air.

c) Le directeur des affaires financières.

d) En outre, trois personnalités qualifiées, éventuellement extérieures au ministère, peuvent être nommées en qualité de membres du comité d'audit par arrêté ministériel, pour une période de trois ans renouvelable.

Le contrôleur budgétaire et comptable ministériel peut être invité à participer aux réunions du comité d'audit.

Article 4 – Le comité ministériel d'audit dispose d'un secrétariat permanent et d'un comité technique dont la composition et les attributions sont déterminées par le comité ministériel d'audit.

Article 5 – Le comité d'audit se réunit au moins trois fois par an sur convocation de son président. Il adresse au ministre, à la fin de chaque année, un rapport présentant le bilan de son activité ainsi qu'un rapport sur l'état du contrôle interne comptable au sein du ministère. Ce dernier rapport est diffusé au Parlement et à la Cour des comptes. Il est communicable.

Article 6 – Le secrétaire général pour l'administration et le chef du contrôle général des armées sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Le comité d'audit est directement rattaché au ministre de la défense.

Le comité d'audit est présidé par le chef du contrôle général des armées. Il compte douze membres, dont trois personnalités qualifiées extérieures au ministère. Le contrôleur budgétaire et comptable ministériel peut être invité à participer aux réunions du comité d'audit.

Le comité d'audit définit la politique d'audit du ministère de la défense « *dans les domaines relatifs à l'exécution des lois de finances et la comptabilité* ». Il programme les audits d'intérêt ministériel et en coordonne la mise en œuvre par les organismes de contrôle, d'inspection ou spécialement dédiés à l'audit. Il assure le suivi des actions décidées à l'issue des audits. Il approuve les méthodes et les outils mis en œuvre par les auditeurs et s'assure de la diffusion des bonnes pratiques en matière d'audit et de contrôle interne au sein du ministère. Il évalue la qualité du contrôle interne comptable mis en œuvre au sein du ministère. Il veille à l'indépendance des auditeurs dans l'exercice de leurs missions. Il établit toute relation utile avec les auditeurs externes du ministère.

Pour réaliser ces missions d'audit, le CMACF s'appuie actuellement sur le secrétariat permanent du CMACF qui réalise les audits programmés par le comité ministériel avec des renforts individuels fournis par chacun des services d'audit interne existants au sein du ministère. Cette situation va bientôt prendre fin avec la création du service d'audit interarmées.

2. Le futur centre d'audit administratif et financier interarmées

A compter du 1er janvier prochain, l'état-major des armées disposera, pour les armées et services interarmées, d'un centre d'audit administratif et financier interarmées (CAAFI) unifié.

Ce centre aura pour mission de répondre au besoin d'évaluation du chef d'état-major des armées et de participer à la rationalisation des dispositifs d'audit comptable au sein du ministère, répondant ainsi à une recommandation de la Cour des comptes.

Il sera fonctionnellement rattaché à l'inspection des armées nouvellement créée au 1er septembre 2009.

Le CAAFI sera chargé des audits de régularité et de l'audit comptable dans le périmètre de responsabilité du chef d'état major des armées, des chefs d'état major de chaque armée et des directeurs interarmées subordonnées au CEMA. Dans le domaine comptable, la planification, la conduite et le suivi des missions seront réalisés dans le cadre du comité ministériel d'audit comptable et financier. Il assurera par ailleurs l'audit de performance du programme 178 « *Préparation et emploi des forces* » et des BOP interarmées. En revanche, chaque responsable de BOP conservera des capacités propres d'audit de performance sur son périmètre budgétaire (DGA, SGA notamment).

Le CAAFI engagera une procédure de certification de service dès sa création. Il comprendra environ une quarantaine d'auditeur qualifié (Master, CIA, CISA).

La création du CAAFI constitue une première étape dans la rationalisation de la fonction d'audit interne au sein des armées. Néanmoins, cette rationalisation porte prioritairement sur les champs de la régularité et de l'audit comptable, puisque les responsables de budget opérationnels de programme du ministère conservent des capacités propres d'audit de l'organisation, de la performance et de la stratégie sur leur périmètre budgétaire. Par ailleurs, elle ne concerne qu'une partie du ministère, les armées, mais laisse de côté d'autres parties, notamment la DGA, qui représente des enjeux financiers considérables.

II. LES SERVICES CHARGÉS DES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT ET DE CONSEIL AU SEIN DU MINISTÈRE DE LA DÉFENSE

A. La fonction d'audit interne dans les armées : l'exemple de l'armée de l'air

1. Le pilotage et la supervision du service d'audit de l'armée de l'air

L'inspecteur de l'armée de l'air assure les fonctions de directeur de l'audit interne. A ce titre, l'inspection réalise des audits dans le domaine opérationnel. Dans le domaine administratif et financier, la fonction d'audit interne de l'armée de l'air est dévolue au Service d'audit, de l'administration et des finances (SAAF) de la direction centrale du service de l'administration générale et des finances de l'armée de l'air (DCAGF). Il s'agit d'un service récent puisqu'il a été créé au 1er janvier 2008.

Le SAAF réalise des audits de régularité (ex : actifs de l'armée de l'air, rémunérations et charges sociales, achat public) et des audits de performance financière pour le général major général qui est responsable du budget opérationnel de programme *Air* (5,2 Mds€).

Pour les premiers, il rend compte au comité ministériel d'audit comptable et financier ; pour les seconds, il s'adresse au comité d'audit interne interarmées[7]. Outre ses missions d'audit, le SAAF est également chargé d'évaluer les dispositifs de contrôle interne (rédaction de mémentos de contrôle interne des formations administratives[8]).

En outre, l'armée de l'air s'est dotée d'un comité stratégique (CoStrat). Le CoStrat est présidé et animé par le chef d'état-major de l'armée de l'air et regroupe les grands commandeurs et directeurs de service. Il est chargé d'approuver le plan annuel d'audit présenté par l'inspecteur de l'armée de l'air. Le SAAF lui rend compte des conclusions de ses rapports.

Le programme de travail est le résultat d'un dialogue entre le SAAF, le CoStrat et l'état-major de l'armée de l'air. Le SAAF fait des propositions sur la base d'un travail d'analyse des risques (en croisant, pour chaque risque, son impact et sa probabilité) qui, conjugué aux priorités des principaux décideurs, aboutit au programme de travail.

Le SAAF est trop récent pour avoir fait l'objet d'une démarche d'évaluation externe.

---

[7] Le CA2I regroupe uniquement les 3 armées.

[8] Le pilotage du CI et la rédaction des mémentos sont des taches réalisées par le bureau des normes d'audit de la DCAGF. Le SAAF valide et évalue les travaux de contrôle interne des formations administratives.

2. Le fonctionnement et les relations avec les services audités

Le SAAF s'est doté d'une charte de l'audit interne.

Encadré – La charte de l'audit interne du SAAF

Article 1. Objet de l'instruction. *La présente instruction a pour objet de définir la charte d'audit du service d'audit de l'administration et des finances de l'armée de l'air (SAAF), conformément aux normes définies par l'Institut des Auditeurs Internes (The Institute of Internal Auditors ou IIA), en particulier les normes 1000, 1000.A1 et 1000.C1 et leur modalité pratique d'application 1000-1. Cette charte a pour but :*

- *de définir les missions, les domaines et l'objet des interventions du SAAF ;*
- *de fixer les obligations, les garanties d'indépendance, les attributions et les responsabilités du directeur et du personnel du SAAF, au regard notamment de la position du SAAF au sein de l'armée de l'air ;*
- *de préciser les relations du SAAF avec des autorités extérieures à l'armée de l'air.*

TITRE I : ATTRIBUTIONS ET ORGANISATION

CHAPITRE 1 : MISSIONS ET DOMAINES D'INTERVENTION

Article 2. Mission générale et domaines d'intervention. *La mission du SAAF est d'accomplir des activités d'audit interne dans les domaines administratif, budgétaire, comptable et financier au profit de l'armée de l'air, c'est-à-dire de délivrer une prestation indépendante et objective qui fournisse à l'armée de l'air une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de ses activités, lui apporte des conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Dans ces domaines, il contribue à l'atteinte des objectifs de l'armée de l'air en évaluant, par une approche systématique et méthodique, les processus de management des risques, de contrôles et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.*

Article 3. Autres domaines d'intervention. *A la demande ou avec l'accord du comité stratégique, le SAAF peut être amené à réaliser des missions d'audit dans d'autres domaines que les domaines administratif, budgétaire, comptable et financier.*

Article 4. Audit et contrôle internes. *Conformément aux normes de l'IIA, parce qu'il accomplit des activités d'audit interne, le SAAF n'intervient pas dans l'élaboration, le pilotage ou la mise en œuvre de dispositifs ou de mesures de contrôle interne, qui incombent aux différents échelons de commandement et de direction de l'armée de l'air. En revanche, dans le cadre de sa mission, et conformément aux normes de l'IIA, le SAAF aide l'armée de l'air à maintenir un dispositif de contrôle approprié en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue.*

Article 5. Types de mission. *Le SAAF peut réaliser deux types de missions d'audit :*

- *des missions d'assurance, qui fournissent une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des activités ;*
- *des missions de conseil, qui apportent des conseils pour améliorer ces activités.*

Les missions d'assurance et de conseil contribuent à créer de la valeur ajoutée en augmentant les chances de réaliser les objectifs de l'armée de l'air, en identifiant les améliorations possibles sur le plan opératif, et/ou en réduisant l'exposition aux risques.

Article 6. Surveillance administrative et vérification des comptes des formations administratives. *Dans le cadre de la mission définie à l'article 2, le directeur du SAAF exerce :*

- *la mission de vérification des comptes des formations administratives confiée aux commissaires par les décrets de référence dans le périmètre organique de l'armée de l'air. Pour l'exercice de cette mission, des commissaires de l'air affectés au SAAF sont désignés par le directeur du SAAF, qui est responsable devant le directeur central du service de l'administration générale et des finances (DC.AGF) ;*
- *la mission de surveillance administrative, telle qu'elle est définie par le décret et arrêté de première et troisième références, au bénéfice autorités délégantes, membres du comité stratégique auquel le directeur du SAAF est fonctionnellement rattaché, conformément aux dispositions des articles 7 et 8.*

CHAPITRE 2 : GARANTIES D'INDEPENDANCE ET RATTACHEMENT

Article 7. Dispositions générales relatives à l'indépendance du SAAF et à son rattachement. *Afin d'assurer son indépendance, le SAAF, dirigé par un officier général du corps des commissaires de l'air, responsable de l'audit interne, est placé sous l'autorité fonctionnelle du comité stratégique de l'armée de l'air.*

Article 8. Rattachement fonctionnel. *L'autorité fonctionnelle du comité stratégique sur le directeur du SAAF signifie que le comité stratégique doit :*

- *approuver la charte d'audit du SAAF ;*
- *approuver l'évaluation des risques effectuée par le SAAF et le plan annuel d'audit correspondant ;*
- *être rendu destinataire, en application de chaque plan annuel, d'un rapport annuel d'activité que le directeur du SAAF lui présente en séance ;*
- *approuver toutes les décisions relatives à la nomination ou au remplacement du directeur du SAAF ;*
- *s'enquérir, auprès du directeur du SAAF, d'éventuelles limitations du périmètre d'intervention, du budget ou des moyens mis à sa disposition, susceptibles d'empêcher le SAAF de mener à bien ses missions et notamment de remettre en cause son indépendance.*

Le directeur du SAAF accède au comité stratégique dans les conditions suivantes :

- *en séances lors de la présentation du plan annuel et du rapport annuel ;*
- *en dehors de ces séances, en accédant librement à l'ensemble des membres du comité, et en s'adressant plus particulièrement à l'inspecteur de l'armée de l'air (IAA), représentant le comité stratégique pour le directeur du SAAF.*

Article 9. Rôle et attributions de l'IAA. *L'IAA doit :*

- *veiller à ce que les travaux conduits par le SAAF répondent au besoin exprimé par le comité stratégique lors de la validation du plan annuel d'audit ;*
- *approuver, en cours d'année, toutes les modifications substantielles du plan annuel d'audit.*

Le directeur du SAAF fait connaître à l'IAA toute mesure ou disposition susceptible de remettre en cause la réalisation des missions confiées au SAAF ou de porter atteinte à l'indépendance, à l'objectivité ou à la compétence de son personnel.

Article 10. Rattachement hiérarchique. *Le rattachement hiérarchique du SAAF au DC.AGF, qui exerce également la fonction d'adjoint administration générale et finances du major général de l'armée de l'air, signifie que le SAAF est un organisme extérieur du service de l'administration générale et des finances (SAGF) relevant directement du DC.AGF.*

TITRE II : MODE DE FONCTIONNEMENT

CHAPITRE 1 : OBLIGATIONS

Article 11. Référence normative. *Le SAAF respecte le référentiel professionnel de l'audit interne élaboré par l'IIA.*

Article 12. Obligations normatives. *L'application du référentiel professionnel de l'audit interne par le SAAF amène le directeur et le personnel du SAAF :*

- *à répondre à des obligations en termes d'indépendance, d'objectivité et de compétence ;*
- *à répondre à des obligations en termes de conscience professionnelle. Ils doivent mettre en œuvre les diligences qu'un auditeur professionnel apporte normalement à l'exécution de missions d'audit ;*
- *à coordonner leurs travaux avec les autres fonctions de contrôle, de supervision et de maîtrise des activités de l'armée de l'air.*

Article 13. Obligations générales en terme de restitution.

D'une façon générale, à l'issue de chaque mission d'assurance, les auditeurs doivent fournir un rapport élaboré selon une procédure contradictoire avec la ou les formations, organismes ou services audités.

Le directeur du SAAF doit également :

- *fournir une évaluation annuelle de la performance et de l'opportunité des processus de maîtrise des risques, de contrôle et de gouvernance mis en œuvre par l'armée de l'air dans les domaines administratif, budgétaire, comptable et financier ;*
- *informer le comité stratégique de tout retard dans l'avancement du déroulement du programme annuel d'audit, ainsi que de l'adaptation des moyens mis à la disposition du SAAF pour réaliser sa mission.*

Article 14. Restitution dans le domaine de l'audit de performance. *De façon particulière et à titre permanent, le directeur du SAAF, responsable de l'audit interne, exerce son action au profit du major général de l'armée de l'air (sous chef performance et synthèse) dans les domaines de l'audit de la performance. A ce titre, il doit :*

- *fournir une évaluation annuelle de la performance de l'utilisation des ressources financières mises à la disposition du major général de l'armée de l'air, responsable de budget opérationnel de programme ;*

- *rendre compte de toute incohérence entre les moyens financiers mis à disposition du major général de l'armée de l'air avec la réalisation des objectifs qui lui sont fixés.*

Article 15. Restitution dans le domaine de l'audit de conformité. *De façon particulière et à titre permanent, le directeur du SAAF, responsable de l'audit interne, s'adresse au DC.AGF, dans les domaines de l'audit de conformité.*

CHAPITRE 2 : EXERCICE DES RESPONSABILITES

Article 16. Responsabilités du directeur et du personnel du SAAF. *Le directeur du SAAF, responsable de l'audit interne, et le personnel du SAAF sont chargés :*

- *d'élaborer un plan d'audit annuel en utilisant une méthodologie appropriée fondée sur les risques, couvrant tous les risques identifiés par les organes de direction de l'armée de l'air et leurs préoccupations en matière de contrôle, et soumettre ce plan au comité stratégique pour revue et approbation ;*

- *de mettre en œuvre le programme de travail découlant du plan annuel approuvé par le comité stratégique ;*

- *de veiller à ce que les conditions d'indépendance et d'objectivité du personnel du SAAF ne soient pas remises en cause ;*

- *de veiller à ce que le personnel de l'audit interne dispose, à tout moment, des nécessaires connaissances, compétences, expériences et certifications professionnelles pour répondre aux exigences de la présente charte ;*

- *de tenir le comité stratégique informé des tendances émergentes et des bonnes pratiques de l'audit interne ;*

- *de se tenir informés des interventions des auditeurs extérieurs afin d'assurer la meilleure couverture d'audit possible de l'armée de l'air à un coût global raisonnable.*

Article 17. Attributions du directeur et du personnel du SAAF. *Le directeur du SAAF, responsable de l'audit interne, et le personnel du SAAF sont autorisés à :*

- *disposer d'un accès illimité à toutes les fonctions, dossiers et à l'ensemble du personnel. Pour ce faire, ils devront respecter les règles de confidentialité militaires, c'est-à-dire obtenir les habilitations à chaque fois nécessaires pour connaître les matières susceptibles de les intéresser. A ce titre, tous les officiers, affectés au SAAF ou collaborateurs du SAAF, devront détenir une habilitation « secret défense » ;*

- *gérer les ressources mises à leur disposition, déterminer les fréquences, sélectionner les thèmes, définir l'étendue des travaux et appliquer les techniques requises pour atteindre les objectifs de l'audit ;*

- *obtenir l'assistance nécessaire du personnel militaire et civil des unités de l'armée de l'air où se déroulent les audits, ainsi que l'assistance d'autres services spécialisés.*

Le SAAF a recours à des officiers experts qui sont soit affectés au sein du SAAF, soit affectés dans d'autres organismes de l'armée de l'air.

Article 18. Interdictions faites au directeur et au personnel du SAAF. *Dans le cadre de leur affectation au SAAF, le directeur et le personnel du SAAF ne sont pas autorisés à :*

- *remplir des tâches opératives pour l'armée de l'air. A l'occasion ou sous couvert de missions de conseil, ils doivent notamment s'abstenir :*

  - *d'avoir la responsabilité de mettre en œuvre les recommandations effectuées ;*
  - *de se substituer à d'autres organismes, services, formations ou unités ;*

- *initier ou approuver des transactions comptables extérieures au SAAF ;*

- *diriger les activités de personnel militaire ou civil de l'armée de l'air ne faisant pas partie du SAAF, sauf dans le cas où ce personnel a été appelé à assister les auditeurs internes.*

Article 19. Compte rendu d'actes particuliers. *Au cours de leurs travaux, le directeur et le personnel du SAAF peuvent être amenés à relever l'existence ou le risque avéré :*

- *d'actes mettant en péril la santé, la sécurité ou le bien-être des personnes,*
- *d'actes dommageables pour l'environnement,*
- *d'actes susceptibles de porter gravement atteinte à l'image de l'armée de l'air ou au renom de l'Etat,*
- *des opérations destinées à dissimuler ou à couvrir les actes cités ci-dessus.*

Le cas échéant, le directeur et le personnel du SAAF, après s'être assurés du caractère probant et raisonnable de leurs conclusions, doivent informer le DC.AGF, notamment pour recueillir son avis juridique, le major général de l'armée de l'air et l'IAA, dans les plus brefs délais, sans attendre la production du rapport de mission au cours de laquelle ces constats auraient été effectués.

Article 20. Révélation des crimes et délits. *Au cours de leurs travaux, le directeur et le personnel du SAAF peuvent être amenés à relever l'existence ou le risque avéré de crimes et délits ou d'opérations destinées à dissimuler ou à couvrir de tels actes.*

Le directeur et le personnel du SAAF, après s'être assurés du caractère probant et raisonnable de leurs conclusions, en donne avis sans délai au Procureur de la République conformément aux dispositions de l'article 40 alinéa 2 du code de procédure pénale. S'ils le jugent nécessaire, ils s'enquièrent préalablement de l'avis juridique de la DC.AGF. En tout état de cause, ils tiennent informés le major général de l'armée de l'air et l'IAA.

TITRE III : RELATIONS AVEC DES AUTORITES EXTERIEURES A L'ARMEE DE L'AIR

Article 21. Missions réalisées au profit d'autorités extérieures à l'armée de l'air. *Avec l'approbation du comité stratégique, le SAAF peut conduire des missions d'audit d'assurance ou de conseil au profit d'autorités extérieures à l'armée de l'air.*

Dans ce cadre, le SAAF peut conduire des missions d'audit à la demande du comité ministériel d'audit comptable et financier créé par arrêté de quatrième référence. Ces missions peuvent être réalisées en partenariat avec des auditeurs d'autres organismes internes ou externes au ministère de la défense.

Pour toute mission effectuée au profit d'autorités extérieures à l'armée de l'air, le directeur du SAAF veille à ce qu'elle ne remette pas en cause la tenue des engagements déjà pris.

Article 22. Collaboration et communication avec des autorités extérieures à l'armée de l'air. *D'une façon plus générale, le comité stratégique, lors de l'approbation du plan annuel, ou l'IAA, en cours d'année, approuve :*

- *les modalités de collaboration directe du SAAF à des travaux menés par des organismes de contrôle, d'audit et d'inspection extérieures à l'armée de l'air.*

A titre permanent, le SAAF est autorisé à réaliser des missions d'audit en partenariat avec la mission d'audit, d'évaluation et de contrôle (MAEC) relevant de la direction générale de la comptabilité publique ;

- *les modalités de communication de résultats de travaux du SAAF à des autorités extérieures à l'armée de l'air ;*
- *les modalités d'accès aux dossiers du SAAF, dès lors qu'aucune disposition légale ou réglementaire, ni directive interministérielle ou ministérielle ne fixe déjà ces modalités.*

Du point de vue méthodologique, le SAAF utilise une matrice des risques pour définir le programme de travail propre à chaque mission qu'il réalise. Il s'appuie sur divers guides comme le guide interministériel des procédures comptables, sa déclinaison propre au ministère de la défense, le mémento des procédures de gestion des ressources humaines, les fiches d'autocontrôles, de supervision ou de contrôle de deuxième niveau.

Par ailleurs, le service dispose d'un logiciel spécialisé intitulé LARA[9] acquis par le ministère de la défense.

[9] Logiciel d'aide à la réalisation d'audit.

En revanche, le SAAF ne dispose pas encore d'une démarche de suivi de ses recommandations, ce qui s'explique très largement par le caractère récent de sa création.

3. Les ressources humaines

Le SAAF compte 63 membres, dont 14 auditeurs et 23 personnels appartenant à la division de validation du contrôle interne (DVCI). Le DVCI assure la transition entre le contrôle et l'audit internes en analysant toutes les informations qui remontent des bases aériennes et redescendent après analyse et traitement. La DVCI a été volontairement rattachée au SAAF, même si ses attributions relèvent du contrôle interne, non de l'audit interne.

Les auditeurs du SAAF sont des commissaires de l'armée de l'air détenteurs d'un diplôme universitaire de troisième cycle en audit ou du CIA. Par ailleurs, afin de développer une compétence particulière en matière d'audit de systèmes d'information, le SAAF développe une politique de formation et de certification spécifique (CISA[10]).

B. L'audit interne au sein des services de soutien : l'exemple du service de santé des armées

1. Le pilotage et la supervision du service d'audit

La direction centrale du service de santé des armées (DCSSA) disposait jusqu'à une période récente de trois entités principales chargées de réaliser des missions d'audit, d'inspection ou de contrôle.

Il s'agissait essentiellement :

- du bureau de la surveillance administrative qui réalisait les audits de conformité des procédures comptables et financières ;
- du bureau des audits qui réalisait des audits de toute nature, principalement orientés qualité. Ce bureau faisait appel à des auditeurs non permanents mais formés à l'audit interne. L'audit et les auditeurs répondaient à un code de déontologie et une charte de l'audit officialisés en 2005. Par ailleurs, le bureau travaillait pour le compte d'un comité supérieur de l'audit interne (CSAI)[11] ;
- des inspecteurs techniques chargés de réaliser des missions d'expertise technique au sein des établissements du SSA.

L'ensemble de ces structures regroupait 42 personnes, dont 22 personnels de secrétariat.

Par ailleurs, des inspecteurs « d'armées » sont placés auprès des trois armées et de la gendarmerie pour s'assurer de la conformité et de l'adaptation du soutien sanitaire aux besoins de chaque armée.

En 2008, il a été décidé de créer une direction de l'audit interne rattachée au directeur adjoint du SSA. La DAI est mise en application depuis le 1er janvier 2009. L'objectif premier de cette structure est de réaliser une analyse des risques basée sur la plan stratégique du service et la cartographie existante des processus sur la fonction « santé ». Le bureau des audits a quant à lui été entièrement recentré sur les audits qualité.

Outre cette direction centrale, chaque établissement du SSA (structures de formation, de recherche, de ravitaillement, hôpitaux) devra créer une structure d'audit interne chargée d'identifier les risques, d'en déduire sa propre planification des missions d'audit, de les réaliser et d'assurer le suivi de leur mise en œuvre.

---

[10] Certified information systems auditor : il s'agit de la certification spécialisée en matière de systèmes d'information.

[11] Le CSAI est composé des sous-directeurs du DCSSA, des inspecteurs techniques et des inspecteurs d'armées. Il est présidé par le directeur adjoint du SSA.

La DAI rend compte à un comité supérieur de l'audit interne qui est le garant de l'indépendance et de l'objectivité du service. Il est composé de sous-directeurs, des inspecteurs techniques et des inspecteurs des armées, sous la présidence du directeur adjoint du SSA.

Il existe un plan annuel des missions, validé par le directeur central après avis du comité supérieur de l'audit interne. Il peut être enrichi, au fil de l'eau, de missions urgentes imposées par les circonstances. Le plan prévoit notamment la durée de chaque mission et le dimensionnement de l'équipe qui en est chargée.

2. Le fonctionnement et les relations avec les services audités

Depuis le 1er janvier 2009, le SSA dispose d'une charte de l'audit interne qui précise les missions, les objectifs, les responsabilités et les procédures de travail du dispositif d'audit interne du service de santé des armées. Elle contient les principes déontologiques applicables à la relation entre auditeur et audité.

Encadré – La charte de l'audit interne du service de santé des armées *(in extenso)*

La présente charte a pour objet de décrire les objectifs et les méthodes de la fonction d'audit interne du service de santé des armées (SSA).

Elle s'appuie sur les bases définies par l'institut de l'audit interne (IfAcI) et les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne édictées par « The Institute of Internal Auditors » des USA. Elle est conforme aux recommandations du guide de la direction générale de la modernisation de l'état (DGME) et en cohérence avec la charte de l'audit interne dans les armées ainsi que celle de l'audit interne du secrétariat général pour l'administration.

1. *DÉFINITION DE L'AUDI INTERNE DU SSA*

L'audit interne du SSA a pour objet de fournir au directeur central du SSA des éléments pertinents d'information sur l'organisation et le fonctionnement des établissements et organismes appartenant aux 5 composantes du SSA (médecine d'unité et hospitalière, formation, recherche, ravitaillement).

Réalisé en toute indépendance et objectivité par les équipes qui en sont chargées, l'audit interne est mené sous forme de missions. Il doit concourir à améliorer le contrôle interne. Ce contrôle, permanent, regroupe l'ensemble des sécurités devant permettre une meilleure maîtrise des risques liés aux activités de la fonction santé (identification, prévention et/ou gestion).
Enfin, il doit, au travers des analyses et des recommandations qu'il porte, contribuer fortement à améliorer l'existant. En ce sens, il constitue une aide précieuse pour les commandants des formations auditées.

2. *CHAMPS D'APPLICATION DE L'AUDIT INTERN DU SSA*

L'audit interne a pour objet l'évaluation des systèmes et non des personnes. Il est au service de l'organisation.

L'audit interne procède par missions ponctuelles et ciblées, concernant tous les établissements relevant de l'autorité organique du SSA. Dans ces structures, il sera vérifié que les risques liés aux processus mis en œuvre sont identifiés, en particulier pour les activités les plus sensibles, et cela, dans tous les domaines, depuis l'activité technique médicale jusqu'aux risques inhérents à chaque infrastructure en passant par les questions réglementaires, comptables et financières.

Pour ce faire les missions pourront être centrées sur 4 types d'audit : de conformité (ou de régularité), d'efficacité (ou de performance), de management et de stratégie.

➢ ***L'audit de conformité / régularité***

Il vérifie la bonne application de la réglementation et des procédures internes en vigueur pour l'ensemble du personnel. Il se fonde sur un référentiel lorsqu'il existe et / ou le système documentaire regroupant la réglementation officielle en vigueur.

La conformité avec les dispositions légales et réglementaires est essentielle dans le domaine médical, administratif et financier. Elle peut se heurter à la réalité économique, structurelle ou en ressource humaine. L'audit, par sa fonction d'analyse des causes, donne lieu à des recommandations d'amélioration.

➢ ***L'audit d'efficacité / performance***

Mesure la performance d'une organisation par rapport aux objectifs qui lui sont fixés et aux ressources qui lui sont allouées.

➢ ***L'audit de management***

Vérifie que la politique définie pour l'unité auditée est connue des personnels de l'unité, bien comprise et appliquée par eux. Elle vérifie aussi si ceux qui sont chargés de la mettre en œuvre ont bien les moyens de le faire. Il s'agit donc d'un audit de cohérence entre la politique et sa mise en œuvre.

➢ ***L'audit de stratégie***

Confronte l'ensemble des politiques et des stratégies de l'unité auditée avec le milieu dans lequel elle se situe afin d'en vérifier la cohérence globale.

3. *ORGANISATION DE LA DIRECTION DE L'AUDIT INTERNE DU SSA*

La fonction d'audit interne du SSA est assurée par la direction de l'audit interne du SSA, spécifiquement en charge de l'évaluation et du contrôle de l'organisation et des modes de fonctionnement des organismes relevant de l'autorité organique de la DCSSA.

Cette direction est subordonnée hiérarchiquement au directeur adjoint du service de santé des armées et fonctionnellement au conseil supérieur de l'audit interne du SSA. Elle lui permet de remplir ses obligations en matière de contrôle de l'ensemble des moyens du service et d'en assurer une gouvernance conforme aux ambitions de la carte stratégique. Le directeur central lui prescrit ses missions, valide ses programmes annuels et approuve ses rapports.

4. *FONCTIONNEMENT DE LA DIRECTION DE L'AUDIT INTERNE DU SSA*

Le plan annuel des missions, validé par le directeur adjoint du SSA et enrichi éventuellement de missions urgentes imposées par les circonstances, est mis en application par la direction de l'audit interne qui fixe la composition et le dimensionnement de chaque équipe (en particulier désignation du chef de mission) pour chaque audit. L'équipe d'audit peut se faire assister, en tant que de besoin, par des auditeurs externes qui sont soumis aux mêmes règles que les auditeurs internes.

Le plan annuel, est établi par établissement, en fonction de la gravité des risques connus dans chaque structure, pour chaque fonction exercée.

Le suivi des plans d'actions correctrices abonde, au fur et à mesure des besoins, le plan de charge de la structure. La répartition des contrôles de suivi est équilibrée entre les différents responsables.

5. *DÉROULEMENT D'UNE MISSION D'AUDIT. RELATIONS AUDITEURS / AUDITÉS*

Le chef de chaque mission adresse au responsable de la structure auditée un document préparatoire qui comporte : les objectifs et le périmètre de la mission, des documents de travail (auto-évaluation, questionnaires préalables) et le programme des vérifications ou investigations prévues.

L'audit est conduit dans le strict respect des règles de confidentialité, d'impartialité, d'intégrité et d'objectivité. Les auditeurs sont indépendants de l'activité auditée, ils doivent veiller à ce que leur intégrité et leur bonne foi ne puissent pas être mis en doute. Ils sont soumis au secret professionnel.

Les auditeurs peuvent accéder sans restriction (sous réserve de la détention des habilitations nécessaires) à tous les documents, archives, équipements et matériels utiles à leur mission. Pour ce faire, la pleine coopération de chaque personnel de l'entité auditée (dans son domaine de compétence), doit être obtenue.

En règle générale, lors des investigations sur le terrain, l'équipe d'audit doit discuter collégialement, ses constats et ses analyses, sous l'arbitrage du chef de mission. Elle doit tenir régulièrement informé le chef d'établissement de la structure auditée de ses constats. Elle doit aussi les restituer, avant son départ, à l'ensemble des audités en décrivant les pistes d'amélioration qu'elle a entrevues, ceci de façon non exhaustive et sans préjuger du rapport définitif qui sera adressé au chef d'établissement dans un délai ne pouvant dépasser 2 mois.

Le rapport d'audit est de la responsabilité du chef de mission qui le remet à la direction de l'audit interne pour validation de l'ensemble, en particulier des recommandations. Cette dernière le remet au directeur central pour validation et transmission à la structure auditée qui lui formulera dans un délai de 15 jours ses observations et lui proposera ou lui confirmera un plan d'action.

Etape finale mais déterminante quant à l'amélioration des modes d'organisation et de fonctionnement, ce suivi sera assorti, autant que de besoin, de missions d'évaluation / bilan des actions conduites.

Chaque mission donne lieu à un projet de rapport d'audit qui est remis au directeur central pour validation et transmission à la structure auditée. Cette dernière peut faire part de ses observations avant que le rapport ne devienne définitif.

Le service audité doit mettre en place un programme d'actions sur la mise en œuvre des recommandations du rapport. Le département de l'audit, qui aura été rendu destinataire de ce plan d'action, peut revenir pour évaluer les résultats des mesures envisagées.

3. Les ressources humaines

L'ensemble des personnes qui concourent aux fonctions d'inspection, de contrôle et d'audit au SSA est de l'ordre de 42 actuellement. Le projet du SSA est de resserrer ce réseau en le ramenant à terme à 27 personnes environ.

C. L'Inspection de l'armement

1. Le pilotage et le contrôle de la cellule d'audits interne de la DGA

L'Inspection de l'armement est notamment chargée :

- d'inspecter ou d'évaluer le fonctionnement de la délégation générale pour l'armement ;
- de coordonner les activités d'audit et d'enquêtes internes de régularité et de gestion des directions, services et établissements de la délégation générale pour l'armement et de procéder aux audits et aux enquêtes qui lui sont demandés ou confirmés par le délégué général pour l'armement ou ses adjoints ;
- d'apporter son concours à la réalisation de toute enquête ou mesure particulière faisant suite à des manquements, des dysfonctionnements ou des événements graves relevés au sein de la délégation générale pour l'armement.

La cellule d'audit interne assiste l'inspecteur de l'armement, chef de l'Inspection, pour procéder aux audits de régularité et de gestion.

La cellule est composée d'un chef de cellule, d'une assistance, d'un animateur « méthodes-qualité » et d'auditeurs internes.

L'organisation de la DGA en matière d'audits conduit à distinguer :

- les audits de régularité et de gestion, qui répondent aux objectifs de respect de la réglementation et de bonne utilisation des ressources ; se rattachent à cette catégorie les audits de sécurité des systèmes d'information ;
- les audits de qualité, qui répondent à l'objectif de satisfaction des bénéficiaires des prestations de la DGA.

Une planification annuelle des audits, avec un cadrage d'ensemble triennal, est organisée sous le pilotage de l'inspection en concertation avec la direction de la qualité et du progrès. Pour établir cette planification, l'Inspection s'appuie sur l'expression des besoins en audits émise par les responsables d'entités et sur l'analyse des risques au niveau d'ensemble qu'elle réalise.

Le programme annuel d'audit interne est décidé par le délégué général pour l'armement. Des audits non programmés peuvent y être ajoutés au fil de l'eau.

Les correspondants de contrôle internes peuvent être amenés à effectuer des audits internes, parfois croisés entre établissements, issus d'une demande ponctuelle et ciblée de leur direction locale. Ces audits n'entrent pas en compte dans la programmation annuelle retenue par le Délégué général pour l'armement qui concerne les audits internes à vocation plus transverse.

2. Le fonctionnement et les relations avec les services audités

Les référentiels utilisés sont : la déclaration de responsabilités, qui s'assimile à une charte de l'audit interne dès lors qu'elle définit la nature, l'objectif et le champ de l'audit interne ; le code de déontologie ; les normes professionnelles telles que définies par l'IIA[12].

Toute mission donne lieu à une réunion de restitution, qui est l'occasion pour les audités de s'exprimer sur leur perception du déroulement de l'audit interne. Une fois le rapport définitif établi, il est adressé au délégué général pour l'armement, ses adjoints, au chef de l'Inspection, à la sous-direction des systèmes de management de la direction de la qualité et des progrès, au responsable de la direction, du service ou de l'organisme audité et enfin aux autres autorités concernées par la mission.

Les recommandations du rapport n'ont pas valeur de décision. Il incombe au responsable opérationnel de décider de celles qui seront mises en application. Ils peuvent à cet effet en intégrer certaines dans leur plan d'action de progrès en matière de qualité interne ou de contrôle interne.

Dans tous les cas, l'entité auditée indique si une recommandation sera suivie ou pas.

La cellule d'audit interne établit un bilan annuel de ses travaux.

3. Les ressources humaines

Les auditeurs doivent justifier d'une formation à la méthodologie de l'audit interne. Chacun d'entre eux possède une expérience d'au moins un an dans la pratique de l'audit interne avec un minimum de trois audits internes réalisés ou possède une expérience professionnelle avérée de réalisation d'objectif d'au moins trois ans.

Est maintenu auditeur interne l'auditeur qui justifie de la réalisation d'au moins trois audits au cours de douze mois consécutifs sans interruption supérieure à six mois.

La DGA compte environ une dizaine d'auditeurs en charge des audits à vocation transverse. Pour autant, les correspondants de contrôle interne (de l'ordre d'une cinquantaine) effectuent en tant que de besoin à la demande de leurs directeurs locaux des audits locaux plus ciblés, souvent croisés entre établissements pour éviter tout conflit déontologique.

D. La cellule d'audit interne du Secrétariat général pour l'administration

En 2006, une étude réalisée pour le compte du SGA par un cabinet externe a notamment souligné l'absence de fonction d'audit interne.

Une des recommandations de cette étude visait ainsi à mettre en place une cellule d'audit interne au SGA, ce qui est devenu effectif à l'automne 2008. La cellule est directement rattachée à l'un des deux adjoints du SGA.

---

[12] *Institute of Internal Auditors*.

Lors de sa mise en place, la cellule a essayé d'élaborer une cartographie des risques internes au SGA. Cette démarche n'a pas encore aboutie à ce jour. En revanche, il existe une cartographie spécifique des risques comptables et financiers qui est tenue à jour dans le cadre du contrôle interne comptable.

Une charte de l'audit interne a été publiée au printemps 2008 qui intègre les principes déontologiques des auditeurs.

Encadré – La charte de l'audit interne du SGA

1 - LA DÉFINITION DE L'AUDIT INTERNE AU SEIN DU SGA

1.1 - La définition générale de l'audit interne

La fonction d'audit interne est une activité indépendante et objective. Elle doit donner au secrétariat général pour l'administration, grâce à ses constats et diagnostics, une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des risques liés aux activités qu'il mène dans le cadre de ses missions.

L'audit interne doit aider le secrétariat général pour l'administration à atteindre ses objectifs. Il évalue les processus de management des risques, de contrôle interne, de gestion et de gouvernance, par une approche systématique et méthodique, et formule des recommandations pour renforcer leur performance au sein des directions et services.

Lors des missions d'audit, il doit apporter la preuve que les risques sont identifiés et gérés de manière appropriée.

Cette fonction constitue un moyen d'assistance au management et d'aide au pilotage.

1.2 - Le champ d'application

Le périmètre d'application de la fonction d'audit interne couvre de manière générale les domaines liés aux structures, aux fonctions, aux processus et aux systèmes d'information qui les supportent. Il comprend également les domaines comptables et financiers et le dispositif de contrôle interne comptable. Il peut être étendu à toutes thématiques spécifiques du secrétariat général pour l'administration. Il n'interfère pas avec les missions du contrôle général des armées.

La présente charte définit trois domaines d'audit :
- l'audit de structure (exemple : audit d'une direction) ;
- l'audit lié aux fonctions et aux processus (exemple : audit sur la gestion du personnel civil) ;
- l'audit général lié à un thème spécifique (exemple : audit sur les contrats d'études).

Des audits ponctuels peuvent également être commandés.

1.3 - Les niveaux d'audits

L'audit interne s'exerce sur l'ensemble des directions, services et organismes du secrétariat général pour l'administration selon trois niveaux d'analyse différenciés et complémentaires.

1.3.1 - L'audit de conformité/régularité (niveau 1)

Il permet de s'assurer que tous les dispositifs et procédures sont définis afin de garantir une application optimale de la législation et de la réglementation en vigueur, ainsi que des règles internes du ministère de la défense. Il peut vérifier si leur mise en œuvre est effective.

Il a pour finalité d'identifier les non conformités, les points de dysfonctionnement ou d'amélioration, les risques encourus et de formuler des recommandations.

1.3.2 - L'audit de performance (niveau 2)

Il permet de vérifier que les objectifs assignés à une fonction ou à une mission exercée par une entité du secrétariat général pour l'administration sont atteints ou peuvent être atteints en fonction des moyens mis en œuvre et de leur gestion. Il peut aussi apprécier l'adéquation des objectifs au regard de la stratégie arrêtée.

Il a pour finalité d'établir un constat sur les résultats par rapport aux objectifs fixés, d'évaluer les conséquences de ces résultats et d'émettre des recommandations.

1.3.3 - L'audit de management (niveau 3)

Il permet de déterminer si les orientations d'une fonction ou d'une mission (exemple : fonction soutien) sont en cohérence avec les objectifs des autres entités et si elles s'inscrivent bien dans la stratégie définie par le secrétaire général pour l'administration.

Il a pour finalité d'identifier les éventuels points de divergence et de recommander des actions permettant le réalignement.

Chacun de ces trois niveaux d'analyse peut intervenir lors de la mise en œuvre d'un audit.
(…)

2. L'ORGANISATION ET LE FONCTIONNEMENT DE L'AUDIT INTERNE

La fonction d'audit interne s'articule autour d'une cellule d'audit interne, directement rattachée au secrétaire général pour l'administration afin de garantir l'indépendance et le caractère universel du champ d'intervention des auditeurs.
(…)

2.1 - La cellule d'audit interne du SGA

La cellule d'audit interne dépend du secrétaire général pour l'administration.

Elle est supervisée par le directeur, adjoint au secrétaire général pour l'administration, chargé de l'organisation.

Elle est composée d'un chef de cellule, d'auditeurs seniors (auditeurs confirmés) et juniors (auditeurs débutants) Elle peut se faire assister, le cas échéant et suivant les besoins, par des experts externes qui sont soumis aux mêmes règles que les auditeurs internes.

2.2 - Le comité de direction du SGA

Le comité de direction participe directement au processus d'audit interne.

Le comité de direction :
- valide la cartographie des risques identifiés ;
- approuve le référentiel d'audit ;
- fixe le plan d'audit ;
- garantit les moyens financiers et les ressources nécessaires à la mise en œuvre du plan d'audit ;
- examine régulièrement l'avancement des audits ;
- étudie les suites à donner aux recommandations et en suit la mise en œuvre.

2.3 - Le plan d'audit interne

Le plan d'audit interne est exigé par les normes professionnelles de l'audit interne.

Ce plan est élaboré annuellement en fin d'année n-1, par le chef de la cellule d'audit interne du secrétariat général pour l'administration, en fonction de la cartographie des risques et des besoins exprimés par les membres du comité de direction.

Le plan d'audit est organisé de façon à ajuster la durée des audits et les ressources attribuées à leur réalisation. Il est présenté au secrétaire général pour l'administration puis validé en comité de direction.

Le plan peut être modifié ponctuellement en cours d'année sur demande d'un membre du comité de direction et après validation du secrétaire général pour l'administration.

2.4 - Le référentiel d'audit interne

Le référentiel définit l'organisation, les règles et procédures ou l'état de l'art applicables aux auditeurs. Mis à leur disposition pour mener leurs missions, il doit répondre aux standards professionnels reconnus.
Ce document remplit trois objectifs :
- définir de façon précise le périmètre des missions de la cellule ;
- rappeler les règles et normes appliquées par les auditeurs ;
- aider à la formation des auditeurs juniors.

Le référentiel est élaboré par le chef de la cellule d'audit interne du secrétariat général pour l'administration qui l'enrichit régulièrement et le soumet pour validation au comité de direction.

3 - LA MISSION D'AUDIT INTERNE

3.1 - La lettre de mission

Pour chaque mission d'audit interne, un commanditaire est nommé. Il s'agit généralement du plus haut niveau hiérarchique du périmètre audité.

Une lettre de mission formalise le mandat donné par le secrétaire général pour l'administration à la mission d'audit. Elle définit le périmètre de l'audit, sa durée et les auditeurs retenus pour la mission. Elle est adressée, non seulement à la cellule d'audit interne, mais également au commanditaire, responsable des personnels qui seront audités.

La mission d'audit peut être conduite par un ou plusieurs auditeurs avec l'éventuel appui d'experts externes. Lorsque l'audit nécessite l'intervention de plusieurs auditeurs, un responsable de mission en assure la coordination, en général un auditeur senior.

3.2 - Le déroulement d'une mission d'audit

Chaque mission d'audit se déroule de la façon suivante :

3.2.1 - L'élaboration d'un rapport d'orientation

En préalable à la mission, les auditeurs rédigent un rapport d'orientation sur la base d'entretiens avec des représentants de la structure auditée. Ce document, qui a pour objet de cadrer la mission, présente le périmètre, les objectifs généraux, les axes de travail et d'investigation de l'audit définis en fonction des risques potentiels. Il précise le déroulement de la mission. Les auditeurs adressent ensuite ce rapport d'orientation au commanditaire, pour ajustements éventuels, avant l'investigation sur le terrain.

3.2.2 - L'investigation sur le terrain

Les auditeurs mettent en œuvre les axes de travail et d'investigation retenus dans le rapport d'orientation selon les techniques d'observation, de description et d'analyse des normes d'audit, dans le respect du référentiel. Cette phase peut présenter trois étapes : étude préalable, investigation, élaboration des recommandations.

Les auditeurs peuvent échanger sans restriction avec l'ensemble du personnel du secrétariat général pour l'administration. Ils peuvent accéder à tous les documents, archives, équipements et matériels utiles à leur mission (sous réserve, le cas échéant, de bénéficier du niveau d'habilitation nécessaire). Les personnels du secrétariat général pour l'administration sont chargés de permettre cet accès dans leur domaine de compétences.

3.2.3 - La synthèse de la mission

L'auditeur ou le responsable de la mission d'audit rédige à l'issue de la mission un pré-rapport qui intègre l'ensemble des recommandations. Celui-ci est examiné avec les audités qui peuvent lui faire part de leurs observations dans un délai de quinze jours.

A l'issue de ce premier contradictoire, le rapport final est adressé au commanditaire qui établit et communique dans un délai d'un mois un plan d'action de mise en œuvre des recommandations.

Une synthèse du rapport et des recommandations (rapport définitif) est adressée au secrétaire général pour l'administration et au commanditaire.

3.2.4 - Les suites de la mission

Seul le secrétaire général pour l'administration peut décider d'élargir la diffusion de tout ou partie du rapport définitif.

Il confie le suivi du plan d'action d'audit à son adjoint chargé de l'organisation qui s'assure auprès des audités que les recommandations sont effectivement mises en œuvre selon le calendrier établi. Le suivi des recommandations est ensuite examiné par le comité de direction.

4 - LES AUDITEURS

4.1 - Les responsabilités

Le chef de la cellule d'audit interne est responsable de :
- l'organisation et du pilotage des missions de la cellule d'audit interne, ainsi que de ses besoins en ressources ;
- la réalisation de la grille d'analyse des risques ;
- la définition du référentiel d'audit interne ;
- la méthodologie d'audit (documents et présentations standard à utiliser) ;
- la préparation du plan d'audit soumis au comité de direction ;
- la conduite des missions demandées.

Les auditeurs relèvent du chef de la cellule d'audit interne. Ils agissent toujours dans le cadre de la lettre de mission dont ils ne sauraient s'affranchir.

4.2 - La déontologie des auditeurs

Outre les obligations inhérentes au statut de la fonction publique, les auditeurs se conforment au code de déontologie défini dans les normes internationales de la profession.

L'auditeur est soumis à un strict secret professionnel dont seuls ses mandants peuvent l'exonérer.

L'auditeur a le devoir de refuser une mission qui lui serait proposée s'il estime, en conscience et de façon étayée, et après discussion avec le chef de la cellule d'audit interne, qu'une insuffisance ou une absence de compétences ou de moyens adaptés à la mission proposée ou encore un potentiel conflit d'intérêts risquent de nuire à la crédibilité des conclusions.

Les documents de synthèse consécutifs à l'audit ne sont accessibles que sur autorisation nominative expresse du responsable de la structure auditée. Les personnes ayant eu l'autorisation d'accès restent elles-mêmes astreintes au devoir de réserve et au secret professionnel.

L'auditeur ne peut ni accomplir de tâches opérationnelles dans les directions et services du secrétariat général pour l'administration, ni initier ou approuver des transactions comptables externes à la cellule d'audit interne. Il doit s'interdire de diriger les activités de tout agent du secrétariat général pour l'administration ne faisant pas partie de la cellule d'audit interne, sauf dans les cas où cet agent aurait été appelé à assister les auditeurs internes. D'une façon générale, l'auditeur doit s'abstenir de s'engager dans des fonctions opérationnelles ou dans toute activité susceptible de compromettre l'indépendance et la neutralité de ses évaluations et de ses rapports.

L'auditeur doit veiller à conduire ses enquêtes sans préjugé. Il ne juge pas les personnes mais évalue les pratiques et les systèmes. Dans ses conclusions, il doit manifester un haut niveau d'objectivité, d'impartialité et d'honnêteté.

En cas de découverte d'irrégularités ou de fautes graves, l'auditeur informe immédiatement sa hiérarchie et examine avec elle la meilleure conduite à tenir.

La cellule a arrêté, fin 2008, sa programmation pour la période 2008-2009 : quatre audits ont été programmés. En outre, la cellule participe aux audits ministériels du ministère de la défense. Le programme a été validé par le comité directeur et signé par le SGA.

A ce jour, deux des quatre audits ont été lancés, mais ils ne sont pas encore achevés à ce jour. Dans ce contexte, la question des suites réservées aux recommandations n'est pas encore résolue.

Par ailleurs, la cellule n'intervient pas sur la partie comptable et financière compte tenu du profil de recrutement de ses membres. Cela constitue néanmoins un objectif à terme.

La cellule d'audit interne est composée de quatre agents, dont le responsable de l'audit interne. Les trois auditeurs sont des attachés du ministère de la défense, l'un d'entre eux ayant un profil financier, un autre étant plus spécialisé sur le patrimoine et le troisième étant plus particulièrement compétent en matière de ressources humaines.

Une fois nommé au sein de la cellule d'audit interne, chaque auditeur bénéficie d'une formation particulière à la méthodologie de l'audit interne (formation continue au CFMD, à l'IGPDE ou à l'IFACI) et d'un tutorat pour la réalisation de sa première mission. Par ailleurs, le retour d'expérience et l'application des bonnes pratiques sont recherchés dans la participation à des missions d'audit de l'EMA ou du CMACF.

E. Le Contrôle général des armées

1. Le pilotage et la supervision du CGA

Inspection générale ministérielle, le Contrôle général des armées « *assiste le ministre chargée des armées pour la direction de la gestion de son ministère, en vérifiant dans tous les organismes soumis à son autorité ou à sa tutelle l'observation des lois, règlements et instructions ministérielles ainsi que l'opportunité des décisions et l'efficacité des résultats au regard des objectifs fixés et du bon emploi des deniers publics* ».

Le Contrôle général des armées est directement placé auprès du ministre.

Le plan de mission naît des propositions des contrôleurs, des échanges entre le CGA et le cabinet du ministre. Il revient à ce dernier d'arrêter la programmation précise. Le plan est diffusé à toutes les directions. Les services peuvent demander au ministre de faire exécuter des missions par le contrôle soit lors de l'élaboration du plan de mission, soit en cours d'année.

Par exemple, le plan adopté pour 2007-2008 comportait initialement 50 missions et 26 audits RGPP pour le domaine de la défense. 26 enquêtes complémentaires ont été ajoutées en cours d'exercice, soit à la demande du ministre, soit en fonction des circonstances. Le plan de charge du CGA a finalement représenté 102 missions au total.

Le Contrôle général des armées a travaillé, en liaison avec la direction des affaires financières du Secrétariat général pour l'administration, à la mise en place d'une première cartographie des risques. Pour le moment, elle ne porte que sur le champ comptable et financier, mais elle a vocation à être élargie, à terme, au champ opérationnel.

S'agissant de la fonction d'audit interne, le CGA participe à la démarche et réalise lui-même des audits. Toutefois, il n'envisage pas de se transformer en service d'audit ministériel unique englobant les compétences actuellement dispersées dans les services du ministère.

Il se positionnerait davantage comme un référent méthodologique au niveau ministériel et s'interroge sur la manière de mieux assurer une cohérence ministérielle de l'action des différents services d'audit agissant de manière encore dispersée, ce qui passe notamment par davantage d'échanges et une mise en perspective collective des programmes d'activité. Sur ce point, la création d'un comité d'audit ministériel pourrait y contribuer.

2. Le fonctionnement et les relations avec les services audités et inspectées

Le CGA a élaboré un ensemble de « guides pratiques » qui rassemble :

- les règles déontologiques applicables aux contrôleurs ;
- les principes d'organisation d'une mission ;
- plusieurs manuels spécialisés sur les thèmes suivants : le contrôle d'un marché, le contrôle de la fonction achat, le contrôle de la fonction infrastructure, le contrôle de la fonction ressources humaines, le contrôle de la fonction finances, le contrôle de gestion, le contrôle des matériels et équipements.

Par ailleurs, le CGA utilise le logiciel d'audit *IDEA*.

Enfin, les contrôleurs s'appuient également sur les guides d'audit des programmes du CIAP.

Chaque mission donne lieu à la production d'un rapport.

Le rapport est envoyé au service audité, qui est invité à faire part de ses observations. Le CGA travaille actuellement à l'amélioration du dispositif de suivi de ses recommandations. Pour l'instant, le contrôle transmet presque systématiquement au cabinet du ministre les rapports accompagnés des réponses des services et de sa position. Lorsque cela est jugé nécessaire et utile, des réunions sont organisées au niveau du cabinet - parfois seulement avec les services - qui donnent lieu à des relevés de décisions.

L'étape suivante consiste à appliquer de manière plus stricte l'article 5 du décret de 1964[13] qui prévoit que « *si aucune suite satisfaisante n'a été donnée aux observations ou propositions du contrôle, le chef du contrôle général des armées en saisit le ministre. Le chef du contrôle général des armées informe les contrôleurs intéressés de la suite donnée à leurs rapports et fait vérifier dans les services l'exécution des décisions prises et à s'assurer concrètement de cette vérification* ».

Le CGA rédige un rapport d'activité annuel destiné au ministre et aux grands responsables du ministère.

3. Les ressources humaines

Le CGA compte environ 85 contrôleurs et contrôleurs généraux, dont 20 à 25 travaillent à l'extérieur du service. Celui-ci dispose par ailleurs d'environ 135 collaborateurs militaires et civils. Plus de cinquante d'entre eux exercent des fonctions de contrôle et d'inspection, notamment dans les domaines de l'inspection des installations classées pour l'environnement, du travail dans les armées et des matériels de guerre et biens sensibles. Ils peuvent aussi assister les contrôleurs dans leurs missions. Les autres collaborateurs assurent des fonctions d'appui à la réalisation des travaux du contrôle.

Le CGA organise les formations pour les nouveaux arrivants au service. Celle-ci comprend notamment une « *mission training* » réalisée en binôme avec des contrôleurs expérimentés.

Le CGA a développé depuis prés de dix ans une compétence particulière en matière d'audit des systèmes d'information, ce qui se traduit par l'envoi en formation longue d'un contrôleur une année sur deux (Mastère2 « *Audit des systèmes d'information de l'entreprise étendue* ») et des relations privilégiées avec l'Université de Paris Dauphine.

---

[13] Relatif aux attributions, à l'organisation générale et fonctionnement du contrôle général des armées.

Enfin, le CGA est en train de passer un marché pour former ses personnels aux techniques d'audit. Certains d'entre eux vont passer le CIA, mais il s'agit davantage d'un objectif que s'est fixé le service, plutôt que d'un impératif.

ANNEXE VII-F

LE MINISTÈRE DE L'ÉCOLOGIE, DE L'ÉNERGIE, DU DÉVELOPPEMENT DURABLE ET DE LA MER

SOMMAIRE

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DÉMARCHE QUALITÉ, LA MAÎTRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DU MINISTÈRE DE L'ÉCOLOGIE, DE L'ÉNERGIE, DU DÉVELOPPEMENT DURABLE ET DE LA MER 1

A. LE CONTRÔLE INTERNE 1
B. LA DÉMARCHE QUALITÉ 3
C. LA MAÎTRISE DES RISQUES 3
D. L'AUDIT INTERNE 3

II. LES SERVICES CHARGÉS DES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT OU DE CONSEIL AU SEIN DU MINISTÈRE DE L'ÉCOLOGIE, DE L'ÉNERGIE, DU DÉVELOPPEMENT DURABLE ET DE LA MER 4

A. LE CONSEIL GÉNÉRAL DE L'ENVIRONNEMENT ET DU DÉVELOPPEMENT DURABLE 4
1. Le pilotage et la supervision du CGEDD 4
2. Le fonctionnement et les relations avec les entités auditées et inspectées 7
3. Les ressources humaines 7
B. L'INSPECTION GÉNÉRALE DES AFFAIRES MARITIMES 7
1. Le pilotage et la supervision de l'IGAM 7
2. Le fonctionnement et les relations avec les entités auditées et inspectées 9
3. Les ressources humaines 9
C. LA MISSION INTERMINISTÉRIELLE D'INSPECTION DU LOGEMENT SOCIAL 9
1. Le pilotage et la supervision de la mission 9
2. Le fonctionnement et les relations avec les entités auditées et inspectées 10
3. Les ressources humaines 10
D. LA MISSION D'AUDIT DU RÉSEAU ROUTIER NATIONAL 10

Le ministère de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de la mer (MEEDDM) est un regroupement de cinq grands pôles : ressources, territoires et habitats ; énergie et climat ; prévention des risques ; infrastructures transports et mer ; développement durable.

Ces dernières années, ces politiques publiques ont été mises en œuvre en s'appuyant sur des architectures administratives variées. Par exemple, la politique de l'énergie relevait pendant longtemps du seul ministre chargé de l'économie, avant d'être rattachée au MEEDDM en 2008.

Parallèlement, l'organisation des services déconcentrés a été profondément revue, comme en atteste la création des directions interdépartementales des routes (DIR) ou, plus récemment avec la revue générale des politiques publiques, celles des directions régionales de l'environnement, de l'aménagement du logement (DREAL).

Tous ces changements ont pleinement mobilisé le ministère sur les questions ayant trait à son organisation. Des sujets comme le déploiement de dispositifs de contrôle ou d'audit internes sont passés de ce fait un peu au second plan au sein du ministère, même si la culture métier d'ingénieur qui est la sienne en fait un terreau propice à son développement.

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DÉMARCHE QUALITÉ, LA MAÎTRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DU MINISTÈRE DE L'ÉCOLOGIE, DE L'ÉNERGIE, DU DÉVELOPPEMENT DURABLE ET DE LA MER

A. Le contrôle interne

Par circulaire du 6 décembre 2004, le directeur du personnel, des moyens et des services du ministère de l'équipement, des transports, de l'aménagement du territoire, du tourisme et de la mer avait demandé à l'ensemble des services du ministère de se doter d'un dispositif de contrôle hiérarchique formalisé par une directive interne.

Cette circulaire était accompagnée d'un guide méthodologique destiné à fournir aux services des indications afin d'améliorer ou de construire leur système de contrôle hiérarchique. Le dispositif visait à prévenir et à corriger quatre types de risques : juridiques, financiers, humains et risques de non-qualité.

Encadré – Le contrôle hiérarchique

Objectifs :

Le contrôle hiérarchique a pour objet de vérifier que les textes législatifs et réglementaires, et les instructions qui précisent les conditions de mise en œuvre (directives, notes de service, chartes…) sont correctement appliqués. Si ces textes prévoient l'existence de procédures, le contrôle porte également sur l'application de ces procédures. Ainsi, tout responsable, par l'exercice du contrôle, s'assure que la structure dont il a la charge agit conformément aux règles arrêtées, tant sur le fond que sur la forme.

Il doit veiller à ce que les ressources attribuées soient gérées conformément aux textes, à une utilisation optimale ainsi qu'à l'atteinte des résultats au regard des objectifs fixés.

Enfin, le contrôle hiérarchique doit permettre de s'assurer de la mise en œuvre des obligations déontologiques, afin de réduire le risque disciplinaire comme le risque pénal. Ce contrôle pourra s'appuyer utilement sur les plans d'action locaux dont la mise en place a été préconisée dans le guide « responsabilité et déontologie ».

Modalités et portée :

Le contrôle hiérarchique revêt un caractère périodique, programmé et formalisé. Il se distingue du contrôle continu et de proximité que doit exercer chaque cadre dans l'exercice quotidien de ses responsabilités, ou de l'autocontrôle effectué par tout agent dans le cadre des procédures ou des audits qualité.

Il ne se substitue pas aux autres formes de contrôle mais les complète. Il s'insère dans un dispositif ensemble général de contrôles internes et externes couvrant d'autres champs et d'autres modalités : contrôle de qualité, contrôle de gestion, visites de sécurité, inspections périodiques et de régularité, cour des comptes etc.

Champ d'application :

Le contrôle hiérarchique est d'application générale. Tous les services et l'ensemble des domaines d'activité sont concernés.

C'est un élément fort de la politique de management du service et l'initiative en revient à la direction, qui doit également s'assurer de sa mise en œuvre et du suivi des recommandations qui en découlent.

Le contrôle hiérarchique doit être porté par l'ensemble de la chaîne hiérarchique et impliquer tous les niveaux. Il doit toujours être l'occasion d'un échange constructif et approfondi entre les niveaux concernés afin d'améliorer le fonctionnement de l'unité. Il est important d'en souligner la valeur pédagogique auprès des agents et de l'encadrement.

Mise en œuvre :

La mise en place du contrôle hiérarchique doit impérativement s'accompagner de l'organisation d'un système de suivi précisant :

- la périodicité des contrôles ;

- la formalisation du suivi : forme, circuit d'information… ;

- les modalités d'établissement et de présentation du bilan annuel des contrôles et des suites données.

Je vous demande d'élaborer et de formaliser avant la fin juin 2005 une directive interne définissant le cadre et les modalités retenus pour le contrôle hiérarchique dans votre service.

Si vous avez d'ores et déjà formalisé une telle directive, depuis moins de deux ans, vous veillerez à intégrer les principes et modalités indiqués dans la présente circulaire lors de sa réactualisation.

Cette directive devra être actualisée tous les trois ans et sa mise en œuvre devra faire l'objet d'un bilan annuel.

Les missions d'inspection générale territoriale, dont le rôle n'est pas d'assurer en lieu et place de la chaîne hiérarchique les contrôles internes qui lui incombent, veilleront en revanche, tout particulièrement lors de leurs inspections, à l'existence et à la qualité de vos dispositifs en la matière.

Source : circulaire du 6 décembre 2004.

S'agissant des services déconcentrés des affaires maritimes, une instruction avait, dès juillet 2001, demandé la mise en place d'un contrôle hiérarchique interne. Un rapport de l'inspection générale des affaires maritimes (IGAM) et du conseil général de l'environnement et du développement durable (CGEDD) en date du mois de février 2009 indique que « *l'instruction sur la mise en œuvre du contrôle hiérarchique dans les services des affaires maritimes n'a pas été utilisée par les services (…). Ces derniers ne réalisent pas ou peu de contrôles hiérarchiques* ».

Aucune de ces initiatives n'a prospéré.

Les interlocuteurs de la mission ont identifié deux principales raisons à cet échec :

- d'une part, le contrôle interne ne peut être imposé par le haut à une organisation dans son ensemble, mais doit au contraire prendre racine au plus près des services et des activités ;
- d'autre part, le contrôle interne ne peut se développer qu'au sein d'une organisation dont le périmètre est stable.

La réorganisation du ministère étant désormais bien avancée[1], ceci permet d'envisager la mise en œuvre de dispositifs de contrôle interne rénovés.

A cet égard, l'ex-direction générale des routes, aujourd'hui intégrée à la direction générale des infrastructures, des transports et de la mer (DGITM), avait élaboré en janvier 2008 une circulaire fixant *« les modalités d'élaboration, d'instruction, d'approbation et d'évaluation des opérations d'investissement national »*.

[1] La préfiguration des DREAL de « seconde vague » est à mi-parcours, leur création est prévue pour début 2010. En Ile-de-France et en Outre-mer, les préfigurations n'ont pas formellement débuté et leurs créations auront lieu courant 2010.

La circulaire prévoyait la mise en place, d'une part, d'un dialogue formalisé entre l'administration centrale et les services déconcentrés prenant place à chaque étape de la conception et de la réalisation d'un projet et, d'autre part, de plans « qualité d'opération ».

Ces échanges obligatoires et formalisés devaient permettre de porter une appréciation sur les différents risques techniques, financiers, juridiques et administratifs d'une opération, ainsi que sur la qualité des processus de concertation.

La circulaire est progressivement mise en œuvre en commençant par les opérations aux enjeux financiers les plus lourds. Elle a vocation à se déployer progressivement jusqu'à couvrir l'intégralité des opérations.

B. La démarche qualité

La démarche qualité est présente de longue date au sein du ministère.

Les services déconcentrés du ministère de l'équipement (DRE et DDE) avaient pour la plupart développé des démarches qualité sur une partie de leurs activités, comme la gestion du domaine routier ou les prestations aux communes en matière d'ingénierie ou d'application du droit des sols.

De même, le réseau scientifique et technique du ministère s'est engagé dans une certification au début des années 2000. A titre d'exemple, le laboratoire central des ponts et chaussées et le service technique des remontées mécaniques et des transports guidés ont été certifiés *ISO* respectivement depuis 2002 et 2005.

Le ministère estimait fin 2006 que 70 services sur 240 disposaient d'une certification[2]. L'objectif était de doubler ce chiffre d'ici la fin de l'année 2007. Malheureusement, il n'existe pas de données actualisées sur l'état d'avancement de cette démarche.

Les plans « qualité d'opération » prévus dans la circulaire du directeur des routes du 7 janvier 2008 constituent également le signe de la prise en compte de la qualité dans les activités du ministère (*cf. supra*). Chaque plan précise les dispositions prises pour atteindre les objectifs propres à l'opération concernée, tout particulièrement en matière de sécurité et de maîtrise des coûts, de délais et de qualité technique et environnementale.

Un audit du conseil général de l'environnement et du développement durable (CGEDD) est actuellement en cours pour établir un état des lieux des démarches qualité dans les services du MEEDDAT.

C. La maîtrise des risques

Il n'existe de cartographie ministérielle des risques que sur le champ comptable et financier.

D. L'audit interne

La fonction ministérielle d'audit interne est assurée par le conseil général de l'environnement et du développement durable (CGEDD).

Il existe par ailleurs trois autres entités qui réalisent des missions de type audit sur des champs spécialisés :

- l'Inspection générale des affaires maritimes (IGAM) dans le domaine de la mer ;
- la mission interministérielle d'inspection du logement social (MIILOS) sur le champ des organismes HLM ;
- la mission d'audit du réseau routier national (MARRN) de la direction générale des infrastructures, des transports et de la mer.

[2] Sur le périmètre transport, équipement et mer.

II. LES SERVICES CHARGÉS DES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT OU DE CONSEIL AU SEIN DU MINISTÈRE DE L'ÉCOLOGIE, DE L'ÉNERGIE, DU DÉVELOPPEMENT DURABLE ET DE LA MER

A. Le conseil général de l'environnement et du développement durable

1. Le pilotage et la supervision du CGEDD

Le conseil général de l'environnement et du développement durable (CGEDD) est rattaché directement au ministre. Aux termes de son décret institutif[3], il a trois attributions : d'une part, une mission d'information et de conseil du ministre ; d'autre part, une mission d'expertise, d'étude, d'audit, d'évaluation et de coopération internationale pour le compte du Gouvernement ; enfin, une mission d'inspection générale.

Le CGEDD est organisé en :

- huit sections, dont le secrétariat général ;
- douze missions d'inspections générales territoriales (MIGT) : le CGEDD est la seule entité rencontrée par la mission disposant d'antennes régionales constituées[4] ;
- deux missions d'inspection spécialisées : l'inspection générale de l'aviation civile et l'inspection générale des organismes scientifiques et techniques ;
- dix-neuf collèges qui correspondent en général à des domaines d'inspection du CGEDD ;
- huit missions d'appui.

Les collèges contribuent à l'élaboration de doctrines, de références et de méthodes pour les deux grandes catégories de missions du CGEDD, le contrôle et le conseil. Ils sont constitués en référence aux grands domaines d'activité du ministère ou aux disciplines mises en œuvre dans ces domaines. Les collèges supervisent les études et la production des rapports qui ont été demandés à leurs membres. Ils organisent le suivi des recommandations faites aux directions d'administration centrale dans le cadre des inspections.

Les missions d'appui couvrent quant à elles des sujets transversaux, méthodologiques notamment (audit, inspection, *etc*.) ou des sujets émergents. Elles contribuent à l'élaboration de doctrines, de références et de méthodes, principalement pour les missions de conseil du CGEDD. Leurs travaux n'ont pas vocation à déboucher sur des actions d'inspection conduites par les MIGT.

Les dix neuf collèges et les 8 missions d'appui se partagent les activités de veille et de réflexion prospective, alors que les sections sont des entités thématiques spécialisées au sein desquelles les rapports demandés au CGEDD sont produits.

Les membres du CGEDD peuvent participer simultanément à différents collèges.

---

[3] Décret n°2008-679 du 9 juillet 2008.

[4] Certaines inspections comme l'inspection générale de la jeunesse et des sports disposent d'inspecteurs résidents, mais il s'agit d'individus isolés et pas d'un service constitué.

Encadré – Les sections, collèges et mission d'appui au CGEDD

Les huit sections

Droit, logement et société

Economie, transports et réseaux

Aménagement durable des territoires

Risques, Sécurité, Sûreté

Sciences et techniques

Personnels et services

Secrétariat général

Commission permanente des ressources naturelles

Les dix-neuf collèges du CGEDD

Droit et contentieux

Logement et immobilier

Droits fondamentaux, services essentiels et cohésion sociale

Économie et régulation

Aviation civile

Mer

Transports terrestres et intermodalité

Aménagement, urbanisme, habitat et mobilité

Paysage, espaces protégés et patrimoine

Risques naturels et technologiques

Pollutions et nuisances

Recherche et technologie

Techniques de construction

Énergie et climat

Systèmes d'observation et d'information

Maîtrise d'ouvrage des projets

Gestion administrative et financière, régularité

Gestion intégrée de l'eau

Biodiversité et milieux naturels

Les huit missions d'appui

Gouvernance des entreprises et des établissements publics - Financements des projets

Europe

International

Économie des territoires

Sécurité et sûreté des transports

Audit et inspection

Qualité et performance

Métiers, carrières, compétences

Source : CGEDD.

En 2008, le CGEDD a établi 262 rapports, dont 97 rapports de conseil et expertise (37 %), 137 rapports d'inspection (52 %) et 28 rapports d'audits (11 %). Environ 40 % des rapports correspondent à des commandes interministérielles, le reliquat se répartissant entre les commandes des ministres et des directions d'administration centrale.

Les missions dites « d'inspection » correspondent à des vérifications de la qualité du management et de la gestion d'ensemble d'un service. Ces missions ont été profondément rénovées avec la création des directions interdépartementales des routes (DIR) et la création de services communs aux anciennes directions départementales de l'équipement d'une part, de l'agriculture et des forêts de l'autre.

Parmi ses rapports d'audit, le CGEDD distingue les types suivants :

- les audits du CIAP, centrés sur la qualité des indicateurs de performance ;
- les audits de programme, qui complètent les audits du CIAP en proposant une approche plus stratégique de la politique publique mise en œuvre dans le programme. A titre d'exemple, le CGEDD a réalisé en 2008 un audit du programme « Transports terrestres et maritimes ». Les audits de programme mobilisent chacun une équipe de dix à douze auditeurs pendant un trimestre environ, ce qui permet de réaliser un travail de fond sur les sujets soulevés ;
- les audits thématiques : ils ont porté en 2008, d'une part, sur la stratégie du réseau scientifique et technique et, d'autre part, sur la prise en charge par les services des missions de développement durable ;
- les audits de certification des comptes de l'Etat ;
- enfin, le CGEDD a également réalisé, jusqu'en 2008, quelques « audits de modernisation » centrés sur les économies budgétaires envisageables.

Encadré – Le sommaire du cahier des charges de l'audit du programme « réseau routier national » réalisé en 2007

1. Le programme et son articulation
1.1. Périmètre du programme
1.2. Enjeux du programme
1.3. Les objectifs et indicateurs de performance
2. L'organisation opérationnelle
2.1. Au niveau central
2.2. Les services déconcentrés
2.3. Les budgets opérationnels de programme
3. La mise en place des ressources
3.1. Les ressources financières
2.2. Les ressources humaines
2.3. Le financement des moyens de fonctionnement
4. La gestion du programme
4.1. La mise au point des programmes annuels
4.2. Le pilotage et le contrôle de la mise en œuvre
4.3. Les bilans
5. Conduite de l'audit

Source : CGEDD.

La programmation annuelle des missions d'inspection et d'audit fait l'objet d'une délibération du comité permanent du CGEDD. Elle n'est pas soumise au ministre.

Encadré – Le comité permanent du CGEDD

Le comité permanent est composé du vice-président, du vice-président délégué à l'autorité environnementale, des présidents de section, du président de la commission permanente des ressources naturelles, des membres permanents auxquels le ministre de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de l'aménagement du territoire confie une responsabilité d'animation et de coordination et d'autres membres désignés par le vice-président, après avis du bureau. Son effectif est au plus égal au tiers des membres permanents.

Il délibère notamment des orientations et des méthodes de l'inspection générale et adopte la charte de déontologie du conseil et son rapport annuel.

Source : CGEDD.

A ce jour, il n'existe pas de comité d'audit interne au sein du ministère auquel le CGEDD rende compte.

2. Le fonctionnement et les relations avec les entités auditées et inspectées

Le CGEDD s'est doté d'un code de déontologie et d'un guide méthodologique commun à toutes ses activités.

Il est actuellement en train d'élaborer des référentiels de l'audit interne dont un spécialisé sur l'audit interne comptable.

Il travaille en outre à l'élaboration d'une charte de l'audit interne.

Les rapports du CGEDD font l'objet d'une procédure contradictoire. La version définitive du rapport est, par principe, publique sauf si le ministre décide expressément du contraire.

3. Les ressources humaines

Le CGEDD comptait environ 415 agents en 2008, dont une majorité d'ingénieurs généraux des ponts et chaussées et d'inspecteurs généraux de l'équipement qui viennent y achever leur carrière, ainsi qu'une centaine d'agents de catégorie B et C assurant des fonctions support. La majorité des membres du CGEDD exercent des fonctions de conseil et d'expertise. La proportion de ceux exerçant des fonctions d'inspection ou d'audit est plus réduite.

Le CGEDD a engagé un programme de formation de ses auditeurs avec l'aide de l'IFACI et de la DGFiP et plusieurs sessions de formation à l'audit ont déjà été organisées. Deux membres du CGEDD sont d'ores et déjà titulaires du diplôme professionnel de l'audit interne[5].

B. L'Inspection générale des affaires maritimes

1. Le pilotage et la supervision de l'IGAM

L'IGAM a été créée en 2008 au terme d'un rapprochement entre les deux services d'inspection spécialisés dans le domaine maritime : l'inspection générale des services des affaires maritimes et l'inspection générale de l'enseignement maritime.

L'IGAM comprend :

- une mission d'inspection des affaires maritimes, qui réalise des missions d'études, d'audit ou d'inspection sur commande des ministres ou des directions d'administration centrale. Le bureau enquête accident (BEA) en matière maritime lui est rattaché ;
- une mission d'inspection de l'enseignement maritime ;
- une mission des statuts et de direction des corps militaires (300 officiers environ) ;
- un secrétariat général.

[5] DPAI : cf. annexe relative aux certifications individuelles et collectives.

Placée sous l'autorité directe du ministre de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de la mer, l'Inspection générale des affaires maritimes informe et conseille également les ministres chargés de la défense, de l'agriculture et de la pêche, pour l'exercice de leurs attributions dans les domaines de la mer.

De 2000 à 2004, il existait un programme de travail annuel défini en amont. Celui-ci n'est plus réellement utilisé aujourd'hui car les activités de l'IGAM sont désormais dominées par les commandes ministérielles qui n'ont pas laissé de temps en 2008 pour une programmation de missions d'inspection du réseau (directions régionales et départementales des affaires maritimes, enseignement maritime).

Encadré – Les missions réalisées en 2008

Audits et inspections

Mission d'appui pour les transferts de compétence en Nouvelle-Calédonie

Audit sur la qualité des relations entre la société nationale de sauvetage en mer et les centres régionaux opérationnels de surveillance et de sauvetage (CROSS)

Audit sur la mise en œuvre du contrôle hiérarchique dans les services des affaires maritimes

Audit des services des affaires maritimes en Nouvelle-Calédonie

Audit sur le respect de la convention STCW relative aux normes de formation des gens de la mer et à la délivrance des brevets

Inspections de l'école de la marine marchande de Marseille et du lycée professionnel maritime de Saint-Malo

Audit sur le développement de l'aquaculture

Appui et évaluation de la coopérative « Ar Mor Glaz »

Appui à la mise en œuvre du dispositif « Barnier » d'aide à la pâche

Inspections de la mise en œuvre des contrôles de pêches

Les expertises

Réforme du classement ENIM des marins

Mission de médiation sur le conflit du remorquage à Rouen (entreprise SORMAR)

Source : IGAM.

Pour 2009, le programme prévisionnel porte en priorité sur cinq thèmes :

- les commandes ministérielles ;
- les travaux du « Grenelle de la mer » ;
- le chantier statutaire de fusion des corps militaires ;
- la réorganisation de la formation initiale et de l'enseignement supérieur militaire (école d'administration des affaires maritimes) ;
- le soutien à la réorganisation des services des affaires maritimes.

Les missions d'inspections des services des affaires maritimes sont désormais menées conjointement avec le CGEDD.

Il n'existe pas de comité d'audit interne compétent en matière d'affaires maritimes.

2. Le fonctionnement et les relations avec les entités auditées et inspectées

Les relations de travail entre l'IGAM et les services inspectés sont peu formalisées.

Il existe néanmoins des domaines d'activité dans lesquels s'appliquent des référentiels précis, par exemple les contrôles des pêches ou l'enseignement maritime (formation, délivrance des titres, inspection des navires, sauvetage en mer). L'existence de ces référentiels a permis de développer des pratiques proches des méthodes mises en œuvre par l'audit interne.

Les rapports provisoires sont soumis à la contradiction. Le rapport définitif est diffusé au service inspecté, au commanditaire, au secrétaire général du ministère. Une copie en est remise au CGEDD.

L'IGAM n'est pas chargée d'assurer le suivi des recommandations, sauf de manière ponctuelle.

Enfin, l'IGAM réalise un rapport annuel dans lequel est présenté un résumé synthétique des principales misions réalisées l'année précédente.

3. Les ressources humaines

Les effectifs de l'IGAM sont actuellement de huit équivalents temps plein. Pour le chef de service, il s'agit du tout dernier poste avant le départ à la retraite. Pour les autres, il s'agit d'une affectation en deuxième partie de carrière préalable à une éventuelle affectation sur un poste opérationnel dans les mois qui suivent. Dans les autres cas, les agents restent au maximum trois à quatre ans à l'IGAM.

C. La mission interministérielle d'inspection du logement social

1. Le pilotage et la supervision de la mission

La MIILOS est un service rattaché aux ministres chargés du logement et de l'économie, dont le champ exclusif d'intervention est le logement social. Elle effectue des contrôles systématiques sur place pour évaluer la gestion des organismes. La mission a compétence sur tous les organismes de logement social quel que soit leur statut, ce qui représente environ un millier d'entités[6].

La mission rend compte à un comité directeur. Composé de représentants des deux ministères compétents, il se réunit deux fois par an sous la présidence du directeur général de l'aménagement, du logement et de la nature (DGALN) et du directeur général du trésor et de la politique économique (DGTPE). Il comprend également des représentants de la DGFiP, du CGEDD et de la Cour des comptes.

Le chef de la MIILOS établit un projet de programmation, à la suite des réunions de pré-programmation qui se tiennent à l'automne sous l'égide des préfets de région. Ces réunions sont instruites par les responsables des sept délégations territoriales de la MIILOS, en liaison avec les services des préfets ; elles associent en outre les services déconcentrés du MEEDDM, le trésor public et les chambres régionales des comptes. Le comité directeur valide cette programmation, qui comprend une tranche ferme et une tranche complémentaire, mise en œuvre en fonction des moyens disponibles au regard des priorités nouvelles pouvant surgir en cours d'année, dont il est rendu compte au Comité directeur. Ainsi, en 2008, la MIILOS avait-elle programmé 199 contrôles, dont 53 à caractère complémentaire ; 186 ont été effectivement ouverts en 2008, soit le niveau moyen des années précédentes, en augmentation légère sur 2007.

La MIILOS a longtemps effectué des contrôles des organismes de logement social conjointement avec les auditeurs de l'actuelle DGFiP. Ces cas de figure se raréfient car de plus en plus d'organismes de logement social optent pour une comptabilité commerciale, sur laquelle la DGFiP n'est pas compétente.

Il n'existe pas de comité d'audit interne compétent en matière de logement social.

---

[6] Soit environ 291 sociétés anonymes, 287 offices publics, 262 sociétés d'économie mixte et 160 coopératives.

2. Le fonctionnement et les relations avec les entités auditées et inspectées

Il y a quelques années, la MIILOS s'était appuyée sur un cabinet de conseil pour réaliser un « guide de contrôle ». La démarche, complexe, n'a pas abouti.

La mission s'est dotée par la suite d'un service « qualité-expertise », au sein de laquelle deux personnes conçoivent des outils méthodologiques à l'attention des vérificateurs de la MIILOS. Il s'appuie largement sur les ressources des délégations pour mettre à jour les guides utilisés lors des contrôles.

Le plus souvent, les contrôles sont réalisés par une équipe de deux vérificateurs, l'un spécialisé sur le domaine comptable et financier, l'autre sur les aspects sociaux, techniques et administratifs.

Le projet de rapport est soumis à la contradiction des organismes.

La version définitive est adressée au président de l'organisme et transmis aux ministres chargés du logement et de l'économie, ainsi qu'au préfet du département du siège de l'organisme.

Le président de l'organisme vérifié est tenu de communiquer le rapport à chacun des membres du conseil d'administration (ou de l'organe délibérant en tenant lieu) et de le soumettre à délibération lors de la plus proche réunion de celui-ci.

Tous les rapports sont soumis à une commission des suites, émanation du comité directeur de la MIILOS, qui rend un avis aux ministres sur les suites à donner aux rapports de « contrôle ». La mise en œuvre des suites est, en général, confiée au préfet.

En outre, un rapport d'activité est présenté chaque année par le chef de la mission au comité directeur. Ce rapport établit un bilan des rapports produits.

3. Les ressources humaines

Les effectifs de la MIILOS sont de l'ordre de 124 équivalents temps plein.

Il s'agit essentiellement d'agents de catégorie A du MEEDDM[7] (une centaine d'ingénieurs des travaux publics de l'Etat ou d'attachés environ), le reste étant constitué d'agents des ministères économiques et financiers.

Il s'agit d'une affectation ordinaire pour des agents ayant le goût de travailler de manière relativement autonome.

La plupart du temps, les nouveaux recrutés n'ont pas de connaissance préalable des techniques d'audit ou d'inspection.

La MIILOS fait par conséquent appel à un cabinet de consultant pour former les vérificateurs à ce métier.

D. La mission d'audit du réseau routier national

Il existe au sein de la direction des infrastructures de transport de la DGITM, une mission d'audit du réseau routier national.

La mission d'audit du réseau routier national[8] exerce pour le compte du directeur des infrastructures de transport les missions suivantes :

- conseil et contrôle extérieur sur les plans technique et déontologique de l'activité et de la production de la direction et des services déconcentrés concourent à la mise en œuvre du développement, de l'entretien et de l'exploitation du réseau routier national ;

[7] Ministère de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de la mer.
[8] Créée par arrêté du 9 juillet 2008 portant organisation de l'administration centrale du ministère de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de l'aménagement du territoire.

- audit des systèmes de management de la qualité mis en place : elle réalise périodiquement des audits des dispositions mises en œuvre dans les services déconcentrés en matière de qualité pour l'ensemble de leurs activités relevant du programme « réseau routier national ». Elle contribue à la valorisation et à la diffusion des bonnes pratiques, ainsi qu'à l'amélioration continue des processus ;
- avis pour le directeur des infrastructures de transport concernant la conception et la réalisation des projets routiers ;
- inspections préalables à la mise en service des projets routiers ;
- contribution à l'amélioration des règles de l'art et participation à leur évolution.

La mission est directement rattachée au directeur des infrastructures de transport.

La MARRN est constituée de huit ingénieurs généraux des ponts et chaussées qui étaient les ingénieurs spécialisés « routes » au sein du conseil général des ponts et chaussées. Au moment de la création du CGEDD, il a été décidé que ses huit personnes rejoindraient la DGITM. Ces personnes ont vocation à achever leur carrière au sein de la mission d'audit.

Les rapports de la mission sont destinés au directeur, qui décide des suites à y apporter.

Les auditeurs ont suivi des stages à l'IFACI pour se former aux techniques d'audit.

ANNEXE VII-G

LES MINISTÈRES CHARGÉS DE L'ÉDUCATION NATIONALE ET DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE LA RECHERCHE

SOMMAIRE

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DEMARCHE QUALITÉ, LA MAITRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DES DEUX MINISTERES 1

A. LE CONTRÔLE INTERNE 1
B. LA DÉMARCHE QUALITÉ 4
1. Les services de documentation se soumettent à la norme ISO 11 620 « information et documentation » 4
2. Le service inter-académique des examens et des concours (SIEC) 4
3. Le cas particulier de quelques établissements de recherche 4
C. LA MAÎTRISE DES RISQUES 4
D. L'AUDIT INTERNE 5

II. LES SERVICES CHARGES DES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT OU DE CONSEIL AU SEIN DES DEUX MINISTERES 5

A. LE PILOTAGE ET LA SUPERVISION DE CES SERVICES 5
B. LE FONCTIONNEMENT ET LES RELATIONS AVEC LES ENTITÉS AUDITÉES ET INSPECTÉES 6
C. LES RESSOURCES HUMAINES 6

Le ministère de l'éducation nationale et celui de l'enseignement supérieur se caractérisent par la taille importante de leur organisation, sans équivalent dans le reste de l'administration. Ils prennent en charge près de 15 millions d'élèves scolarisés, comptent environ 1 100 000 personnels, dont 900 000 enseignants, répartis dans plus de 67 000 établissements, et disposent d'un budget de près de 83 milliards d'euros, soit près du ¼ du budget de l'Etat.

Les compétences de l'Etat en matière éducative sont essentiellement exercées à l'échelon déconcentré. Au sein de l'académie[1], circonscription administrative propre au ministère, le recteur est responsable de la totalité du service public de l'éducation dans sa circonscription, de la maternelle au supérieur. Il exerce aussi des compétences dans le domaine de l'enseignement privé sous contrat. A l'échelon départemental, le recteur est représenté par l'inspecteur d'académie, qui dispose lui-même de ses propres services. Enfin, les collèges et les lycées jouissent du statut d'établissement public local d'enseignement et les universités d'établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel, ce qui leur permet une relative autonomie de gestion.

A l'échelon central, les ministères sont notamment constitués par :

- du côté ministère de l'éducation nationale, la direction générale de l'enseignement scolaire qui élabore la politique éducative et pédagogique, ainsi que les programmes d'enseignement des écoles, des collèges, des lycées et des lycées professionnels ;
- du côté du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche : la direction générale de l'enseignement supérieur et de l'insertion professionnelle, qui élabore et met en œuvre la politique relative à l'ensemble des formations postérieures au baccalauréat, initiales et continues, et la direction générale de la recherche et la technologie, qui élabore la stratégie nationale en matière de recherche ;
- un secrétariat général commun au ministère de l'éducation nationale et à celui de l'enseignement supérieur et de la recherche. Le secrétaire général a autorité sur les directions suivantes : direction générale des ressources humaines, direction des affaires financières, direction des affaires juridiques, direction de l'évaluation, de la prospective et de la performance, direction des relations européennes, internationales et de la coopération, délégation à la communication, service de l'action administrative et de la modernisation et service des technologies et des systèmes d'information.

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DEMARCHE QUALITÉ, LA MAITRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DES DEUX MINISTERES

A. Le contrôle interne

Au ministère chargé de l'éducation nationale, la préoccupation principale en matière de contrôle interne concerne le pilotage des emplois et de la masse salariale.

Le ministère s'est doté depuis 2007 d'un dispositif de contrôle interne qui ne traite donc pas uniquement des risques comptables, mais plus globalement de l'ensemble des risques liés à la fonction financière.

Des référentiels ont été élaborés conjointement entre la direction des affaires financières et les gestionnaires au sein des services académiques et rectoraux : gestion des rémunérations, gestion du chômage, gestion des achats, gestion de l'action sociale, gestion des déplacements, gestion des bourses et gestion du forfait d'externat.

[1] La France est découpée en trente académies.

Encadré – Le contrôle interne sur le processus gestion du forfait d'externat (extrait)

Le calcul de la subvention versée à chaque établissement :

Les subventions versées aux établissements se réfèrent aux taux par élève publiés au Journal Officiel.

Le montant de la subvention, égal au produit du nombre d'élèves par le taux correspondant à la classe dans laquelle chaque élève est scolarisé, implique :

- le classement par les services académiques des élèves suivant leur formation dans l'un des 19 taux du forfait d'externat ;

- le recensement trimestriel par les services académiques des effectifs des élèves des établissements.

→ CIC :

- établir une fiche de procédure rappelant la méthode de validation du recensement des effectifs et de la détermination de la dotation trimestrielle à mettre en œuvre et les contrôles à réaliser.

Une fois le calcul de la dotation à verser à chaque établissement réalisé (sur Excel le plus souvent), l'IA produit une décision attributive par type d'établissement ou par Cité scolaire en distinguant les différentes structures la composant, signé de l'IA DSDEN. Il s'agit d'un arrêté collectif (liste des établissements avec somme totale due à chaque établissement).

→ CIC :

-établir une fiche de procédure en vue de normaliser les documents en circulation et simplifier les tâches (éviter que les documents envoyés à la TG et ceux adressés à l'administration centrale se traduisent par des re-saisies) ;

-établir des arrêtés type (les états adressés à la TG sont parfois envoyés en copie aux établissements ou font parfois l'objet d'une notification après mandatement) ;

-préciser en lien avec le CBCM ce que les TG sont en droit d'exiger (certaines demandent des états nominatifs, d'autres non). Rappel : l'article 6 du décret n°61-246 du 15 mars 1961 précise les pièces justificatives à joindre à l'appui du mandatement (état nominatif des élèves inscrits au 15 novembre de l'année, signé du chef d'établissement et visé par l'ordonnateur ; états modificatifs pour les deux autres trimestres de l'année scolaire). Par note du 23 décembre 2002, la direction générale de la comptabilité publique a autorisé de nouvelles modalités de recensement des effectifs d'élèves, en produisant chaque trimestre un état récapitulatif informatique, extrait directement du logiciel « Scolarité », à soumettre au visa du TPG.

Source : Intranet de la DAF du ministère

Encadré – Le contrôle interne sur le processus paie des enseignants du premier degré (extrait)

Sommaire :

Introduction

Les acteurs du processus

Les outils

Les principaux dispositifs indemnitaires

Diagramme d'ensemble

Organigramme fonctionnel

Analyse des risques et plan d'action

(…)

VII- ANALYSE DES RISQUES ET PLAN D'ACTION

Statut de cette analyse des risques et du plan d'action associé : Le tableau constitue une aide aux IA dans la construction de leur propre plan d'action. Il repose sur l'identification par le groupe de travail des risques les plus fréquents dans le dispositif de paie du premier degré. Il revient à chaque IA, à partir de la connaissance de ses spécificités, de retenir parmi ces risques, ceux qu'elle traitera en priorité. Il est recommandé de commencer par quatre à cinq risques et d'approfondir la démarche au fur et à mesure de la familiarisation des gestionnaires avec les enjeux et méthodes du CIC.

Risque accès à l'application : Absence de formalisation de la gestion des droits d'accès : les demandes d'accès sont réalisées de manière informelle et non répertoriées, le contrôle de la cohérence avec les tâches réalisées n'est pas tracé, la gestion des mots de passe est peu sécurisée (ex : mot de passe et login affichés sur l'écran).

Actions de maîtrise : Définir au niveau de l'IA un dispositif de gestion des accès Identifier un correspondant chargé de suivre les demandes d'accès et de veiller au respect de règles minimales de sécurité.

Gestion des positions

a/ Suivi des positions interruptives de paie :

Risques : Concerne par exemple la disponibilité d'office, dont la saisie n'interrompt pas la paie lorsque les CLM-CLD la précédant n'ont pas été régularisés. Ce risque concerne notamment des congés de longue maladie anciens non régularisés ; il existe une liste de contrôle des agents en CLD mais qui ne permet pas d'identifier les congés non régularisés. La rétroactivité des délibérations du CMD pose problème (trop perçus).

Actions de maîtrise :

-étudier la création d'une requête permettant de repérer dans les historiques de congés les CLM CLD non régularisés (portage DAF C2)

-repérer les IA ayant mis en place de tels contrôles en vue d'une mutualisation (portage DSIBF)

-mettre en place un suivi (par exemple suivi sur excel de l'ensemble des CLM CLD –dates extrêmes, avis CMD, plein ou ½ traitement…

- à l'arrivée des PV du comité complété par un suivi individualisé par chaque gestionnaire de chaque type de congé sur une fiche dite CMD –courriers d'alerte, vérification des droits…-).

b) Congé pathologique (grossesse) :

Risque : Le gestionnaire est parfois informé a posteriori. Le risque existe surtout pour les personnels qui ne sont pas systématiquement remplacés (maîtres E) ou en cas de congé intervenant en période de vacance. L'enjeu : impact de la saisie des congés de maternité sur la retraite

Actions de maîtrise : Risque dont le traitement n'apparaît pas prioritaire a priori. Penser à sensibiliser les personnels concernés dès la déclaration de la grossesse : courrier aux intéressés ou note aux directeurs d'école.

Voir exemples de la Gironde et Seine

Maritime en annexe

(…)

Source : Intranet de la DAF du ministère

Après deux premières années d'application, ces référentiels font actuellement l'objet d'un processus de mise à jour et d'amélioration.

S'agissant du ministère de l'enseignement supérieur, deux référentiels ont été mis en place concernant la gestion des rémunérations et la gestion des contrats de recherche. Deux autres dispositifs sont en phase de test et seront prochainement disponibles : gestion des recettes et gestion des immobilisations.

La gouvernance du dispositif est assurée par un comité de pilotage (CHOREGIE), présidé par le secrétaire général, responsable de la définition des grandes orientations dans la démarche du contrôle interne.

Le contrôle interne est suivi au sein de 4 groupes de travail fédérant différents chantiers :

- le déploiement de CHORUS ;
- le déploiement des applications métiers interfacées à CHORUS ;
- le contrôle interne ;
- la conduite du changement dans le domaine de la gestion financière et comptable.

Outre, le comité de pilotage, ces groupes sont organisés autour d'un comité opérationnel pour suivre les travaux au plus près et d'un comité de projet, réuni au niveau des sous-directeurs concernés, pour définir les orientations de base.

B. La démarche qualité

La démarche qualité est encore assez peu présente au sein des administrations. Quelques services spécifiques font exception.

1. Les services de documentation se soumettent à la norme ISO 11 620 « information et documentation »

S'agissant de l'activité documentaire - les bibliothèques -, il existe une norme ISO 11 620 *« information et documentation – indicateurs de performance des bibliothèques »* applicable. Elle liste 44 indicateurs de mesure de l'activité et des performances d'une bibliothèque qui se décomposent en quatre ensembles : 1) ressources, accès et infrastructure ; 2) utilisation ; 3) efficience et 4) potentialités et développement.

2. Le service inter-académique des examens et des concours (SIEC)

La Maison des Examens, appelé également SIEC, est une structure particulière de l'Education Nationale qui organise l'ensemble des examens et concours de l'Ile de France.

Ses missions s'étendent de la conception des sujets à l'édition des diplômes pour les candidats en passant par les inscriptions, les convocations, l'organisation logistique des épreuves dans les centres.

Depuis 2007, l'activité du SIEC est certifiée par la norme ISO 9001-2000.

3. Le cas particulier de quelques établissements de recherche

Parmi les opérateurs de recherche, plusieurs se sont engagés dans des démarches d'assurance qualité.

Plusieurs laboratoires de l'Institut National de Recherche Agronomique sont certifiés ISO.

L'Agence Nationale de la Recherche a obtenu de l'AFAQ[2] la certification ISO 9001 en juillet 2008 pour son processus de sélection des projets de recherche. La prochaine étape sera l'obtention de cette certification pour le processus de programmation, avant la généralisation de l'ensemble des processus de l'agence.

C. La maîtrise des risques

La cartographie des risques existe uniquement sur le champ comptable et financier.

Elle est complétée par le programme d'action ministériel (PAM) qui, chaque année, recense les progrès réalisés et les axes d'amélioration qui demeurent.

---

[2] Association Française de l'Assurance Qualité.

Il n'existe pas d'exercice de cartographie des risques sur le champ strictement métier.

D. L'audit interne

Dans le cadre de sa mission de certification des comptes de l'Etat, la Cour des comptes a préconisé à plusieurs reprises la mise en place d'un comité d'audit au sein du ministère.

Celui-ci a néanmoins jugé cette mesure prématurée compte tenu du caractère récent de la mise en place du dispositif de contrôle interne. En outre, il souhaite qu'une telle démarche fasse d'abord l'objet d'un cadrage interministériel.

Dans l'attente, le comité de pilotage CHOREGIE assure un rôle de surveillance et d'orientation de la démarche de contrôle interne.

II. LES SERVICES CHARGES DES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT OU DE CONSEIL AU SEIN DES DEUX MINISTERES

A. Le pilotage et la supervision de ces services

Les fonctions d'inspection, d'audit ou de conseil sont traditionnellement assurées par les trois services d'inspection :

- l'Inspection générale de l'éducation nationale (IGEN), qui exerce des fonctions d'expertise, d'encadrement et d'évaluation en formulant des avis et des propositions concernant la politique éducative. Elle est centrée sur l'acte d'enseignement ;
- l'Inspection générale de l'administration de l'éducation nationale et de la recherche (IGAENR), qui formule des avis et des propositions concernant l'ensemble du fonctionnement et de l'efficacité du système éducatif
- l'Inspection générale des bibliothèques (IGB) : elle a pour mission d'étudier, évaluer, conseiller et contrôler les bibliothèques de l'enseignement supérieur et de la recherche, ainsi que les bibliothèques soumises au contrôle technique du ministère de la culture ;

Il existe aussi une cellule de consultants internes (cinq agents contractuels), placée auprès du secrétaire général, qui réalise des missions d'analyse sur les sujets d'organisation et de modernisation du ministère.

L'IGAENR est directement rattachée aux ministres chargés de l'éducation nationale d'une part, de l'enseignement supérieur et de la recherche d'autre part. L'IGEN relève du seul ministre chargé de l'éducation nationale. L'IGB est placée sous l'autorité du ministre chargé de l'enseignement supérieur et mise à la disposition du ministre chargé de la culture.

Pendant longtemps, l'IGEN et l'IGAENR ont disposé d'un programme de travail propre à chacun d'entre eux. Depuis cinq ans, le programme de travail est commun. Il comprend des contrôles de régularité, des évaluations de performance et des missions de conseil

Le programme est nourri des propositions des deux inspections, des directions opérationnelles et des cabinets des ministres. Il est cosigné par les deux ministres et publié au *Bulletin officiel de l'éducation nationale*. Ce sont les deux inspections qui déterminent ensuite si les missions inscrites au programme relèvent de l'un ou l'autre service ou d'une mission conjointe.

L'IGB travaille en fonction de deux programmes annuels élaborés par chacune des administrations de rattachement (les ministères de l'éducation nationale et de la culture). Chacun de ces programmes est discuté avec l'inspection. Le programme du ministère de l'éducation nationale est arrêté dans une lettre de mission signée du ministre. Celui du ministère de la culture est défini dans une lettre signée par le directeur de cabinet. Ce programme est ensuite suivi et mis en œuvre par l'IGB. Il faut par ailleurs souligner que l'IGB consacre près du quart de son temps à des missions de contribution au recrutement et à la gestion des personnels de bibliothèques ou de participation à diverses instances consultatives nationales.

A ce jour, il n'existe pas de comité d'audit interne au sein des ministères auquel les inspections rendent compte.

B. Le fonctionnement et les relations avec les entités auditées et inspectées

L'IGAENR a mis en place, depuis 2000, un manuel méthodologique relatif à la conduite générale d'une mission. Il intègre un cadrage déontologique général. Il a ensuite été décliné par type d'organismes contrôlés : rectorat ou service académique, établissement public d'enseignement. Aujourd'hui, ce guide est présenté sous forme d'un CD ROM, qui fournit un certain nombre d'outils complémentaires comme des lettres-type, des tableaux standardisés, *etc*.

En outre, l'IGAENR, avec l'appui de l'IGF et de consultants externes, a mis en place, en décembre 2007, un guide d'audit des universités qui portent sur la gestion budgétaire et financière, les ressources humaines, le patrimoine immobilier et les systèmes d'information. En application de la loi 2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités, le ministère chargé de l'enseignement supérieur s'est en effet fixé pour objectif de réaliser, avant la fin de l'année 2009, l'audit des trente universités qui accèderont à l'autonomie au 1er janvier 2010.

En matière méthodologique, l'IGB dispose de quatre mémentos : une note d'orientation et de méthode, un mémento sur les bibliothèques municipales, un mémento sur les bibliothèques départementales de prêt et un mémento sur les services (inter-établissements) de coopération documentaire (bibliothèques universitaires).

Dans les trois services d'inspection générale, chaque mission donne lieu à la rédaction d'un rapport formalisé.

Par ailleurs, chacune de ces inspections établit un rapport annuel d'activités. Depuis 2004, l'IGAENR et l'IGEN publient également un rapport public annuel commun qui retrace les problématiques majeures sur lesquelles les inspections ont travaillé au cours de l'année écoulée.

Aucune de ces inspections ne dispose d'une charte de l'audit interne.

C. Les ressources humaines

L'IGEN compte 157 inspecteurs généraux et quelques chargés de mission. Elle est dirigée par un doyen nommé par le ministre parmi les inspecteurs généraux de l'éducation nationale pour une durée de cinq ans renouvelable. L'IGEN est structurée en 14 groupes thématiques[3]. Par ailleurs, chaque académie dispose d'un inspecteur général référent.

Les inspecteurs généraux de l'éducation nationale sont recrutés, pour l'essentiel, parmi des universitaires, des professeurs de classes préparatoires, les inspecteurs d'académie ou les inspecteurs pédagogiques régionaux.

La sélection est opérée après un appel à candidature sur un profil spécialisé appartenant à des 14 groupes. La moyenne d'âge à l'entrée dans le corps est de 51 ans. Les inspecteurs généraux terminent habituellement leur carrière dans le service, même s'il arrive qu'ils aillent exercer des fonctions opérationnelles ailleurs (cabinets ministériels, académie, *etc*.).

Au moment de la prise de fonctions des nouveaux inspecteurs généraux, un stage de formation est organisé à leur intention à l'école supérieure de l'éducation nationale. Sa finalité est de combler le manque de culture administrative des experts pédagogiques et scientifiques qui ont été recrutés.

L'IGAENR compte environ une centaine d'inspecteurs généraux et une vingtaine de chargés de mission. Elle est organisée en sept groupes territoriaux.

---

[3] Économie et gestion ; éducation physique et sportive ; enseignements et éducation artistiques ; enseignement primaire ; établissements et vie scolaire ; histoire et géographie ; langues vivantes ; lettres ; mathématiques ; philosophie ; sciences économiques et sociales ; sciences et techniques industrielles ; sciences de la vie et de la terre ; sciences physiques et chimiques, fondamentales et appliquées.

Depuis deux ans, les audits des universités mobilisant environ les deux tiers des inspecteurs généraux, parmi lesquels plusieurs sont dépourvus d'expérience en milieu universitaire, l'IGAENR a centré ses efforts de formation sur ce thème spécifique.

Les activités de l'IGB sont dirigées par le doyen de l'inspection. Il est assisté par neuf conservateurs généraux des bibliothèques qui exercent des missions d'inspection. Ceux-ci sont nommés pour une durée de trois ans. Ils suivent des formations essentiellement sur la bureautique et la statistique, mais pas spécifiquement sur les techniques d'audit.

ANNEXE VII-H

LES MINISTÈRES CHARGÉS DU TRAVAIL, DE LA SANTÉ ET DES SPORTS

SOMMAIRE

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DEMARCHE QUALITÉ, LA MAITRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DES MINISTERES CHARGÉS DES AFFAIRES SOCIALES 2

A. LE CONTRÔLE INTERNE 2
B. LA DÉMARCHE QUALITÉ 2
C. LA MAÎTRISE DES RISQUES 2
D. L'AUDIT INTERNE 2

II. LES SERVICES CHARGES DES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT ET DE CONSEIL AU SEIN DES MINISTERES CHARGÉS DES AFFAIRES SOCIALES 6

A. L'INSPECTION GÉNÉRALE DES AFFAIRES SOCIALES 6
1. Le pilotage et la supervision de l'IGAS 6
2. Le fonctionnement de l'IGAS et les relations avec les entités auditées et inspectées 7
3. Les ressources humaines 7
B. L'INSPECTION GÉNÉRALE DE LA JEUNESSE ET DES SPORTS 8
1. Le pilotage et la supervision de l'IGJS 8
2. Le fonctionnement de l'IGJS et les relations avec les entités auditées et inspectées 8
3. Les ressources humaines 9

Les ministères dits « sociaux » regroupent historiquement plusieurs grands pôles : travail et relations sociales, emploi, solidarité, santé et, depuis plus récemment, sports.

Ces dernières années, ces politiques publiques ont été mises en œuvre en s'appuyant sur des structures ministérielles diverses. Par exemple, la politique de la jeunesse et des sports a longtemps relevé d'un ministère autonome, qui n'a été rattaché qu'en 2007 au ministère chargé de la santé. Depuis 2009, le portefeuille de la jeunesse et de la vie associative est confié à un Haut commissariat.

La dernière organisation retenue se décline entre, d'une part, un ministère de la santé et des sports[1] et, d'autre part, un ministère du travail, des relations sociales, de la famille, des solidarités et de la ville[2].

La mise en œuvre des politiques conduit ces ministères à travailler en liaison avec les cinq branches de sécurité sociale (santé, famille, retraite, accidents du travail et maladies professionnelles, autonomie), avec l'UNEDIC pour l'assurance chômage, avec l'ensemble des établissements de santé et, prochainement, avec les nouvelles agences régionales de santé.

Les ministères s'appuient également sur :

- six missions budgétaires : travail et emploi ; solidarité, insertion et égalité des chances ; santé ; sport, jeunesse et vie associative ; ville et logement ; régimes sociaux et de retraite ; immigration, asile et intégration ;
- deux entités communes : l'une, composée d'un ensemble de services fonctionnels, est placée sous l'autorité du secrétaire général des ministères chargés des affaires sociales : l'autre est l'Inspection générale des affaires sociales[3] ;
- trois contrôleurs budgétaires comptables et ministériels[4] placés auprès des uns et des autres : celui de chaque ministère, ainsi que celui du ministère de l'immigration nationale[5] qui est un ministère d'état-major, sans services déconcentrés sur lesquels s'appuyer, et qui a signé des conventions de délégation de gestion avec les ministères de la santé et de l'intérieur.

En revanche, chaque ministère dispose d'une ou plusieurs directions chargées des affaires financières et des ressources humaines qui lui est propre.

Tous ces changements ont pleinement mobilisé le ministère sur les questions ayant trait à son organisation. Des sujets comme le déploiement de dispositifs de contrôle ou d'audit internes n'ont pas revêtu de caractère prioritaire dans la période récente.

---

[1] Avec un secrétaire d'Etat chargé des sports.
[2] Avec trois secrétaires d'Etat chargés, d'une part, de la famille et des solidarités, d'autre part des ainés, et enfin de la ville.
[3] L'IGAS rend compte aux ministres chargés de la sécurité sociale, de la santé, de l'action sociale, de la famille, du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle.
[4] Les CBCM sont installés au sein des ministères, mais ils sont placé sous l'autorité du ministre chargé du budget.
[5] En pratique, il n'y a que deux contrôleurs, l'un exerçant les fonctions de CBCM pour le compte du ministère chargé de la santé et pour celui chargé de l'immigration.

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DEMARCHE QUALITÉ, LA MAITRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DES MINISTERES CHARGÉS DES AFFAIRES SOCIALES

A. Le contrôle interne

Le contrôle interne a été développé, uniquement au sein du ministère de la santé, à partir de 2006, dans le cadre d'une démarche conjointe au secrétaire général et aux CBCM. Un comité ministériel de pilotage du contrôle interne (CMPCI) a été mis en place : initialement restreint au champ santé et social, il est étendu depuis 2009 aux secteurs jeunesse et sports. Il est co-présidé par le directeur des affaires financières, juridiques et des services et le CBCM. Le secrétariat est assuré par le bureau du contrôle interne et des systèmes d'information.

A ce stade, le CMPCI ne concerne que les domaines comptables et financiers.

Le ministère chargé du travail a organisé, dés la fin de l'année 2006, le déploiement du contrôle interne comptable et financier au sein de l'administration centrale et des services déconcentrés, directions régionales et départementales du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle. Ce déploiement s'est effectué sur un champ élargi, incluant la régularité des actes juridiques supports de la dépense publique. De ce fait, le contrôle interne dépasse *de facto* le champ strictement comptable.

B. La démarche qualité

Le ministère chargé des sports s'est fixé pour objectif d'obtenir une certification *ISO 9001* pour l'ensemble des centres d'éducation populaire et de sport (CREPS) d'ici 2011.

Cette démarche a été engagée en 2003, lorsqu'il existait un ministère propre, par onze établissements publics nationaux volontaires, ainsi que trois écoles nationales (équitation, ski et alpinisme, et voile). Fin 2008, dix neuf CREPS étaient engagés dans une démarche de certification. Parmi ceux-ci 11 sont d'ores et déjà certifiés.

Au sein du ministère chargé de la santé, quelques directions régionales des affaires sanitaires et sociales (Basse-Normandie, Bretagne et Pays de la Loire) ont obtenu une certification ISO pour les activités d'inspection régionale de la pharmacie.

En revanche, il n'existe pas de démarche qualité connue au sein des services du ministère chargé du travail.

C. La maîtrise des risques

La cartographie des risques existe uniquement sur le champ comptable et financier.

Le seul autre domaine dans lequel une fonction gestion des risques est en cours de développement concerne la sécurité des systèmes d'information, sous la responsabilité du haut fonctionnaire de défense et de sécurité. L'ensemble de ce dispositif est piloté au niveau interministériel par le secrétariat général de la défense nationale.

D. L'audit interne

Traditionnellement, la fonction d'audit interne des ministères est assurée par l'Inspection générale des affaires sociales.

L'IGAS est en effet chargée de réaliser des missions d'audit conjointes avec la mission nationale d'audit de la DGFiP. De nature comptable et financière, ces audits s'inscrivent dans le cadre de la certification des comptes de l'Etat par la Cour des comptes. Au vu de ces premières missions, l'IGAS s'interroge sur le fait de se positionner comme un service d'audit ministériel.

Le secrétaire général des ministères chargés des affaires sociales a commandé en décembre 2008 un rapport de préfiguration sur l'opportunité de mettre en place une mission ministérielle d'audit interne. Rédigé par un conseiller général des établissements de santé, ce rapport a été remis à son commanditaire en juillet 2009.

Le rapporteur plaide pour la mise en place d'une fonction d'audit interne se conformant pour l'essentiel aux normes professionnelles en vigueur.

Le champ de développement de processus formalisés de maîtrise des risques (contrôle interne) et de l'audit interne serait initialement restreint à la fonction financière, avant d'être progressivement étendu à l'ensemble des processus de travail, les élargissements étant opérés par décision d'un comité stratégique de maîtrise des risques regroupant l'ensemble des directeurs d'administration centrale, sous la présidence du secrétaire général. Le rapport suggère d'appliquer les dispositifs de contrôle et d'audit internes à l'ensemble de l'administration centrale et des services déconcentrés des ministères sociaux.

Les opérateurs seraient invités à développer leur propre système d'audit interne, la mission ministérielle d'audit interne jouant à leur égard le rôle d'une unité centrale d'harmonisation. Le cas des futures agences régionales de santé (ARS) est particulier : selon le rapporteur, « *leur création par intégration importante de services antérieurement déconcentrés, le poids des ressources issues du budget de l'Etat et les enjeux qui y sont liés plaident… (tant que le système de maîtrise des risques ne sera pas opérationnel en interne)… pour que la MAI intègre ces agences dans le périmètre de ses missions* ».

La mission propose la mise en place de trois structures pour assurer les fonctions de pilotage de la gestion des risques et d'audit interne à l'échelle des différents ministères concernés.

- un comité d'audit, qui comprendrait un membre de chaque service d'inspection (IGAS et IGJS), des parlementaires, un représentant du ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, ainsi que des personnalités qualifiées extérieures et dont le secrétariat serait assuré par les inspections. Ce comité veillerait au bon fonctionnement de la fonction d'audit interne, à son indépendance et validerait également le programme d'audit interne.
- un comité stratégique de maîtrise des risques (CSMR), présidé par le secrétaire général, associerait l'ensemble des directions des ministères ainsi que les services d'inspection et d'inspection générale concernés. Il serait chargé de la mise en place d'un dispositif de cartographie générale des risques à horizon 3 ans.
- enfin, une mission d'audit interne (MAI) rattachée au secrétaire général. La MAI assurerait également le secrétariat du CSMR.

Le rapporteur propose que la MAI comprenne en son sein au minimum trois auditeurs, si possible possédant les qualifications requises (type CIA) ou, à défaut, ayant une expérience avérée dans le domaine de l'audit interne. La mission pourrait par ailleurs s'appuyer sur des agents de l'IGAS, de l'IGJS, voire d'autres services pour réaliser les missions d'audit. Ce dernier point nécessitera un arbitrage interne aux ministères sociaux, l'IGAS étant opposée à ce que la MAI puisse faire appel de manière unilatérale à ses inspecteurs pour la réalisation de missions d'audit.

Il est prévu que la MAI se dote d'un code de déontologie et d'une charte de l'audit interne.

Le rapport de préfiguration de la mission d'audit interne a été remis en juillet 2009 au secrétaire général. Des décisions politiques des ministres seront nécessaires pour entériner ou infléchir les orientations proposées. L'objectif est qu'un système d'audit interne soit déployé avant la fin de l'année 2009.

Encadré – Principales propositions de la mission de préfiguration

Proposition n° 1 :

L'organisation de la fonction d'audit interne au sein des ministères sociaux doit le plus possible se fonder sur les normes d'audit interne internationales promues par l'IIA.

Proposition n° 2 :

Le périmètre de la MAI pourrait initialement être « la chaîne de la dépense ». L'action ab initio devrait néanmoins se centrer sur les sujets en lien avec la certification des comptes. Il convient également d'identifier l'ensemble des procédures existantes de maîtrise des risques (SSI par exemple) auxquelles la MAI pourrait s'intéresser.

Proposition n° 3 :

Un exercice de cartographie générale des risques des ministères sociaux pourrait être conduit d'ici 2 à 3 ans comme base de réflexion à un éventuel élargissement du périmètre de l'audit interne.

Proposition n° 4 :

Il est proposé de créer un comité stratégique de maîtrise des risques (CSMR) pour les ministères sociaux, présidé par le secrétaire général, avec l'ensemble des directions et la participation de l'IGAS et de l'IGJS, dont les missions seraient de s'assurer au plus haut niveau du bon fonctionnement du système de management des risques via le développement d'audits internes. La Mai assurerait le secrétariat de ce comité.

Proposition n°5 :

Il est proposé de créer un comité d'audit supervisant la fonction d'audit et veillant à son indépendance dans l'organisation comprenant un membre de l'IGAS, un membre de l'IGJS, des parlementaires, un représentant du ministère chargé des finances publiques, des personnalités extérieures et éventuellement un membre de la Cour des comptes.

Proposition n° 6 :

La fonction d'audit interne, si elle n'est pas directement prise en charge par l'IGAS et l'IGJS, doit être rattachée au secrétaire général par la création d'une mission d'audit interne (MAI).

Proposition n° 7 :

La MAI, pour son bon fonctionnement, doit être ancrée au sein de l'organisation des ministères sociaux, ce qui nécessite notamment la modification du décret d'organisation des ministères sociaux ou un décret ad-hoc.

Proposition n°8 :

Un plan d'audit pourrait être arrêté chaque année par le CSMR et validé par le comité d'audit et in fine par les ministres.

Proposition n° 9 :

Une articulation du plan d'audit avec celui de certains autres ministères et notamment celui du MEIE/MBCPFP doit être opérée. Une articulation avec l'assurance-maladie pour ce qui est des audits au sein des ARS doit également être trouvée.

Proposition n° 10 :

Une réflexion interministérielle devrait s'engager sur la bonne manière d'opérer des opérations d'audit interne au sein des services départementaux qui deviennent très interministériels, en particulier en ce qui concerne les domaines comptable et financier.

Proposition n° 11 :

Une charte d'audit interne devrait être mise en place et validée par les ministres dès la création de la MAI puis, lorsqu'il sera installé, par le comité d'audit. Les auditeurs devront également s'appuyer sur un code de déontologie, celui proposé par l'IFACI doit pouvoir être totalement repris.

Proposition n° 12 :

Le lancement des missions se ferait par lettre de mission signée par le secrétaire général.

Proposition n° 13 :

La MAI devrait disposer en son sein d'un nombre minimal (trois) d'auditeurs formés et habilités à procéder aux missions d'audit. La supervision de l'ensemble des missions serait assurée par la MAI.

Proposition n° 14 :

Il est recommandé de continuer à recourir pendant quelque temps, voire quelques années, à des missions conjointes avec le département d'audit de la DGFiP (ex MAEC).

Proposition n° 15 :

La mission recommande que les inspecteurs et inspecteurs généraux de l'IGAS et de l'IGJS puissent concourir aux missions d'audit par mise à disposition de moyens. Cette proposition suppose un accord formalisé des ministres. Au minimum une articulation des programmes de travail doit être opérée.

Proposition n° 16 :

Le recours à des agents au sein des services, pour participer comme force complémentaire aux missions d'audit, pourrait aussi être décidé.

Proposition n° 17 :

Un rapport annuel sur la maîtrise des risques et le contrôle interne pourrait être élaboré par la MAI ainsi qu'un rapport d'activité.

Proposition n° 18 *:*

Le responsable de la MAI doit pouvoir avoir des contacts directs, sans passer par le secrétaire général, avec le cabinet des ministres, le comité d'audit et les parlementaires chargés du contrôle et de l'évaluation des ministères sociaux.

Proposition n° 19 :

Dans la période de démarrage de la MAI, toute exigence d'un ***programme trop formalisé d'assurance et d'amélioration qualité*** *paraît illusoire. Toutefois, dès sa mise en place, la MAI pourrait s'attacher à tracer ses actions et organiser systématiquement des retours d'expérience à l'issue de chaque mission pour améliorer les outils en place. Une démarche qualité plus formalisée pourrait être mise en place à compter du 2nd semestre 2010.*

Proposition n° 20 :

La mise en place de la MAI doit pouvoir s'opérer de manière pragmatique, sans formalisme au départ (par simple circulaire). Les trois premiers mois seraient consacrés à des travaux méthodologiques et de programmation avant le lancement des premières missions au second semestre 2009. Cela suppose de procéder aux premiers recrutements dès à présent.

Proposition n°21 :

La création de la MAI suppose le déploiement d'un plan important de communication vers l'ensemble des directions et opérateurs pour expliquer précisément sa mission, les moyens de la mettre en œuvre et son articulation avec les autres dispositifs existants (inspections, Cour des comptes…).

Proposition n° 22 :

Un appui par un cabinet externe pourrait être apporté à la MAI pour aider à sa montée en charge.

Proposition n° 23 :

Il est proposé qu'après deux ans de pleine activité, une mission d'évaluation externe de la MAI soit faite.

Proposition n° 24 :

La MAI peut aider les tutelles des opérateurs à mettre en place des systèmes de maîtrise des risques en leur sein, et en particulier une fonction d'audit interne. Les ARS doivent également développer leur propre système de maîtrise des risques. Néanmoins, tant que celui-ci n'est pas en place, la mission d'audit interne pourrait intégrer dans son programme d'action des audits comptables et financiers au sein de ces structures.

Source : Rapport de préfiguration de la mission d'audit interne compétente pour les ministères chargés des affaires sociales, 13 juillet 2009.

II. LES SERVICES CHARGES DES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT ET DE CONSEIL AU SEIN DES MINISTERES CHARGÉS DES AFFAIRES SOCIALES

La future mission d'audit interne rattachée au secrétaire n'étant pas créée à ce jour, les ministères disposent de deux principaux services assurant des fonctions d'audit et d'inspection : l'Inspection générale des affaires sociales et l'Inspection générale de la jeunesse et des sports.

A. L'Inspection générale des affaires sociales

1. Le pilotage et la supervision de l'IGAS

L'Inspection générale des affaires sociales (IGAS) est l'une des trois inspections générales interministérielles de l'État[6]. Elle est placée sous l'autorité directe des ministres chargés de la Sécurité sociale, de la santé, de l'action sociale, de la famille, du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle.

D'après son décret statutaire, l'IGAS exerce une « *mission générale de contrôle, d'audit, d'étude, de conseil et d'évaluation en matière administrative et sociale* ». Dans ce cadre général, elle conduit plus de 200 missions par an, qui sont de trois types :

- des missions de contrôle des institutions (administrations, organismes publics, parapublics et privés ou faisant appel à de l'argent public) intervenant dans le champ social (emploi, travail, formation, sécurité sociale, santé publique, offre de soins, famille, enfance, intégration, politique de la ville). Elles ont pour objet la vérification approfondie du respect de la réglementation, du bon usage des fonds publics, de l'efficacité et de l'efficience de l'organisation. Le contrôle peut également porter sur des fonds privés lorsqu'ils sont récoltés par appel à la générosité publique ;
- des missions d'enquête générale, d'évaluation et d'appui, à la demande des ministres, qui prennent la forme de missions de conseil (aide à la modernisation, à la mise en œuvre de réformes) ou de concours individuels temporaires d'un inspecteur (rapporteur auprès d'un parlementaire notamment ou en appui auprès d'un cabinet ministériel) ;
- enfin, l'IGAS intervient dans différents cadres interministériels (missions réalisées pour le compte du CIAP, révision générale des politiques publiques, audits de modernisation, *etc.*). Plus d'un tiers des missions de l'IGAS sont réalisées dans le cadre de missions conjointes, essentiellement avec l'Inspection générale des Finances (IGF).

L'IGAS réalise peu de missions d'audit interne à proprement parler. Elle a effectué quelques missions ponctuelles conjointement avec la mission nationale d'audit de la DGFiP (ex-MAEC), portant sur le parc immobilier, la gestion des stocks de produits de santé, les charges à payer, le pilotage et l'organisation du contrôle interne dans le pôle santé, *etc*. L'IGAS ne prévoit pas de conduire ce type de missions à titre pérenne pour des raisons de compatibilité avec son positionnement et l'exercice de ses autres attributions.

[6] Avec l'Inspection générale de l'administration et l'Inspection générale des Finances.

L'IGAS a lancé une réflexion approfondie sur les risques auxquels étaient exposés les organismes de son champ de compétence. Elle s'est essayée pour ce faire à un exercice de cartographie des risques. La démarche n'a pas été menée à son terme, l'Inspection estimant l'opération trop lourde et considérant qu'elle se substituait aux directions qui devraient être responsables de ce type d'exercice.

En l'absence de cartographie des risques, c'est au chef de l'IGAS qu'il revient de définir chaque année le programme d'activité du service, en concertation avec les directions des ministères concernés. Ce programme annuel est validé par les ministres compétents. Il représente moins de la moitié de ses missions, les missions non inscrites au programme résultant de commandes ponctuelles adressées à l'IGAS par les membres du Gouvernement.

A ce jour, il n'existe pas de comité d'audit interne au sein des ministères chargés des affaires sociales auquel l'IGAS rende compte.

2. Le fonctionnement de l'IGAS et les relations avec les entités auditées et inspectées

L'IGAS n'assurant pas de missions d'audit interne à proprement parler, elle ne dispose pas de charte de l'audit interne.

Le déroulement d'une mission de l'IGAS fait néanmoins l'objet de procédures formalisées :

- toute équipe chargée d'une mission présente ses réflexions, au début et à la fin de la mission, à un « comité des pairs », sorte de comité d'expert sur le domaine concerné[7] ;
- l'IGAS dispose des guides généraux comme les bonnes pratiques dans la conduite de mission ou thématiques comme « contrôle d'associations ». Ces guides ne sont pas connus des audités ;
- les rapports rédigés à l'issue des missions de l'IGAS font l'objet d'une procédure contradictoire, qui permet aux entités concernées de faire valoir leurs éventuelles observations ;
- une commission des suites examine régulièrement ce qu'il est advenu des recommandations formulées. Les ministres peuvent ainsi être tenus informés des suites données à ces préconisations et l'IGAS est ainsi à même d'apprécier la mise en œuvre et l'utilité de sa production.

L'IGAS publie chaque année un rapport retraçant une partie des activités et résultats des travaux de l'IGAS. Ce rapport annuel est systématiquement centré autour d'un thème.

3. Les ressources humaines

L'IGAS compte environ 160 membres, mais un peu moins d'une centaine exercent effectivement leurs fonctions au sein de l'IGAS. Les membres de l'IGAS sont issus pour environ la moitié de l'Ecole nationale d'administration (ENA). L'autre moitié inclut des anciens médecins, pharmaciens, directeurs d'hôpital, membres de l'inspection du travail ou cadres dirigeants des organismes de Sécurité sociale.

L'IGAS a entamé une démarche de certification de certains de ses membres en tant qu'auditeurs internes. Cinq inspecteurs et inspecteurs généraux se sont déclarés volontaires pour passer le CIA et le CGAP[8] à l'automne prochain.

---

[7] Il existe cinq « comités des pairs » qui sont organisés par secteur d'activité : santé et offre de soins ; protection sociale ; travail, emploi et formation professionnelle ; administration et modernisation des services ; action sociale, solidarité et appel à la générosité publique.

[8] *Certified Internal Auditor* et *Certified Governement Auditing Professional.*

B. L'Inspection générale de la jeunesse et des sports

1. Le pilotage et la supervision de l'IGJS

L'Inspection générale de la jeunesse et des sports est un service directement rattaché au ministre chargé des sports, de la jeunesse et de la vie associative auprès desquels elle assure une mission permanente d'inspection, de contrôle, d'étude, d'information, de conseil et d'évaluation[9].

L'Inspection conduit de manière permanente trois types de missions : d'une part, des missions territoriales récurrentes consistant à contrôler et à évaluer des services et établissements d'une ou plusieurs circonscriptions régionales ; d'autre part, des missions thématiques, conduites de manière ponctuelle, qui ont pour objet l'évaluation de politiques publiques, de programmes ou d'entités administratives ou organismes sous tutelle – ces missions ont lieu à la demande des ministres, soit de manière ponctuelle, soit sont prévues dans un programme annuel ; enfin, des missions s'inscrivant dans un cadre interministériel, telle la révision générale des politiques publiques ou les missions réalisées pour le compte du comité interministériel d'audit des programmes (CIAP) ou toute autre mission faisant intervenir d'autres inspections générales dans un domaine commun à plusieurs ministères.

Les membres de l'IGJS sont amenés à participer au recrutement et au suivi des personnels du ministère, dans leur formation ou pour leur évaluation. Cela représente une part non négligeable de l'activité des inspecteurs généraux.

Chaque année, une « lettre de mission » signée par les ministres fixe la programmation des travaux de l'IGJS. Le programme de travail résulte d'un dialogue entre les directions, les cabinets et, de manière plus marginale, l'Inspection générale elle-même. Il met l'accent sur des aspects particuliers à analyser ou des contrôles à effectuer lors des missions territoriales et comprend très majoritairement des missions territoriales, mais aussi des missions de contrôle plus ponctuelles. A titre d'exemple, il a été décidé de contrôler en 2009 trois fédérations sportives et trois fédérations d'associations de jeunesse et d'éducation populaire.

Il n'existe pas de comité d'audit interne auquel l'IGJS rende compte de ses activités.

2. Le fonctionnement de l'IGJS et les relations avec les entités auditées et inspectées

En revanche, elle a mis en place, en 2005, un « guide des bonnes pratiques et de codification de ses procédures ». Il détaille la nature des relations entre l'inspecteur et le service durant une mission. Il contient quelques fiches méthodologiques synthétiques. Ce guide est un manuel, élaboré par l'IGJS, dont les entités inspectées n'ont pas connaissance. Le guide des bonnes pratiques est le seul outil méthodologique de l'IGJS.

Les rapports de l'Inspection sont contradictoires et permettent donc aux services audités de faire part de leurs observations.

Le rapport définitif est transmis au ministre commanditaire, assorti d'une proposition de plan de diffusion incluant les directions ou personnes concernées par les conclusions, sur lequel il est décisionnaire.

Le Ministre et son cabinet sont également responsables de la mise en œuvre des préconisations.

L'IGJS n'étant pas chargée de missions d'audit interne à proprement parler, elle ne dispose pas de charte de l'audit interne.

---

[9] Décret n°2002-53 du 10 janvier 2002 portant statut particulier du corps de l'inspection générale de la jeunesse et des sports.

3. Les ressources humaines

L'IGJS est constituée d'une vingtaine de membres. Il s'agit d'un corps de débouchés pour des profils très variés : anciens directeurs régionaux de la jeunesse et des sports, anciens conseillers techniques et pédagogiques, anciens cadres supérieurs de l'administration centrale, *etc.*

En général, les agents viennent achever leur carrière à l'IGJS. Ils ne bénéficient d'aucune formation particulière aux techniques d'inspection ou d'audit.

ANNEXE VII-I

LE MINISTÈRE DE L’INTÉRIEUR

SOMMAIRE

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DEMARCHE QUALITÉ, LA MAITRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DU MINISTÈRE DE L'INTÉRIEUR 1

A. LE CONTRÔLE INTERNE 1
B. LA DÉMARCHE QUALITÉ 6
C. LA MAÎTRISE DES RISQUES 7
D. L'AUDIT INTERNE 8

II. LES SERVICES CHARGÉS DES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT ET DE CONSEIL AU SEIN DU MINISTÈRE DE L'INTÉRIEUR 8

A. L'INSPECTION GÉNÉRALE DE L'ADMINISTRATION 8
1. Le pilotage et la supervision de l'IGA 8
2. Le fonctionnement de l'IGA et les relations avec les structures auditées et inspectées 9
3. Les ressources humaines 10
B. L'INSPECTION GÉNÉRALE DE LA POLICE NATIONALE 10
1. Le pilotage et la supervision de l'IGPN 10
2. Le fonctionnement de l'IGPN et les relations avec les structures auditées ou inspectées 11
3. Les ressources humaines 13
C. L'INSPECTION DE LA DÉFENSE ET DE LA SÉCURITÉ CIVILE 13
1. Le pilotage et la supervision de l'IDSC 13
2. Le fonctionnement de l'IDSC et les relations avec les structures auditées et inspectées 13
3. Les ressources humaines 14
D. L'INSPECTION DE LA GENDARMERIE NATIONALE 14
1. Le pilotage et la supervision de l'IGN 14
2. Le fonctionnement de l'IGN et les relations avec les structures auditées et inspectées 14
3. Les ressources humaines 15

Le ministère de l'intérieur a pour missions l'administration du territoire et la garantie de la protection des personnes et des biens.

L'administration du territoire est mise en œuvre par le réseau des préfectures et sous-préfectures. La protection des personnes et des biens est assurée par les services départementaux d'incendie et de secours, la police nationale et la gendarmerie nationale.

Le ministère est doté d'un secrétariat général (SG) qui dirige les activités de cinq directions et d'un service :

- la direction de la modernisation et de l'action territoriale (DMAT) anime et conduit la politique de modernisation de l'administration territoriale et centrale du ministère. Elle est chargée des questions relatives à la déconcentration et à l'organisation territoriale de l'Etat, de la gestion du corps préfectoral et des hauts fonctionnaires et de l'organisation des opérations électorales ;
- la direction des ressources humaines (DRH) est chargée de la gestion, de la formation et de l'action sociale des personnels[1] ;
- la direction de l'évaluation de la performance et des affaires financières et immobilières (DEPAFI) élabore et coordonne le contrôle de gestion au sein du ministère. Elle est chargée de l'action économique et financière, de la politique immobilière et d'assurer le fonctionnement de l'administration centrale ;
- la direction des systèmes d'information et de communication (DSIC) est chargée de définir et mettre en œuvre la politique du ministère en matière d'informatique et de télécommunications ;
- la direction de la planification de la sécurité nationale, chargée de l'élaboration, de l'actualisation et du suivi des plans qui relèvent de la responsabilité directe du ministre de l'intérieur afin d'assurer la protection du territoire et des populations face aux différentes menaces[2] ;
- la délégation à l'information et à la communication conçoit, en liaison avec les autres directions, et met en œuvre la politique de communication externe et interne du ministère et assure les relations avec les médias.

La situation du contrôle et de l'audit internes au ministère de l'intérieur est relativement disparate. Il s'agit d'une juxtaposition d'initiatives nées au sein des grands ensembles qui constituent le ministère (préfectures, gendarmerie et police) et qui, de ce fait, présentent encore à ce jour des états d'avancement relativement différents.

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DÉMARCHE QUALITÉ, LA MAÎTRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DU MINISTÈRE DE L'INTÉRIEUR

A. Le contrôle interne

Le contrôle interne s'est développé au sein du ministère de l'intérieur sur trois périmètres bien identifiés : le réseau des préfectures et sous-préfectures, piloté par le secrétariat général ; la police nationale ; la gendarmerie nationale.

S'agissant du secrétariat général et du réseau des préfectures et sous-préfectures, la seule fonction sur laquelle une démarche de contrôle interne à proprement parler a été engagée est la fonction comptable. Le contrôle interne comptable est assuré par la DEPAFI.

---

[1] A l'exception de la gestion du corps préfectoral et de celui des administrateurs civils, de la formation de la police nationale et de la gendarmerie nationale et de l'action sociale en faveur de la gendarmerie nationale qui demeure du ressort du ministère de la défense.

[2] *Cf.* le décret n° 2008-682 du 9 juillet 2008 modifiant le décret n° 85-1057 du 2 octobre 1985 relatif à l'organisation de l'administration centrale du ministère de l'intérieur et de la décentralisation.

Le réseau des préfectures et sous-préfectures dispose par ailleurs d'un dispositif de contrôle de gestion permettant le pilotage par la performance. Le ministère s'est doté de 87 indicateurs d'activité et ratios d'efficience et de 29 ratios budgétaires d'indicateurs qui retracent les activités des préfectures, leur coût et leur efficience. Ils sont rassemblés dans des tableaux qui permettent au ministère de suivre la gestion budgétaire et l'action des préfectures. Les résultats sont accessibles par l'ensemble des acteurs, en administration centrale comme en services déconcentrés, ce qui permet aux préfectures de s'auto-évaluer et de pratiquer des comparaisons au sein d'une même strate. Les indicateurs sont liés à ceux figurant dans le projet annuel de performance du programme.

Encadré – Le contrôle de gestion au sein des préfectures

La globalisation des crédits de fonctionnement et de rémunération des préfectures, initiée depuis 2000, s'est accompagnée de la mise en place d'un contrôle de gestion, contrepartie nécessaire de la plus grande liberté de gestion laissée aux responsables locaux.

Il s'exerce en application de quatre principes : il est conduit à l'échelon de chaque préfecture sous la responsabilité du préfet ; il n'est pas l'affaire d'un spécialiste ; il doit faire l'objet d'une appropriation par l'ensemble de l'encadrement et des agents de la préfecture ; il s'articule autour de sept missions (représentation de l'État, sécurité, réglementation, délivrance des titres, relations avec les collectivités locales, actions interministérielles, SGAR) et des fonctions logistiques exercées par la préfecture, qui constituent les cadres de mesure des performances ; il s'appuie sur un système d'information mutualisé - INFOPREF - qui donne aux préfectures des outils de pilotage de leur activité et assure l'information de l'administration centrale et du parlement sur les résultats de cette activité.

Chaque préfecture est en mesure de confronter le résultat de ses indicateurs à la moyenne observée dans sa strate ou au niveau national. Elle peut également se comparer à des préfectures dont le contexte et l'activité sont jugés similaires. Enfin, chaque préfecture peut suivre trimestriellement ou annuellement l'évolution de ses propres résultats. Les données observées selon ces trois approches permettent d'alimenter une réflexion sur les facteurs explicatifs des résultats de la préfecture : contexte local, contrainte d'activité particulière, moyens mis en œuvre, organisation du travail.

Depuis 2008, un accès complémentaire permet de consulter les résultats d'activité également par région. Les indicateurs d'INFOPREF n'ont pas vocation à refléter la totalité des activités de toutes les préfectures mais visent à fournir des critères objectifs d'analyse des performances par mission. Chaque préfecture sélectionne les indicateurs les plus utiles pour le suivi de son activité, compte tenu des objectifs prioritaires définis par le préfet. Elle élabore, si nécessaire, d'autres indicateurs prenant en compte les spécificités de son activité. L'ensemble permet la réalisation d'un tableau de bord pour le pilotage de l'activité de la préfecture.

INFOPREF est un système d'information déjà très abouti. Il satisfait globalement ses utilisateurs et est en progrès constant. De plus, l'application (PILOT), généralisée depuis le 1er janvier 2008 à l'ensemble des préfectures, est à leur disposition afin de faire apparaître, entre autres, les résultats de leurs sous-préfectures et de créer plus aisément des indicateurs locaux. Cette application permet également de disposer de tableaux de bord prédéfinis et de graphiques automatiques.

Pour assurer l'information de l'administration centrale, une mise en cohérence des dispositifs de collecte statistique par les différentes directions du ministère de l'intérieur a été opérée grâce à INFOPREF. Les données élémentaires nécessaires au calcul des indicateurs du contrôle de gestion assurent l'information statistique de ces directions, ce qui permet d'éviter aux préfectures d'avoir à opérer une double transmission. Pour assurer l'information du Parlement, une dizaine d'indicateurs de la performance globale des préfectures sont extraits, par l'administration centrale, des systèmes Indigo[3] et Concorde[4]. Les objectifs, indicateurs et valeurs cibles retenus figurent dans le projet annuel de performance.

Source : Réponse du ministère à une question parlementaire, journal officiel du 27 janvier 2009.

[3] Indigo (indicateurs de gestion optimisée) : réunit des indicateurs de résultats des services de la préfecture et des sous-préfectures.

[4] Concorde : Les indicateurs de Concorde permettent aux préfectures de vérifier la qualité de l'allocation de leurs moyens budgétaires. Ils complètent les indicateurs d'efficacité figurant dans Indigo.

Le secrétariat général a lancé une réflexion pour étendre le dispositif de contrôle interne à l'ensemble de la fonction financière. La démarche aboutirait à la mise en place d'un contrôle interne global couvrant à la fois le contrôle comptable, le contrôle budgétaire et le contrôle de gestion. En revanche, il est considéré que la DEPAFI n'a pas vocation à assurer le contrôle interne métier au sein des différentes directions du ministère. Cette réflexion aura également pour effet de rénover la forme des entretiens de gestion. Les tableaux de bord réalisés donnent lieu à des « entretiens de gestion » entre l'administration centrale et la préfecture. Ces entretiens sont conduits tous les 4 ans environ. Ils sont en voie d'abandon au profit d'un dialogue de gestion rénové entre l'administration centrale et les préfets de région.

Au sein de la direction générale de la police nationale, certaines directions d'emploi utilisent des référentiels de contrôle interne dénommés les « guides d'audit point-clé ». Il s'agit de référentiels métier, qui ont été élaborés par l'IGPN en partenariat avec les directions d'emploi concernées. Ils sont ensuite utilisés, non seulement par l'IGPN en tant qu'auditeur interne, mais également par les responsables des services de police comme outil de management et par les écoles de police pour la formation des futurs cadres. Ces référentiels sont refondus tous les deux ans.

Ces référentiels ont vocation, à terme, à couvrir l'ensemble des directions d'emploi de la DGPN. Pour le moment, ils existent, depuis 2005, pour la direction de la formation de la police nationale, la direction centrale de la sécurité publique, la police judiciaire, la police aux frontières et, depuis 2008, pour le service de coopération technique internationale de police. Le référentiel de la direction centrale des compagnies républicaines de sécurité est actuellement en cours de finalisation.

Encadré – Exemple des contrôles réalisés par la direction de la formation de la police nationale

Catégorie I – Efficacité du système de prévention des risques considérés comme essentiels

Point 13 – DFPN – Armurerie : « Le matériel de tir ainsi que les équipements spécialisés sont stockés à l'intérieur d'une armurerie dont l'agencement et les conditions de stockage, de suivi des matériels ainsi que celles du mouvement des armes répondent à des règles de sécurité très strictes ».

Référence :

Lettre de mission

Arrêté du 06/06/2006 portant règlement général d'emploi de la police nationale (art.114-3)

DEPAFI : programme de référence pour la construction des commissariats d'un effectif de 50 à 500 personnels – fiche technique et de sécurité « BAIPN-2005-REF-06 » mise à jour le 21/06/2005

Référentiel technique de conception des stands de tir de la police nationale n°1997/01

Note DAPN du 10/09/1996

Instruction DGPN réf. DAPN/FORM/ASF n°4928 du 08/09/1995

Décret n°95-589 du 06/05/1995 relatif à l'application du décret du 18/04/1939 fixant le régime des matériels de guerre, armes et munitions

Note DGPN/SDPU n°3764 du 11/12/1962 : stockage et sécurité de certains matériels

131 – Stockage des matériels classés

Standard 1311 : Hors les cas de nécessité de service, 100 % des matériels en dotation administrative sont entreposés à l'armurerie : armements collectifs et individuels ; munitions ; tenue de protection NRBC ; matériels individuels ou collectifs de protection.

Standard 1312 : Les normes d'agencement des locaux sont respectées (…)

Standard 1313 : Les règles de stockage des matériels classés sont respectées (…)

132 – Sécurisation des locaux (…)

133 – Conditions de gestion de l'armurerie (…)

(…)

Source : Les points-clé DFPN.

Encadré – Exemple des contrôles réalisés par la direction centrale de la sécurité publique

Point 34 – DCSP – Activité judiciaire « L'efficacité de la chaîne de traitement judiciaire repose sur l'articulation des structures sur la réalisation d'objectifs de lutte contre la délinquance et sur l'instauration d'un contrôle qualité ».

(…)

342-Le contrôle qualité

Références

- article 62 du code de procédure pénale

- RGEPN article 111-3 sur l'existence de l'autorité hiérarchique

- note DCSP n°5850 du 23/04/2002 activités judiciaires en police de proximité

- note DCSP n°28 du 04/02/2004 délinquants d'habitude

- note DCSP /SD-MP/DUAJ/ n°89 du 29/06/2005 – FIJAIS (Fichier des auteurs d'infractions sexuelles)

- note DCSP /SD-MP/DUAJ/ n°42 du 08/03/2005 – mise en place du FIJAIS

Standard 3421 : Tous les deux mois, le contrôle d'un état nominatif des dossiers est effectué par les chefs d'unités. Ce contrôle est attesté et les suites données par la hiérarchie sont indiquées.

Standard 3422 : Les rappels de l'autorité judiciaire font l'objet d'un suivi particulier des chefs d'unités.

Standard 3423 : Le constat du cumul et de la fréquence des retards et des rappels de l'autorité judiciaire concernant un même fonctionnaire ou une même unité fait l'objet d'un diagnostic de la situation suivi de mesures individuelles ou collectives.

Standard 3424 : Les responsables hiérarchiques sont chargés de veiller à la qualité des dossiers transmis à l'autorité judiciaire en vérifiant notamment : a) que toutes les personnes citées en procédures ont été entendues sauf impossibilité constatée ; b) que toutes les informations communiquées ont été vérifiées sauf impossibilité constatée ; c) que tous les actes prescrits par le CPP ont été correctement réalisés ; d) une particulière vigilance est exercée sur la qualité des dossiers établis par les OPJ ayant acquis récemment cette qualification.

Standard 3425 : Un suivi particulier des délinquants d'habitude est organisé. Le fichier judiciaire des auteurs d'infractions sexuelles (FIJAIS) est alimenté sans retard.

Standard 3426 : Le chef de service fait établir et suit des tableaux de bord retraçant la charge d'activité de ses unités propres et, le cas échéant, de celles en sécurisation.

Standard 3427 : Le chef de BSU ou de la sûreté mesure la plus value apportée par son unité (mis en cause, faits élucidés) sur les exploitations des saisines et les initiatives. Il communique les résultats au chef de service.

Source : Les points-clé DCSP.

S'agissant de la gendarmerie nationale (DGGN), le contrôle interne, qui est décrit dans une instruction ministérielle[5], est organisé selon le principe hiérarchique.

Encadré – Distinction entre contrôle et inspection au sein de la gendarmerie nationale

Les contrôles :

Exercés en continu, les contrôles contribuent à créer l'indispensable climat de confiance qui accompagne la conduite de toute action bien comprise.

(…)

[5] Instruction n°288/DEF/GEND/CAB du 21 janvier 2005 relative à l'exercice du pouvoir d'inspection et à la pratique du contrôle dans la gendarmerie. En outre, le contrôle interne comptable est formalisé dans la circulaire n°93000 DEF/GEND/SF/AF/BIFIC du 9 juillet 2008.

Les contrôles visent à :

Observer l'activité déployée, ainsi que l'utilisation et le maintien des conditions en moyens ;

Identifier les difficultés rencontrées par le personnel et soutenir son action ;

Vérifier que les normes de légalité, de sécurité et de qualité sont respectées ;

S'assurer que les cadres sont conscients de leurs responsabilités et prérogatives par rapport à des règles parfois vécues comme contraignantes.

(…)

Selon le domaine auquel ils s'appliquant, les contrôles sont ou non programmés. Ils interviennent selon une périodicité adaptée à chaque type d'unité et en fonction des contingences locales. Ils sont répartis tout au long de la période qui sépare deux inspections.

Les inspections :

Clé de voute du processus de suivi de l'activité des unités, les inspections ne constituent pas un acte ou un évènement isolé : exploitant l'ensemble des observations recueillies à l'occasion des contrôles préalables, le chef établit un diagnostic, puis se rend in situ pour compléter son analyse et communiquer ses conclusions.

(…)

Les inspections sont programmées. Elles interviennent en générale une fois par an.

(…)

Les inspections revêtent un caractère solennel dont le cérémonial militaire est l'expression. Elles sont du ressort hiérarchique immédiatement supérieur.

Source : Instruction n°288/DEF/GEND/CAB du 21 janvier 2005 relative à l'exercice du pouvoir d'inspection et à la pratique du contrôle dans la gendarmerie.

Le contrôle interne est assuré au niveau national, pour le compte du directeur général de la gendarmerie nationale, par l'Inspection de la gendarmerie nationale : cette dernière exerce ses prérogatives sur 58 formations administratives relevant directement du DGGN (21 régions administratives, les six gendarmeries spécialisées, les écoles et centres de formation, les commandements de gendarmerie outre-mer et les formations d'administration et de soutien).

L'Inspection exerce donc à la fois des fonctions de contrôleur interne des formations administratives relevant directement du DGGN et des fonctions d'auditeur interne (audit de conformité)[6].

[6] Pour plus de détails sur la fonction d'audit interne, cf. infra.

Encadré – Les attributions de l'inspection de la gendarmerie nationale

L'inspection de la gendarmerie nationale (…) exerce des missions d'étude, d'inspection et d'enquête. (…)

L'inspection de la gendarmerie nationale est chargée :

- d'inspecter, en tout lieu et dans tous les domaines, les structures et organismes de la gendarmerie nationale, y compris les états-majors et les formations rattachées relevant directement du directeur général de la gendarmerie nationale ;

- d'effectuer des études prospectives, sur instruction ou d'initiative, dans les domaines de l'organisation, de l'exécution des missions, du fonctionnement de la gendarmerie nationale, ainsi que dans ceux de la sécurité des installations et des atteintes morales à l'institution ;

- de contrôler le service en matière d'emploi, de gestion du personnel et des moyens ainsi que de sécurité des installations ;

- de contrôler la préparation de la mobilisation, la préparation militaire, la politique de formation, l'emploi, l'équipement et la gestion du personnel de réserve de toutes les formations de la gendarmerie nationale ;

- de contrôler la mise en œuvre des mesures réglementaires relatives à l'hygiène, à la sécurité, aux conditions de travail, à la protection de l'environnement et aux installations classées dans la gendarmerie nationale ;

- de diligenter des enquêtes administratives ou de commandement sur instruction du directeur général de la gendarmerie nationale ;

- de diligenter des enquêtes judiciaires en exécution des réquisitions des autorités judiciaires délivrées dans les conditions fixées par le décret de sixième référence.

(…)

Source : Instruction n°100090/DEF/GEND/CAB du 25 juillet 2008 relative aux attributions de la gendarmerie nationale.

La fonction de contrôle interne se décline territorialement jusqu'au niveau élémentaire : les régions « inspectent » les groupements, les groupements « inspectent » les compagnies ou escadrons, les compagnies « inspectent » les brigades. En outre, les commissaires de la gendarmerie nationale assurent les fonctions de vérification des comptes relatifs à certaines dépenses dérogatoires et la surveillance administrative et technique des unités de leur ressort.

Les contrôles réalisés s'appuient des protocoles de contrôle éprouvés et qui sont particulièrement exhaustifs. Les commissaires résidents s'appuient sur des dispositifs similaires quoique plus légers, la fonction « contrôle interne » n'étant qu'une facette de leur activité.

L'IGN travaille actuellement à la refonte de ces référentiels de contrôle interne.

B. La démarche qualité

La certification des services des préfectures a été engagée dès 2002 dans le prolongement des initiatives prises au titre des chartes de l'accueil et du service à l'usager, elles mêmes complétées par les chartes Marianne.

Ces démarches sont fondées sur la norme *ISO 9001* ou sur des référentiels d'engagements de service tels que *QualiPref* ou *Marianne*.

- *ISO 9001 :* cinq préfectures ont obtenu cette certification sur des fonctions diverses et ciblées : cartes grises (Drôme) ; CNI et passeports (Rhône) ; instruction dossiers ICPE[7] (Hauts-de-Seine) ; accueil téléphonique (Haute-Vienne) ; gestion des fonds européens (région Franche-Comté). De plus, la sous-préfecture de Villefranche-sur-Saône est certifiée pour l'ensemble de ses missions.

[7] Installations classées pour la protection de l'environnement.

- *QualiPref :* construit sur la base de deux modules obligatoires (engagements communs et accueil général) et de cinq modules optionnels (délivrance de titres, polices administratives, actions interministérielles, gestion de crise, relations avec les collectivités locales), le référentiel *QualiPref* couvre la diversité des missions des préfectures. Fin 2007, huit préfectures et deux sous-préfectures ont obtenu la certification de leurs engagements. Seize autres préfectures ou sous-préfectures conduisent actuellement les démarches nécessaires pour la certification *QualiPref*.
- *Marianne :* ce label est un référentiel élaboré par la direction générale de la modernisation de l'État (DGME) qui comprend des engagements plus précis mais moins nombreux que la charte Marianne[8] et un périmètre d'application étendu. La procédure de label Marianne est voulue comme un premier niveau de démarche qualité pour les préfectures ne souhaitant pas s'engager d'emblée dans une démarche de certification plus contraignante. Vingt sites se sont porté candidats à la labellisation (9 préfectures, 10 sous-préfectures et une direction). Le conseil de modernisation des politiques publiques du 12 décembre 2007 a décidé de rendre obligatoire le déploiement du label Marianne.

Au sein de la gendarmerie nationale, certaines formations déconcentrées ont développé des processus qualité débouchant sur des certifications :

- le Groupement central des formations aériennes de gendarmerie s'est doté d'une section qualité pour la mise en œuvre de la réglementation relative à la navigabilité des aéronefs ;
- l'institut de recherche criminelle de la gendarmerie a obtenu la norme ISO/CEI 17 025[9] pour son fonctionnement général ;
- l'école des officiers de la gendarmerie nationale a certifié ISO 9001 ses activités d'enseignement ;
- le Centre national de formation à distance bénéficie de la norme ISO pour ses activités de conception et de réalisation.

C. La maîtrise des risques

La cartographie des risques existe sur le champ comptable et financier. Elle est liée à la mise en place du contrôle interne comptable dans la cadre de la certification des comptes de l'Etat par la Cour des comptes.

Le ministère de l'intérieur a également entamé une démarche de prise en compte de la notion de maîtrise des risques sur le champ opérationnel.

A cet effet ont été créées la direction à la prospective et à la stratégie (DPS) et la direction de la planification de sécurité nationale (DPSN). La DPS, rattachée au cabinet du ministre, a pour mission de renforcer les moyens de prévision et de préparation du ministère de l'intérieur afin d'analyser toutes les formes de menace à moyen terme et de préparer les réponses les plus adaptées en mobilisant tous les services compétents. La DPSN, pour sa part rattachée au secrétariat général du ministère, assure les missions de planification de protection du territoire et des populations, de sécurité des systèmes d'information, d'intelligence économique territoriale et de pilotage des zones de défense et de sécurité. Elle est notamment chargée de l'élaboration des plans de gestion de crise à dominante d'ordre public et de protection et de sécurité civiles.

---

[8] Le label Marianne a succédé en 2007 à la Charte Marianne qui avait été conçue en 2003.
[9] Norme ISO relative à la qualité dans les laboratoires scientifiques.

Enfin, l'intégration de la gendarmerie nationale au ministère de l'intérieur, qui est effective depuis le 1er janvier 2009, complète cette évolution. Depuis plusieurs années, la gendarmerie nationale a mis en place un plan quinquennal de gestion des risques : il découle des grandes orientations du Gouvernement, complété par l'élaboration d'un plan annuel d'action. Il est basé sur le plan d'action général du ministère de l'intérieur comportant la définition d'objectifs, des modes d'actions à développer et d'indicateurs de résultats sur les items critiques. Ce plan est ensuite décliné jusqu'au niveau des groupements de gendarmerie. La gestion des risques fait l'objet d'un dialogue semestriel entre les commandants de formation et le directeur général.

D. L'audit interne

La fonction d'audit interne est dispersée entre plusieurs services :

- l'Inspection générale de l'administration (IGA) qui constitue le service d'inspection historique du ministère sur les services d'administration du territoire ;
- trois entités qui sont compétentes sur chacune des différentes composantes de la fonction « sécurité » du ministère : l'Inspection générale de la police nationale, celle de la gendarmerie nationale et, enfin, celle de la sécurité civile.

Au sein de la gendarmerie nationale, la fonction d'audit interne est répartie, au niveau central, entre l'Inspection de la gendarmerie nationale qui réalise les audits de conformité et la mission du pilotage de la performance qui réalise les audits de performance. Au niveau déconcentré, les audits sont assurés par des bureaux « évaluation contrôle ». Globalement, la capacité d'audit de la gendarmerie demeure relativement faible avec une estimation de 40 équivalents temps plein pour environ 100 000 personnels en tout. Il n'existe pas de comité d'audit institutionnalisé au sein de la gendarmerie.

Un tel comité n'existe pas non au plus au niveau ministériel.

Des initiatives de coordination commencent néanmoins à apparaître. Par exemple, l'IGA travaille actuellement à la mise en place d'une fonction de contrôle des fichiers qu'utilisent les services de police, de gendarmerie et les préfectures. Ces réflexions associent les services d'inspection sectoriels du ministère.

II. LES SERVICES CHARGÉS DES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT ET DE CONSEIL AU SEIN DU MINISTÈRE DE L'INTÉRIEUR

Le ministère de l'intérieur dispose de plusieurs services qui participent à la fonction d'audit interne : l'Inspection générale de l'administration (IGA), l'Inspection générale de la police nationale (IGPN), l'Inspection de la défense et de la sécurité civile (ISC) et l'Inspection de la gendarmerie nationale (IGN).

A. L'Inspection générale de l'administration

1. Le pilotage et la supervision de l'IGA

L'Inspection générale de l'administration est une des trois inspections interministérielles de l'Etat[10]. Elle est directement rattachée au ministre de l'intérieur.

En vertu de son statut, l'IGA exerce « *une mission générale de contrôle, d'audit, d'étude et de conseil à l'égard des services centraux et déconcentrés du ministère de l'intérieur* ». L'Inspection générale de l'administration assure également des missions d'évaluation des politiques publiques, de formation et de coopération internationale.

L'IGA a établi une typologie de ses activités.

[10] Avec l'inspection générale des affaires sociales et l'inspection générale des finances.

Tout d'abord, l'IGA réalise des missions permanentes qui représentent entre 30 et 40 % de son activité globale :

- le contrôle des fonds européens (CICC) ;
- les audits du CIAP ;
- l'audit des conditions de sécurité des préfectures et sous-préfectures ;
- les missions conjointes avec d'autres corps d'inspection ;
- par ailleurs, rentrent également dans cette catégorie diverses fonctions que l'IGA assume, mais qui ne relèvent pas d'activité de type inspection, audit ou contrôle (par exemple la participation à la commission supérieure des jeux).

Ces missions permanentes sont réalisées de façon systématique tout au long de l'année, dans un cadre méthodologique préétabli et selon un calendrier arrêté par le chef de corps. Leur nombre a été réduit au cours des dernières années afin de conserver suffisamment de ressources pour réaliser les missions ponctuelles et autres travaux confiés à l'Inspection.

En effet, une part importante de l'activité de l'IGA prend la forme de missions ponctuelles, dont la durée moyenne est de quatre mois environ. Quatre types d'activités peuvent être distingués :

- les missions de contrôle de l'administration territoriale de l'Etat, qui constituent le cœur de métier traditionnel de l'IGA ;
- des missions d'audit, tant financier qu'organisationnel. L'IGA réalise des audits de sécurité (préfectures, aéroports, systèmes d'informations, etc.), des audits financiers (notamment en accompagnement de la globalisation des crédits des préfectures), des audits immobiliers (choix de localisation ou d'extension de services) ou des audits de procédures ;
- des dossiers liés à des accidents et à des catastrophes naturelles ou technologiques (tempêtes, inondations, avalanches mais aussi feux de forêts, accidents majeurs et pollutions accidentelles) ;
- enfin, l'IGA consacre une part croissante de son activité à des missions d'évaluation ou de conseil stratégique sur saisine du ministre de l'intérieur.

2. Le fonctionnement de l'IGA et les relations avec les structures auditées et inspectées

Il n'existe pas de charte d'audit ou de code de déontologie à l'IGA.

S'agissant de la méthodologie, l'IGA dispose de plusieurs guides épars :

- la méthodologie particulière développée dans le cadre du contrôle des actions financées par les fonds européens. L'IGA participe de manière permanente aux travaux de la commission interministérielle de coordination des contrôles (CCIC) ;
- une méthodologie d'audit des préfectures a été élaborée à partir des guides mis en œuvre par le comité interministériel d'audit des programmes (CIAP) ;
- l'IGA dispose également de guides spécifiques relatifs aux contrôles des conditions de délivrance des titres de séjour des étrangers et des titres d'identité. La finalité de cette mission de contrôle étant la lutte contre la fraude, ces guides ne sont pas connus des services concernés.

L'Inspection n'est pas traditionnellement chargée du suivi de ses recommandations. Elle est toutefois de plus en plus fréquemment amenée à accompagner la mise en œuvre de ses propositions de réforme en participant aux comités de suivi chargés de leur application.

3. Les ressources humaines

L'IGA compte 80 membres environ, dont seulement une cinquantaine exercent leurs fonctions à l'intérieur du corps et assurent les missions de contrôle, d'audit, d'évaluation et d'expertise qui leur sont confiées.

L'IGA dispose de profils variés.

Elle recrute chaque année un ou plusieurs inspecteur(s) « junior » à la sortie de l'ENA. L'essentiel du service est toutefois alimenté par une procédure de débouchés offerte notamment à d'anciens membres du corps préfectoral.

B. L'Inspection générale de la police nationale

1. Le pilotage et la supervision de l'IGPN

L'IGPN est chargée « *du contrôle de l'ensemble des services actifs et des établissements de formation de la police nationale. A ce titre, elle exerce des missions de trois ordres : des audits et des contrôles inopinés des services de police sur des thématiques ciblées ; des études et recommandations sur l'amélioration du fonctionnement des services ; des enquêtes portant sur le respect du code de déontologie*[11] *de la police nationale par les fonctionnaires de police. »*[12]

L'IGPN est rattachée au directeur général de la police nationale. Au sein de l'IGPN, c'est le cabinet des audits qui est plus particulièrement chargé de la fonction d'audit interne.

L'IGPN n'a pas encore formalisé de cartographie des risques de la direction générale de la police nationale. Toutefois, elle a mis en place un tableau *ad hoc* recensant les non-conformités aux normes, ce qui permet de préparer la mise en place d'un tel outil.

Les audits de l'IGPN sont de trois types :

- les audits généralistes réalisés selon la méthodologie des points-clé ;
- les audits financiers qui vérifient la conformité des processus budgétaires, mais sans lien avec le dispositif de contrôle interne comptable » ;
- les audits portant spécifiquement sur les systèmes d'information.

Le programme annuel des audits est élaboré conjointement avec les directions d'emploi et le directeur général de la police nationale. L'IGPN a également une part d'initiative pour déclencher un audit, mais cela correspond surtout aux cas où des dérives graves sont constatées, ce qui se rapproche *de facto* de la fonction d'inspection classique. L'IGPN réalise environ 60 audits par an, auxquels se rajoutent 100 à 150 contrôles inopinés qui sont des formes plus allégées d'audit. Ils ont porté en 2007 sur l'évaluation des conditions d'accueil du public et de la rétention des personnes dans les services de police. Les contrôles inopinés concernent un champ plus restreint qu'un audit interne et peuvent de ce fait être réalisés en une demi-journée sur la base d'une grille de type « questionnaire à choix multiples » à remplir. Ils permettent, en contrepartie, de balayer un nombre plus important de services.

Chaque année, l'IGPN dresse, à l'attention du DGPN, un bilan annuel de ses activités au sein duquel le cabinet des audits rend compte des missions réalisées.

Enfin, l'IGPN ne s'est pas livré à un exercice d'évaluation externe, mais elle a réalisé, en 2007, son propre audit comptable et financier.

S'agissant de son organisation, l'IGPN dispose de deux délégations régionales de discipline implantées à Marseille (pour les régions Provence-Alpes-Côte d'Azur et Languedoc-Roussillon) et à Lyon (pour les régions Rhône-Alpes et Auvergne).

---

[11] Ce code existe depuis le 18 mars 1986.
[12] Source : rapport d'activité 2007 de l'IGPN.

Par ailleurs, l'inspection générale des services de la préfecture de police relève du directeur, chef de l'IGPN, pour ce qui concerne les missions qu'elle effectue dans les départements des Hauts-de-Seine, de la Seine-Saint-Denis et du Val-de-Marne. Le directeur de l'IGS est en même temps l'adjoint du chef de l'IGPN[13].

Une partie de l'activité de l'IGS concerne les enquêtes disciplinaires intéressant les 35 000 agents publics relevant de la préfecture de police de Paris. Elle réalise par ailleurs chaque année un certain nombre d'études transversales sur des thèmes correspondant à des risques identifiés et suivis : évasion, mœurs, allégation de refus de prendre une plainte, allégation de violences illégitimes, *etc.* Ces missions sont réalisées à la demande du Préfet de police. L'identification et le suivi de catégories particulières de « risques » s'assimile à une démarche de type maîtrise des risques et les missions à un processus de type audit interne.

Depuis 2008, le service information sécurité (SIS) a été rattaché à l'IGS. Le SIS réalise une trentaine d'études techniques de prévention et de sécurité sur des sites particuliers[14]. Enfin, le SIS réalise également des études de sécurité publique pour les grands projets immobiliers.

2. Le fonctionnement de l'IGPN et les relations avec les structures auditées ou inspectées

Une charte de l'audit interne a été élaborée en 2003. Elle est diffusée à tous les services de police. Par ailleurs, l'IGPN se réfère, comme tous les services de police, au code de déontologie de la police nationale.

Encadré – La charte de l'audit interne de l'IGPN (extraits)

Dispositif d'ensemble

L'audit des points-clés porte sur un nombre limité de points déclarés comme prioritaires par les directions d'emploi et validés par la DGPN

Planifié et réalisé annuellement dans un nombre significatif de services de toutes dimensions, cet audit permet la mise en évidence des points à problèmes ou des bonnes pratiques, les remises en conformité nécessaires et la découverte des services dont le mangement doit être considéré de façon approfondie.

Ce type de prestations est réalisé par un auditeur de l'IGPN se référant à un guide d'audit validé par les directions d'emploi et passant en revue détaillée le nombre limité de points déclarés prioritaires et connus des chefs de service.
(…)

Organisation générale de l'audit interne de l'IGPN*

Missions d'audit interne
En s'inspirant des normes de travail pour la pratique professionnelle de contrôle et d'audit interne, l'inspection générale de la police nationale a en charge la prestation d'audit interne dont la responsabilité est assumée par un contrôleur général dépendant du coordonnateur des services et du directeur chef de l'IGPN.

De par son niveau hiérarchique, le chef de l'IGPN participe à la garantie de l'indépendance et de l'objectivité des activités d'audit interne. Il permet aux auditeurs, une fois la mission fixée, de ne subir aucune ingérence lors de la réalisation du travail et de la communication des résultats.
(…)

Règles de l'audit interne
La présente charte est communiquée in extenso aux directions d'emploi.
(…)

[13] Articles 222-1 et 222-2 du règlement général d'emploi de la police nationale (arrêté du 6 juin 2006).
[14] Ex : site d'une direction régionale de police judiciaire, agence France-Muséums, siège de campagne de Bertrand Delanoë, Université Paris-Dauphine.

Les directions d'emploi indiquent au cabinet des audits le nombre limité de points-clés nécessaire à l'audit de premier niveau de leurs services. Elles hiérarchisent ces points en fonction de leur importance pour l'acquisition des résultats et la prévention des risques.
(…)

Les points-clés, après validation par le DGPN, sont déterminés pour une période maximale de deux années et donnent-lieu, pour chaque direction d'emploi à un guide d'audit.(…)Le guide d'audit des points-clés, mis en forme par le cabinet des audits, doit être approuvé explicitement par chaque direction.

Processus de validation des conclusions
(…)
Le constat par l'auditeur des situations à problème est communiqué immédiatement au responsable du service. Celui-ci formule explicitement son accord ou son désaccord sur le constat.
(…)

Processus de suivi des recommandations
Seules les recommandations de mises en conformité présentent un caractère obligatoire qui lie les chefs de services territoriaux sous le contrôle de leur direction d'emploi.
(…)

Sur certains points particuliers, jugés essentiels, un dispositif spécial de suivi des recommandations peut être mis en place avec l'accord ou l'instruction de la direction générale. L'auditeur se rend sur place, un an après, pour apprécier si des mesures ont été prises pour une remise en conformité.
(…)

Droits et devoirs des audités
(…)

Droits et devoirs des auditeurs
(…)

Source : IGPN.

Les référentiels utilisés par l'IGPN sont les guides d'audit « points-clés ». Elaborés conjointement avec les directions d'emploi de la police nationale (en 2005 pour la direction de la formation de la police nationale, la direction centrale de la sécurité publique, la police judiciaire et la police aux frontières, en 2008 pour le service de coopération technique internationale de police, actuellement pour la direction centrale des compagnies républicaines de sécurité), ces référentiels sont refondus tous les deux ans.

L'IGS applique la méthodologie des « points-clé » pour les audits demandés par la direction centrale de la sécurité publique. Pour les autres services relevant de sa compétence, elle estime que cela relève de dispositifs de type contrôle interne et qui doivent, à ce titre, être pris en charge par les services opérationnels eux-mêmes et non par l'Inspection générale.

En effet, les contrôles sont des dispositifs intégrés aux processus de travail et à l'organisation elle-même. Ils sont exercés en continu. En revanche, une inspection est un événement ponctuel : elle est réalisée par une entité extérieure à l'organisation ; elle répond à une demande spécifique provoquée par des dysfonctionnements repérés, des incidents ou des évènements qui nécessitent l'intervention rapide d'autorités hiérarchiques supérieures ainsi que des mesures pouvant toucher aux personnes.

L'IGS considère que les missions d'inspection et les missions de contrôle ne peuvent être réalisées par la même entité.

S'agissant du suivi des recommandations des rapports de l'IGPN, ce sont les directions d'emploi qui sont chargées. Pour quelques rapports particulièrement sensibles, l'IGPN peut revenir un an plus tard pour vérifier dans quelle mesure ses recommandations ont été suivies d'effet.

3. Les ressources humaines

L'IGPN compte actuellement 34 auditeurs (sur environ 115 agents), issus des corps des commissaires et des officiers de police. S'il s'agit essentiellement de profils « senior » qui, forts d'une expérience opérationnelle importante, viennent achever leur carrière à l'IGPN, le recrutement des auditeurs s'est notablement rajeuni, le passage à l'IGPN peut faire désormais s'inscrire tout au long d'une carrière. Il n'existe pas de statut d'emploi spécifique pour les auditeurs. Les auditeurs ne sont pas spécialisés, exception faite de deux équipes dédiées, respectivement aux audits financiers et aux audits de systèmes d'informations, fortes de quatre auditeurs chacun. L'IGPN souhaite diversifier ses profils en recrutant plus d'auditeurs juniors (ils ne sont que quatre actuellement) dotés de six à douze ans d'expérience, qui viendraient effectuer deux à quatre ans de mobilité fonctionnelle à l'IGPN avant d'aller exercer des responsabilités opérationnelles au sein des différents services de police.

Les auditeurs suivent des stages de formation à l'IFACI, mais aucun d'entre eux n'est certifié car l'IGPN a estimé que le coût d'une certification était excessif. Deux fois par an, l'IGPN organise un stage interne de formation pour tous les nouveaux arrivants. Ces journées sont complétées par des formations sur les outils statistiques utilisés par la police et par des formations thématiques.

L'IGS compte quant à elle une centaine de personne : la moitié travaille sur la partie disciplinaire, une vingtaine au sein du SIS et le reste sur les audits transversaux. Pendant longtemps l'IGS a été un service composé de cadres en fin de carrière. Depuis quelques temps, elle connaît un rajeunissement lié notamment à l'utilisation des systèmes d'information et la multiplication des sujets techniques nécessitant des formations pointues. Pour l'IGS, l'idéal est de recruter des agents en milieu de carrière afin de les former (tout en bénéficiant de leur expérience initiale) et en faire par la suite des relais ou des référents dans les services opérationnels.

C. L'Inspection de la défense et de la sécurité civile

1. Le pilotage et la supervision de l'IDSC

L'Inspection est rattachée au directeur de la défense et de la sécurité civile (DDSC).

Sa mission est de procéder à l'évaluation périodique des services départementaux d'incendie et de secours (SDIS) et de leur encadrement. Le directeur de la DDSC peut lui confier des missions de conseil et d'appui, sur demande des autorités d'emploi ou de gestion. Par ailleurs, elle peut participer à l'accomplissement des missions exercées par l'Inspection générale de l'administration. Des missions d'enquête et de contrôle lui sont confiées en cas d'accidents en opérations.

L'IDSC réalise une quarantaine de missions par an : une vingtaine de missions de contrôle périodique (revue d'un service départemental d'incendie et de secours) et autant de missions d'autres natures (contrôles des associations agréées, accidentologie, disciplinaire, catastrophe, gestion des statistiques des SDIS, *etc*.).

Il n'existe pas de comité d'audit de la DDSC.

2. Le fonctionnement de l'IDSC et les relations avec les structures auditées et inspectées

Il n'existe pas de code déontologique ou de charte d'audit.

L'IDSC dispose d'un manuel de l'inspection qui est une trame permettant à l'inspecteur de dérouler de manière exhaustive la méthode de contrôle périodique d'un service départemental d'incendie et de secours. Il existe également un manuel spécifique aux missions d'accidentologie.

L'IDSC n'est pas directement chargée du suivi de ses recommandations. Toutefois, il est systématiquement demandé au Préfet, neuf mois après la remise d'un rapport, d'adresser une note détaillée à l'IDSC sur l'état de leur mise en œuvre telle que décidée par la collectivité territoriale compétente.

3. Les ressources humaines

L'IDSC compte actuellement 12 inspecteurs, dont les profils sont variés (anciens directeurs de SDIS, un médecin et deux sapeurs pompiers de la brigade des sapeurs-pompiers de Paris). Il s'agit plutôt de profils « senior » qui viennent terminer leur carrière à l'IDSC. Il n'existe pas de statut d'emploi spécifique.

D. L'Inspection de la gendarmerie nationale

1. Le pilotage et la supervision de l'IGN

Au sein de la gendarmerie nationale, la fonction d'audit est partagée, au niveau central, entre l'Inspection de la gendarmerie nationale (IGN) et la mission du pilotage et de la performance (MPP). Elle est assurée au niveau déconcentrée par les sections d'évaluation et de contrôle. Ces dernières sont rattachées à l'état-major de l'entité locale, alors que l'Inspection et la MPP sont directement rattachées au directeur général de la gendarmerie nationale.

Il n'existe pas de comité d'audit institutionnalisé. Toutefois, il existe une structure informelle réunissant notamment le directeur général, le major général, l'inspecteur de la gendarmerie, les chefs de service, qui participent à l'élaboration de la planification des audits, assistent aux restitutions et reçoivent copie des audits réalisés.

Tout ce qui relève de l'activité des unités, de leurs résultats, est assimilé à l'audit de « performance » réalisé par la MPP. Les unités sont auditées à ce titre une à deux fois par an. En revanche, l'audit de « conformité » réalisé par l'IGN a pour objet de vérifier la conformité des actions sur le terrain avec les prescriptions légales et réglementaires. Cela s'assimile davantage à une démarche de type « inspection » telle qu'elle est habituellement entendue.

S'agissant des audits de performance, la planification est décidée par le directeur général en réunion de direction et après avoir recueilli les avis des commandants des formations administratives. S'agissant des audits de conformité réalisés par l'Inspection, ils sont décidés par le directeur sur proposition de l'IGN, le principe étant de mener un audit dans la deuxième année d'exercice des responsables de formation administrative. Compte tenu des ressources dont dispose l'IGN, la pratique est plutôt de réaliser l'audit d'une unité tous les quatre ans environ.

2. Le fonctionnement de l'IGN et les relations avec les structures auditées et inspectées

La gendarmerie dispose d'une charte de l'audit qui est à la fois un guide de déontologie et une méthodologie d'audit. Bien que ce document ait été élaboré par la MPP, dans la pratique, l'IGN s'en inspire fortement dans la conduite de ses travaux sans qu'il puisse être affirmé qu'elle l'applique intégralement.

Encadré – La charte de l'audit interne de la gendarmerie nationale (extraits)

Basé sur la recherche orientée d'informations utiles, l'audit interne permet à la direction générale d'évaluer des systèmes opérationnels, techniques, administratifs, de gestion, de soutien, de sécurité ou de formation mis en œuvre dans les différentes structures de la gendarmerie ainsi que des types d'organisation et leur fonctionnement. L'objectif recherché est d'améliorer les performances en proposant, à cet effet, des recommandations.

<u>Organisation de l'audit interne</u>
A l'échelon central, l'audit interne s'organise autour de trois niveaux :
1. Le directeur général de la gendarmerie national
Le directeur général arrête le plan annuel d'audits(…).
Il décide (…) de l'éventuelle diffusion des rapports d'audit et détermine les recommandations devant être mises en œuvre (…).
2. Le général chargé de la mission du pilotage et de la performance
Etablit la cartographie des risques et propose au directeur général, après avoir sollicité les chefs de service, les commandants de région et de formation, les sujets prioritaires.

Assure le suivi des recommandations validées par le directeur général.
(…)
Garantit l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne.
3. Le bureau de l'audit et de la qualité (…)[15]
Sa mission consiste à aider la gendarmerie à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôles et de fonctionnement, et en formulant toutes propositions utiles pour améliorer son efficacité.
Le chef du bureau audit (…) est chargé :
De conduire les audits (…) ;
De contrôler la stricte observation des règles déontologiques et l'application des règles de procédures réglementaires en matière d'audit interne ;
(…)
De restituer les travaux d'audit en réunion d'équipe de direction.

Règles de fonctionnement
1. La lettre de mission : un audit ne peut être déclenché sans ce document officiel qui mandate les auditeurs et légitime leur action. Elle est établie à partir du plan annuel d'audit ou d'un besoin prioritaire d'information exprimé par le directeur général, le ministre de la Défense, ou le ministre de l'Intérieur, de l'outre-mer et des collectivités locales.
2. L'étude préalable (…)
3. Le rapport d'orientation (…)
4. L'information des formations auditées : elles sont destinataires de la lettre de mission, du rapport d'orientation et de la présente charte
5. La préparation matérielle de la mission (…)
6. La campagne d'audit sur le terrain (…)
7. Le rapport d'audit : toute mission d'audit se concrétise par l'établissement d'un rapport d'audit.(…)
8. La restitution de l'audit : l'audit est restitué à l'occasion d'une réunion des chefs de service (RCS).(…) Le suivi des recommandations est organisé à l'issue de la RCS en fonction des décisions arrêtées.

Source : Gendarmerie nationale.

Il n'existe pas de dispositif formel de suivi des recommandations à l'Inspection de la gendarmerie. Toutefois compte tenu de la périodicité des audits de conformité, les vérifications effectuées s'appuient prioritairement sur les observations formulées antérieurement.

En revanche, la MPP assure le suivi des recommandations d'audits d'organisation. Il existe d'ailleurs un tableau de suivi de la mise en œuvre.

L'IGN établit un rapport d'activité annuel.

3. Les ressources humaines

L'audit interne représente environ 40 ETP.

Au niveau central, il s'agit des cadres ayant exercé des responsabilités de haut niveau au sein de la gendarmerie ou disposant de compétences pointues (systèmes d'information). Ils reçoivent des formations aux techniques d'audit dispensées par l'IFACI et par le centre de formation au management de la défense. A partir de cette année, les nouveaux affectés suivront une formation qualifiante (le DPAI[16]).

A l'issue de leur passage à l'IGN, les auditeurs pourront, le cas échéant, prendre des fonctions de commandement opérationnel.

[15] Le bureau de l'audit et de la qualité est un des deux bureaux qui forment la mission du pilotage et de la performance. Jusqu'au 28 mai 2008, il relevait de l'inspection de la gendarmerie nationale.
[16] Diplôme professionnel de l'audit interne. *Cf.* annexe relative à la certification.

ANNEXE VII-J

LE MINISTÈRE DE LA JUSTICE ET DES LIBERTÉS

SOMMAIRE

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DÉMARCHE QUALITÉ, LA MAÎTRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DU MINISTÈRE DE LA JUSTICE ET DES LIBERTÉS 1

A. LE CONTRÔLE INTERNE 1
B. LA DÉMARCHE QUALITÉ 4
C. LA MAÎTRISE DES RISQUES 4
D. L'AUDIT INTERNE 4

II. LES SERVICES CHARGÉS DES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT OU DE CONSEIL AU SEIN DU MINISTÈRE DE LA JUSTICE ET DES LIBERTÉS 5

A. LA FONCTION D'AUDIT DE LA DIRECTION DE LA PROTECTION JUDICIAIRE DE LA JEUNESSE 5
1. Le pilotage et la supervision 5
2. Le fonctionnement et les relations avec les entités auditées 5
3. Les ressources humaines 5
B. L'INSPECTION GÉNÉRALE DES SERVICES JUDICIAIRES 6
1. Le pilotage et la supervision de l'IGJS 6
2. Le fonctionnement et les relations avec les entités auditées et inspectées 7
3. Les ressources humaines 7

La justice est administrée par un ministère, nommé aussi Chancellerie, dont le titulaire est le garde des Sceaux, ministre de la justice.

Le ministère de la justice comprend un secrétariat général, cinq directions et une inspection générale (cf. *infra*) :

- le secrétariat général exerce des attributions transversales : modernisation du ministère, gestion financière, gestion des ressources humaines, informatique, opérations immobilières. Pour ce faire il s'appuie sur cinq services : le service « synthèse, stratégie et performance », le service « support et moyens du ministère », le service « de l'administration centrale », le service « des affaires européennes et internationales » et le service « de l'accès au droit et à la Justice et de l'aide aux victimes » ;
- la direction des services judiciaires (DSJ) est chargée de l'organisation et du fonctionnement des juridictions de l'ordre judiciaire ;
- la direction des affaires civiles et du Sceau (DACS) est chargée de la justice civile et commerciale ;
- la direction des affaires criminelles et des grâces (DACG) est chargée de la justice pénale ;
- la direction de l'administration pénitentiaire (DAP) est chargée de l'exécution des peines et de la réinsertion des personnes prises en charge ;
- la direction de la protection judiciaire de la jeunesse (DPJJ) est chargée de la justice des mineurs.

L'organisation juridictionnelle se structure autour de deux ordres de juridictions :

- **l'ordre judiciaire** (environ 1 500 juridictions) qui regroupe notamment la Cour de cassation, les cours d'appel, les tribunaux de grande instance, ceux de première instance et ceux d'instance, les tribunaux pour enfants, les tribunaux des affaires de sécurité sociale, les tribunaux de police, les conseils de prud'hommes et les tribunaux de commerce ;
- **l'ordre administratif** (moins de cinquante juridictions), soit le Conseil d'État, les cours administratives d'appel et les tribunaux administratifs.

A l'échelon local, le ministère de la justice exerce ses fonctions au travers d'un double réseau : d'une part, le réseau juridictionnel, placé sous la responsabilité de magistrats, et, d'autre part, le réseau « administratif » que constituent les services déconcentrés de la direction de l'administration pénitentiaire (directions régionales et établissements pénitentiaires) et de la direction de la protection judiciaire de la jeunesse.

I. LE CONTRÔLE INTERNE, LA DÉMARCHE QUALITÉ, LA MAÎTRISE DES RISQUES ET L'AUDIT INTERNE AU SEIN DU MINISTÈRE DE LA JUSTICE ET DES LIBERTÉS

A. Le contrôle interne

Le ministère s'est doté depuis 2007 d'un dispositif de contrôle interne qui ne traite donc pas uniquement des risques comptables, mais plus globalement de l'ensemble des risques liés à la fonction financière.

Ce dispositif est piloté par le secrétariat général du ministère.

Par ailleurs, au terme de l'article R.213-29 du code de l'organisation judiciaire, les premiers présidents et les procureurs généraux des cours d'appel sont chargés, chacun pour ce qui les concerne, d'une « *mission d'inspection des juridictions de leur ressort* » portant sur « *la bonne administration des services judiciaires et l'expédition normale des affaires* ».

L'inspecteur général des services judiciaires coordonne et centralise l'exploitation des rapports auxquels donne lieu la mission d'inspection exercée par les premiers présidents et les procureurs généraux en application des dispositions de l'article 8 du décret n°64-754 du 25 juillet 1964 relatif à l'organisation du ministère de la justice[1]. L'appui de l'IGJS permet d'harmoniser la méthodologie de contrôle mise en œuvre par la les chefs de cour. Par ailleurs, cela permet à l'Inspecteur général d'exercer la « *mission permanente d'inspection sur les juridictions de l'ordre judicaire* » qui lui est dévolue par l'article 1er du décret n°65-2 du 5 janvier 1965[2].

Dans le champ de la protection judiciaire de la jeunesse, il existe un dispositif de contrôle spécifique. Cette politique publique est particulière en ce sens qu'elle fait intervenir à la fois les services de l'Etat (la protection judiciaire de la jeunesse), les départements (qui sont chargés notamment de l'aide sociale à l'enfance), le secteur associatif (qui bénéficie d'un double agrément de ces deux premiers acteurs) et l'autorité judiciaire.

Encadré – Les fondements juridiques du contrôle et de l'audit

L'article 7 du décret n°2008-689 relatif à l'organisation du ministère de la justice (extraits)

La direction de la protection judiciaire de la jeunesse est chargée, dans le cadre de la compétence du ministère de la justice, de l'ensemble des questions intéressant la justice des mineurs et de la concertation entre les institutions intervenant à ce titre.

A ce titre, elle (…) garantit à l'autorité judiciaire, par le contrôle, l'audit et l'évaluation, la qualité de l'aide aux décisions et celle de la prise en charge quel que soit le statut des services et établissements sollicités.

L'article L.313-20 du code de l'action sociale et des familles

L'autorité judiciaire et les services du garde des sceaux, ministre de la justice, exercent, sans préjudice des pouvoirs reconnus au président du conseil général, un contrôle sur les établissements et services relevant du 4° du I de l'article L.312-1

L'article L.313-13 du code de l'action sociale et des familles

Le contrôle des établissements et services sociaux et médico-sociaux et des lieux de vie et d'accueil est exercé par l'autorité qui a délivré l'autorisation[3].

L'article 3 du décret n°88-42 du 14 janvier 1988 relatif au ressort territorial, à l'organisation et aux attributions des services extérieurs de l'éducation surveillée

Sous l'autorité du garde des sceaux, (…) les directeurs régionaux [de la PJJ] sont chargés (…) d'exercer les attributions définies par les textes relatifs à l'habilitation et au contrôle pédagogique, administratif et financier des personnes établissements et services publics et privés prenant en charge directement des mineurs et jeunes majeurs confiés par l'autorité judiciaire.

Pour réaliser ces contrôles, la direction de la protection judiciaire de la jeunesse (DPJJ) s'appuie sur divers documents.

Le principal d'entre eux est le *référentiel des mesures et des missions confiées à la direction de la protection judiciaire de la jeunesse.*

---

[1] L'inspecteur général des services judiciaires) dirige l'activité des magistrats délégués par le garde des sceaux pour des missions d'inspection en application de l'article 18 du décret modifié n° 58-1281 du 22 décembre 1958, coordonne les inspections des chefs de cour prévues par l'article 17 du même décret et centralise l'exploitation des rapports d'inspection.

[2] Pour plus de détails sur le rôle de l'inspection générale, *cf. infra*.

[3] Cet article mandate le préfet et le président du conseil général. La PJJ agit pour le compte du préfet.

Ces mesures, au nombre d'une vingtaine, se répartissent, selon leur nature juridique et leurs objectifs, en cinq grandes catégories : investigation, prise en charge éducative, sanction éducative, mesures de probation et peines et aménagements de peine. Le référentiel donne pour chaque mesure les références des textes législatifs et administratifs qui la fondent, une définition et une présentation de ses objectifs, la procédure judiciaire qui lui est applicable et les étapes « incontournables » qu'il appartient au service de respecter dans son déroulement. Le référentiel des mesures s'adresse à l'ensemble des professionnels qui contribuent à la mise en œuvre des mesures et des missions confiées à la direction de la protection judiciaire de la jeunesse.

Outre ce document de référence, la PJJ élabore progressivement des « cahiers des charges » sectoriels : celui des unités éducatives d'hébergement collectif (UEHC) date d'avril 2008 (le document définit l'unité, ses missions, les principes de fonctionnement institutionnel et donne des orientations sur l'accompagnement éducatif), celui des centres éducatifs fermés de novembre 2008.

Ces documents sont accessibles sur l'Intranet du ministère, mais sont aussi adressés aux préfets, aux magistrats ainsi qu'aux grandes fédérations associatives qui gèrent des unités.

Les référentiels des mesures permettant aux différents acteurs d'assumer la fonction de contrôle qui est la leur. Celle-ci est encore différente des évaluations externes et internes prévues par la loi n°2002-2 du 2 janvier 2002 rénovant l'action sociale et médicosociale.

Encadré – Article 22 de la loi n°2002-2

Les établissements et services mentionnés à l'article L. 312-1 procèdent à l'évaluation de leurs activités et de la qualité des prestations qu'ils délivrent, au regard notamment de procédures, de références et de recommandations de bonnes pratiques professionnelles validées ou, en cas de carence, élaborées, selon les catégories d'établissements ou de services, par un Conseil national de l'évaluation sociale et médico-sociale, placé auprès du ministre chargé de l'action sociale. Les résultats de l'évaluation sont communiqués tous les cinq ans à l'autorité ayant délivré l'autorisation.

Les établissements et services font procéder à l'évaluation de leurs activités et de la qualité des prestations qu'ils délivrent par un organisme extérieur. Les organismes habilités à y procéder doivent respecter un cahier des charges fixé par décret. La liste de ces organismes est établie par arrêté du ministre chargé de l'action sociale, après avis du Conseil national de l'évaluation sociale et médico-sociale. Les résultats de cette évaluation sont également communiqués à l'autorité ayant délivré l'autorisation.

Elle doit être effectuée au cours des sept années suivant l'autorisation ou son renouvellement et au moins deux ans avant la date de celui-ci.

Un organisme ne peut procéder à des évaluations que pour les catégories d'établissements et de services pour lesquels les procédures, références et recommandations de bonnes pratiques professionnelles ont été validées ou élaborées par le Conseil national de l'évaluation sociale et médico-sociale.

Ce conseil, dont les missions et les modalités de fonctionnement sont fixées par décret en Conseil d'Etat, est composé de représentants de l'Etat, des collectivités territoriales, des organismes de protection sociale, des usagers, des institutions sociales et médico-sociales, des personnels et de personnalités qualifiées, dont un représentant du Conseil national représentatif des personnes âgées, du Conseil national consultatif des personnes handicapées et du Conseil national des politiques de lutte contre la pauvreté et l'exclusion sociale.

Les UEHC sont soumises à l'obligation d'évaluation interne des prises en charge tous les cinq ans et externe tous les sept ans. L'évaluation a pour objet d'améliorer la qualité de la prise en charge éducative.

Cette évaluation interne, ou « auto-évaluation » est réalisée par l'ensemble des professionnels du service sous la responsabilité du directeur. Le rapport annuel d'activité adressé par le directeur de service au directeur territorial rend compte des perspectives d'amélioration de la qualité des prises en charge. Tous les cinq ans, un rapport d'évaluation est adressé au directeur territorial qui est tenu de le transmettre au préfet ayant délivré l'autorisation de création.

Tous les sept ans, un intervenant extérieur habilité par l'Agence nationale d'évaluation sociale et médico-sociale réalise l'évaluation externe. Les champs de l'évaluation interne et externe sont les mêmes.

B. La démarche qualité

La démarche qualité est encore assez peu présente au sein du ministère.

Une seule démarche a été identifiée par la mission. Il s'agit de la section du Sceau du ministère qui a reçu, le 5 février 2009, la certification ISO 9001 pour ses deux missions principales : les procédures de changement de nom et les dispenses de mariage.

Par ailleurs, la PJJ s'est lancée depuis quelques années dans un exercice important de formalisation de ses procédures. Cela participe, entre autres choses, aux moyens d'obtenir une certification ISO de service, qui est un objectif à terme de cette direction.

C. La maîtrise des risques

Conformément au dispositif interministériel de contrôle interne comptable, piloté par la DGFiP, dans le cadre de la certification des comptes de l'Etat par la Cour des comptes, il existe une cartographie des risques sur le champ comptable et financier.

Elle est complétée par le programme d'action ministériel (PAM) qui, chaque année, recense les progrès réalisés et les axes d'amélioration qui demeurent.

En revanche, il n'existe pas d'exercice de cartographie des risques sur le champ métier.

D. L'audit interne

Le ministère dispose historiquement de trois inspections techniques :

- l'inspection des services pénitentiaires qui est rattachée au directeur de l'administration pénitentiaire, mais dirigée par un inspecteur des services judiciaires ;
- la mission d'inspection des greffes qui est rattachée à la sous-direction des greffes de la direction des services judiciaires ;
- l'inspection des services de la protection judiciaire de la jeunesse qui est directement rattachée au directeur de la PJJ.

Par ailleurs, le garde des sceaux dispose de l'Inspection générale des services judiciaires qui a compétence sur l'ensemble du ministère.

Le conseil de modernisation des politiques publiques de décembre 2007 a décidé le regroupement des inspections du ministère au sein d'une future Inspection générale de la justice.

La direction de la protection judiciaire de la jeunesse a profité de cette réorganisation pour mettre en place un dispositif d'audit interne « métier » qui lui soit propre.

Il s'agit de créer un système d'audit de l'ensemble des services du secteur public et du secteur associatif habilité qui mettent en œuvre les décisions judiciaires concernant les mineurs ou jeunes majeurs[4].

Les missions d'audit sont menées à partir des directions interrégionales (DIR), chacune étant dotée d'un pôle des politiques éducatives et de l'audit. La direction a également décidé de la mise en place d'un échelon central qui aura en charge les audits des directions interrégionales uniquement. L'échelon central sera constitué des quelques inspecteurs des services de la protection judiciaire de la jeunesse qui n'auront pas rejoints la future Inspection générale de la justice.

[4] Ce qui représente respectivement 300 et 1 200 structures.

II. LES SERVICES CHARGÉS DES FONCTIONS D'INSPECTION, D'AUDIT OU DE CONSEIL AU SEIN DU MINISTÈRE DE LA JUSTICE ET DES LIBERTÉS

A. La fonction d'audit de la direction de la protection judiciaire de la jeunesse

1. Le pilotage et la supervision

A l'échelon central, la future mission d'audit sera directement rattachée à la sous-direction des missions de protection judiciaire et d'éducation. A l'échelon territorial, la fonction d'audit est placée auprès du directeur des politiques éducatives de la direction interrégionale.

Le directeur d'audit interrégional est responsable de la programmation et de la conduite des opérations. Il élabore un plan pluriannuel d'audit en veillant à ce que les services soient audités tous les cinq ans au moins. Le plan pluriannuel est élaboré à partir des propositions des directeurs territoriaux, qui eux-mêmes ont échangé avec les magistrats, les préfets et les conseils généraux.

Il n'existe pas de comité d'audit, que ce soit au niveau central ou au niveau déconcentré.

2. Le fonctionnement et les relations avec les entités auditées

La mise en place d'une fonction d'audit étant en cours, il n'existe à ce jour aucune charte de l'audit interne officiellement formalisée et validée.

Toutefois, un projet de circulaire est en voie de finalisation. Ce document s'apparente à une charte de l'audit interne. Il intègre par ailleurs les principes déontologiques applicables aux relations entre les auditeurs et les audités, ainsi qu'un guide de déroulement de la procédure d'audit élaboré par l'inspection de la protection judiciaire de la jeunesse. Ce guide a été expérimenté dans le cadre des premières missions d'audit réalisées depuis quelques mois. Il sera progressivement actualisé au regard des enseignements tirés sur ces premières missions.

Les auditeurs peuvent également s'appuyer sur le référentiel des mesures et des missions de 2005, ainsi que sur les cahiers des charges sectoriels.

Toute mission d'audit donne lieu à une lettre de mission spécifiant : l'origine, l'objectif et le périmètre de l'audit ; la constitution d'un binôme ; le service à auditer ; la durée de l'audit. Cette lettre de mission est complétée par une lettre d'annonce au directeur du service à auditer, ainsi que d'une lettre d'information aux autorités judiciaires et au préfet.

Le projet de rapport est contradictoire afin de permettre au service audité de faire valoir ses observations.

La réflexion de la DPJJ n'est pas encore définitivement aboutie sur les règles concernant la publicité des rapports.

En revanche, il est établi que l'auditeur n'est pas chargé du suivi de ses recommandations. Cela relève de la responsabilité pleine et entière du directeur du service concerné par l'audit. La DIR assure néanmoins un suivi de la mise en œuvre des recommandations de ses auditeurs.

3. Les ressources humaines

La PJJ dispose à ce jour d'un réseau de 52 auditeurs, l'objectif étant de parvenir à une centaine d'auditeurs d'ici 2011.

La révision générale des politiques publiques a provoqué, s'agissant de l'organisation territoriale de la DPJJ, une profonde rationalisation des services déconcentrés. Les quinze directions régionales ont été regroupées en neuf directions interrégionales, et les cent directions départementales sont regroupées en une cinquantaine de directions territoriales.

La DPJJ a profité de cette réorganisation territoriale pour proposer à ces directeurs régionaux et départementaux de devenir « auditeur » au niveau interrégional. Quelques attachés du ministère de la justice sont également devenus auditeurs.

La nomination est prononcée pour une durée de cinq ans, renouvelable une fois.

L'objectif à terme est de faire de la fonction d'auditeur un passage obligé pour tout cadre de la protection judiciaire de la jeunesse qui aspire à exercer des fonctions de direction au niveau local. Les personnes concernées n'ont donc pas vocation à demeurer auditeur de manière permanente.

Les 52 personnes recrutées jusqu'à présent ont suivi des formations de près de trois semaines aux techniques d'audit auprès de cabinets privés. En revanche, la certification individuelle n'est pas un objectif.

B. L'Inspection générale des services judiciaires

1. Le pilotage et la supervision de l'IGJS

Les fonctions d'inspection, d'audit ou de conseil ministériels sont traditionnellement assurées par l'Inspection générale des services judiciaires (IGSJ), qui est directement rattachée au ministre.

Aux termes de l'article 1er du décret n°65-2 du 5 janvier 1965 relatif à l'exercice des attributions de l'inspecteur des services judiciaires, celui-exerce « *une mission permanente d'inspection sur les juridictions de l'ordre judiciaire, la cour de cassation exceptée, et sur l'ensemble des services et organismes relevant du ministère de la justice* ». L'article 4 précise que l'inspecteur général « *apprécie le fonctionnement des juridictions ou services sous le rapport notamment, de l'organisation, des méthodes et de la manière de servir des personnels* ».

Cette partie de l'activité de l'IGJS s'apparente ainsi à un contrôle de deuxième niveau des juridictions. Jusqu'à la fin 2005, l'IGJS s'acquittait de cette mission en se livrant à des inspections approfondies conduites dans les juridictions dans lesquelles avaient été préalablement détectées des dysfonctionnements. Depuis 2006, ces contrôles se rapprochent, dans leur esprit, d'audits de fonctionnement en tant que l'IGJS souhaite qu'ils aient vocation à être opérés de manière systématique et selon une méthode normalisée. Ces contrôles de fonctionnement concernent les tribunaux de grande instance et les tribunaux de commerce depuis 2006, les cours d'appel depuis 2008.

La conjonction des contrôles de fonctionnement (conduits par l'IGSJ) et des inspections (menées par les chefs de cour), lesquels seront, à terme, pratiqués selon une méthodologie commune, devrait permettre d'assurer, sur une période de cinq ans, des opérations d'évaluation de l'ensemble des tribunaux de grande instance et tribunaux de première instance.

L'Inspection ne dispose pas de pouvoir de s'autosaisir. Ces missions sont systématiquement commandées par le garde des sceaux. L'article 2 du décret précité dispose qu'« *au début de chaque année, l'inspecteur général des services judiciaires élabore après consultation des directeurs et chefs de service du ministère de la justice, un programme d'inspection qui est soumis au Garde des sceaux et arrêté par lui.* »

Les choix de programmation sont déterminés de manière aléatoire. Les informations recueillies par les chefs de cour dans la mise en œuvre de leur mission d'évaluation sont également utilisés.

L'IGJS réalise environ une quarantaine de missions par an : les trois quarts d'entre elles sont les contrôles ou inspections de fonctionnement et des enquêtes administratives[5], le dernier quart étant constitué d'études thématiques, d'audits du CIAP, des audits comptables et financiers, *etc*.

[5] Les enquêtes administratives concernent les juridictions dans lesquelles des dysfonctionnements impliquant des personnes sont détectés.

Encadré – Les rapports des missions thématiques déposés en 2007

Sûreté Metz
Dispositif administratif de la protection de l'enfance en Guyane
Avalanche
Comportement des acteurs non judiciaires – affaire dite d' « Outreau »
Réorganisation de l'administration centrale du ministère de la Justice
Réforme de la carte judiciaire
Suivi de l'utilisation des crédits (sûreté)
Rapport sur l'exécution de la LOPJ pour 2006

Source : rapport d'activité 2007 de l'IGJS.

L'IGSJ établir un rapport d'activité, bien que cela ne soit pas formellement prévu par les textes. Ce rapport est publié sur Internet. Sa périodicité n'est pas fixe, mais l'Inspection se fixe pour objectif de le rendre annuel à brève échéance.

A ce jour, il n'existe pas de comité d'audit interne au sein du ministère auquel l'Inspection rende compte.

2. Le fonctionnement et les relations avec les entités auditées et inspectées

Pour réaliser leurs missions de contrôle des juridictions, les inspecteurs ont à leur disposition des guides méthodologiques détaillés, dénommés « référentiels », régulièrement mis à jour par l'Inspection en liaison avec les services concernés au sein de groupes de travail permanents.

Ils portent sur les domaines suivants : référentiel de contrôle de fonctionnement des tribunaux de grande instance, référentiel de contrôle des cours d'appel, référentiel des inspections de fonctionnement des tribunaux de commerce.

Deux autres référentiels sont en cours de finalisation et devrait être utilisé à partir de septembre 2009. Il s'agit du référentiel de fonctionnement des tribunaux d'instance et du guide méthodologique destiné aux chefs de cour relatif à l'inspection des juridictions de leur ressort.

Jusqu'à une date très récente, l'IGSJ n'était pas chargée, de façon systématique, de suivre la mise en œuvre de ses recommandations. Par note du 5 mars 2009, le directeur de cabinet du garde des sceaux a chargé l'IGSJ de s'assurer que les préconisations faites aux chefs de cour et de juridictions seraient suivies d'effet et de procéder en conséquence à des missions de suivi dans un délai maximal d'un an.

Il n'existe pas de code de déontologie des magistrats. L'IGJS s'est dotée, depuis 2004, de principes d'ordre déontologique destinés à encadrer et guider le comportement des inspecteurs. Le document, qui a été révisé en 2007, est publié sur l'Intranet du ministère de la justice.

3. Les ressources humaines

L'IGJS compte environ une cinquantaine d'agents, dont une trentaine de fonctionnaires exerçant des fonctions d'inspecteurs.

Les inspecteurs, qui assistent l'Inspecteur général dans l'exercice de ses missions, sont des magistrats ayant effectué l'essentiel de leur carrière dans le corps judiciaire et y ayant occupé des fonctions en juridiction et, parfois, en administration centrale.

Deux administrateurs civils font également partie du service.

Aucun d’entre eux n’a pas de connaissance préalable des techniques d’audit ou de contrôle. En effet, huit d’entre eux ont suivi une session de formation d’une semaine organisée par la DGFIP au titre de l’audit interne de CIC, trois ont participé à des audits conjoints avec la MAEC et cinq à des audits du CIAP. Au-delà des matières objets de ces audits, ceux-ci ont notamment permis aux inspecteurs d’acquérir et de pratiquer les principes et les références commune à toute démarche d’audit.

ANNEXE VIII

TABLEAU COMPARATIF DES SERVICES ASSURANT DES MISSIONS D'AUDIT INTERNE

Ministère	Existence… d'un dispositif de contrôle interne	d'une cartographie des risques	d'un comité d'audit ou assimilé (conseil de direction, etc.)	d'une programmation annuelle des missions	d'une charte d'audit	d'un code déontologique	d'outils méthodologiques	d'un suivi des recommandations	d'une certification du service ou des auditeurs	Observations
Ministère des affaires étrangères et européennes										
Secrétariat général	non	non	non	non	non	non	non	non	non	
Inspection générale des affaires étrangères	sans objet	sans objet	non	oui	non	non	oui	oui	non	
Ministère de l'alimentation, de l'agriculture et de la pêche										
Secrétariat général	non	non	non	non	non	non	non	non	non	
Conseil général de l'alimentation, de l'agriculture et de la pêche	sans objet	sans objet	non	oui	non	oui	non	non	non	
Ministères économiques et financiers										
Au niveau ministériel	non	non	oui	oui	oui	oui	en cours	oui	oui	Mise en place d'un fonction d'audit interne au niveau ministériels
Secrétariat général	non	non	non	non	non	non	non	non	non	
Direction générale des finances publiques - Mission nationale d'audit et de conseil	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	Refonte en cours pour tenir compte de la fusion ex-MAEC et ex-MEL
Contrôle général économique et financier	sans objet	sans objet	oui	oui	oui	oui	oui	oui	oui	
Inspection générale des finances	sans objet	sans objet	non	non	non	oui	oui	non	en cours	Plusieurs inspecteurs préparent le CIA et le CGAP
Conseil général de l'industrie, de l'énergie et des technologies	sans objet	sans objet	non	non	non	non	oui	non	non	
Direction générale des douanes et droits indirects - Inspection des services	oui	non	oui	oui	oui	oui	oui	non	non	Les auditeurs suivent des formations de la DGFIP ou de l'IFACI.
Direction générale de l'INSEE - Inspection générale	sans objet	sans objet	non	oui	non	non	oui	non	non	
Ministère de la culture et de la communication										
Secrétariat général	non	non	non	non	non	non	non	non	non	Réflexion en cours pour la mise en place d'un service d'audit interne positionné au niveau du SG + expérimentation sur la mise en place d'un contrôle interne budgétaire
Inspection générale des affaires culturelles	sans objet	sans objet	non	oui	non	non	non	non	non	
Ministère de la défense										
Au niveau ministériel	non	non	oui	non	non	non	non	non	non	Mise en place d'un fonction d'audit interne ministérielle à compter de 2010
Etat-major de l'armée de l'air - Service d'audit, de l'administration et des finances	oui	oui	oui	oui	oui	non	oui	non	oui	
Direction centrale du service de santé des armées	oui	oui	oui	oui	oui	non	non	non	non	
Délégation générale pour l'armement - Inspection de l'armement	oui	oui	non	oui	non	non	oui	non	non	Les auditeurs suivent des formations de la DGFIP ou de l'IFACI.
Secrétariat général pour l'administration	non	non	non	oui	oui	oui	oui	non	non	Les auditeurs suivent des formations de la DGFIP ou de l'IFACI.
Contrôle général des armées	sans objet	sans objet	non	oui	non	non	oui	non	en cours	Les auditeurs suivent des formations de la DGFIP ou de l'IFACI.
Ministère de l'intérieur, de l'Outre-Mer et des collectivités territoriales										
Secrétariat général	non	non	non	non	non	non	non	non	non	
Inspection générale de l'administration	sans objet	sans objet	non	oui	non	non	oui	non	non	
Direction générale de la police nationale - Inspection générale de la police nationale et inspection générale des services de la Préfecture de Police de Paris	oui	non	non	oui	oui	non	oui	non	non	Les auditeurs suivent des formations de la DGFIP ou de l'IFACI.
Direction générale de la gendarmerie nationale - Inspection de la gendarmerie nationale	oui	non	non	oui	oui	oui	oui	non	en cours	A partir de 2009, les nouveaux arrivants devront obtenir le DPAI.
Inspection de la défense et de la sécurité civile	sans objet	sans objet	non	oui	non	non	oui	non	non	
Ministère de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de la mer										
Secrétariat général	non	non	non	non	non	non	non	non	non	
Direction générale des infrastructures, des transports et de la mer	oui	non	non	non	non	non	oui	non	non	
Conseil général de l'environnement et du développement durable	sans objet	sans objet	non	oui	en cours	oui	oui	non	oui	
Inspection générale des affaires maritimes	sans objet	sans objet	non	non	non	non	non	non	non	
Mission interministérielle d'inspection du logement social	sans objet	sans objet	non	oui	non	non	oui	non	non	
Ministères de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieur et de la recherche										
Secrétariat général	en cours	non	non	non	non	non	non	non	non	
Inspection générale de l'administration de l'éducation nationale et de la recherche	sans objet	sans objet	non	oui	non	non	oui	non	non	
Inspection générale des bibliothèques	sans objet	sans objet	non	non	non	non	oui	non	non	
Inspection générale de l'éducation nationale	sans objet	sans objet	non	oui	non	non	oui	non	non	
Ministères sociaux										
Secrétariat général	non	non	non	non	non	non	non	non	non	Un rapport sur la mise en place d'une fonction d'audit interne au niveau ministériel vient d'être remis au Secrétaire général
Inspection générale des affaires sociales	sans objet	sans objet	non	oui	non	non	oui	non	en cours	
Inspection générale jeunesse et sports	sans objet	sans objet	non	oui	non	non	non	non	non	
Ministère de la justice et des libertés										
Secrétariat général	en cours	non	non	non	non	non	non	non	non	
Direction de la protection judiciaire de la jeunesse	oui	non	non	oui	en cours	en cours	oui	non	non	
Inspection générale des services judiciaires	sans objet	sans objet	non	oui	non	non	oui	non	non	

ANNEXE IX

RELATIVE A LA SITUATION DANS UN ÉCHANTILLON D'ÉTABLISSEMENTS PUBLICS

SOMMAIRE

I. L'ORGANISATION DU CONTRÔLE INTERNE, DE L'AUDIT INTERNE ET DE LA MAÎTRISE DES RISQUES AU SEIN DE L'ÉCHANTILLON D'OPÉRATEURS..... 1

A. LA RESPONSABILITÉ DU CONTRÔLE INTERNE, DE L'AUDIT INTERNE ET DE LA MAÎTRISE DES RISQUES 1

1. Les dispositifs de contrôle interne 1

2. Les fonctions d'audit interne..... 2

3. Les démarches de maîtrise des risques 3

B. LES COMITÉS D'AUDIT 3

1. Les missions des comités d'audit 3

2. La composition des comités d'audit..... 4

C. LE RÔLE DES AUDITEURS EXTERNES DANS LE DÉVELOPPEMENT DU CONTRÔLE INTERNE, DE L'AUDIT INTERNE ET DE LA MAÎTRISE DES RISQUES 5

1. Le rôle des commissaires aux comptes 5

2. Le rôle des autorités de tutelle..... 6

II. LE FONCTIONNEMENT DU CONTRÔLE INTERNE, DE L'AUDIT INTERNE ET DE LA MAÎTRISE DES RISQUES AU SEIN DE L'ÉCHANTILLON D'OPÉRATEURS 6

A. LES RELATIONS ENTRE LE DISPOSITIF DE CONTRÔLE INTERNE ET LA DÉMARCHE DE MAÎTRISE DES RISQUES 6

1. L'intégration du contrôle interne à la démarche de maîtrise des risques 6

2. La prise en compte des objectifs de l'organisation..... 7

B. L'APPLICATION DES NORMES PROFESSIONNELLES DE L'AUDIT INTERNE..... 8

1. La référence aux normes professionnelles..... 8

2. Les chartes de l'audit interne..... 9

3. Les certifications collectives ou individuelles..... 11

La lettre de mission adressée à l'Inspection générale des Finances demandait à la mission d'établir « *un état des lieux des pratiques actuelles (…) d'un échantillon d'établissements publics en matière d'audit et de contrôle interne (…)* ».

Pour déterminer la composition de ce panel des établissements publics rencontrés, la mission a utilisé les critères suivants :

- des opérateurs ayant une masse critique importante (effectifs, budget) et disposant d'un réseau territorial ;
- des opérateurs ayant développé des démarches intéressantes en matière de contrôle interne, d'audit interne et de maîtrise des risques ;
- des opérateurs représentant la diversité des ministères rencontrés par la mission.

Le tableau ci-après présente les établissements publics inclus dans l'échantillon et leurs principales caractéristiques.

Tableau 1 – Etablissements publics inclus dans l'échantillon

Nom	Nombre d'emplois en 2008	Budget 2008
Agence de services et de paiement	2 580	16,3 Mds€
Commissariat à l'énergie atomique	15 600	3,6 Mds €
Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie	830	640 M€[1]
Agence française de sécurité sanitaire des produits de santé	1 000	110 M€
Institut national de la recherche agronomique	10 900	750 M€
Office national des forêts	10 540	770 M€
Union des Groupements d'Achat Public	900	-
Pôle emploi	43 800	4,6 Mds €**[2]

Source : Projets annuels de performance 2009-2011.

I. L'ORGANISATION DU CONTRÔLE INTERNE, DE L'AUDIT INTERNE ET DE LA MAÎTRISE DES RISQUES AU SEIN DE L'ÉCHANTILLON D'OPÉRATEURS

A. La responsabilité du contrôle interne, de l'audit interne et de la maîtrise des risques

1. Les dispositifs de contrôle interne

Les établissements publics examinés par la mission ont généralement mis en place un dispositif de contrôle interne, intégré aux processus de travail au sein de chaque composante de l'organisation. Le pilotage est parfois assuré par une entité centrale spécialisée et de petite taille, rattachée au plus haut niveau de l'organisation (direction générale).

[1] Pour l'ADEME, les chiffres indiqués sont ceux fournis par l'agence.

[2] Pour Pôle emploi, les chiffres sont une consolidation estimative du budget et des effectifs de l'ANPE et du réseau opérationnel des l'assurance chômage, la fusion n'étant pas effective au moment de l'élaboration du PAP 2009-2011.

Encadré – Le contrôle interne de l'UGAP

*L'**UGAP** a mis en place un contrôle interne formalisé à la direction des achats. L'auditeur interne, qui est rattaché au secrétaire général de l'établissement, et la direction financière sont chargés de s'assurer de la mise en œuvre de ce contrôle interne.*

Il existe un référentiel de contrôle interne « processus achat pour revente », qui explicite les objectifs de l'organisation et les contrôles à effectuer.

Dans les différents établissements rencontrés, le contrôle interne s'est déployé de façon graduelle : il a généralement pris pour point de départ la fonction comptable et financière, pour progressivement couvrir l'ensemble de l'activité de l'établissement.

Encadré – Le contrôle interne de Pôle Emploi

***Pôle Emploi** a repris le dispositif de contrôle interne mis en place par l'assurance chômage à partir de 1989 et en a étendu le champ à l'ensemble de son activité (ex-assurance chômage + ex-Agence nationale pour l'emploi). Il s'est doté d'une direction générale adjointe chargé de la qualité et maîtrise des risques (DGA QMR), qui assure la coordination des dispositifs de contrôle interne. Pour cela, elle s'appuie, d'une part, sur la direction nationale de la maîtrise des risques et du contrôle interne et, d'autre part, sur la direction de la prévention des fraudes.*

2. Les fonctions d'audit interne

Le positionnement de la fonction d'audit interne est différent d'un établissement à l'autre :

- la fonction d'audit interne est parfois confiée à un service spécifiquement en charge de l'audit (cas de l'Agence de services et de paiement ou de Pôle Emploi) ;
- parfois, un seul et même service assure à la fois des missions d'audit et les missions d'inspection (Commissariat à l'énergie atomique, Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie, Office national des forêts) ;
- enfin, il peut exister des situations dans lesquelles il n'existe pas de service formalisé : les missions d'audit interne relèvent alors d'un réseau d'auditeurs, disséminés au sein des services opérationnels, auxquels il est fait appel pour la réalisation des missions (Agence française de sécurité sanitaire des produits de santé, Institut national de la recherche agronomique).

Encadré – Exemples de positionnement de l'audit interne dans différents établissements

Exemple de fonction d'audit confiée à un service spécialisé

***Pôle emploi** dispose d'une direction de l'audit (avec des auditeurs formés à l'IFACI), d'une inspection générale et, au niveau de la direction générale adjointe qualité et maîtrise des risques (DGA MQR), d'une équipe pour le pilotage du contrôle interne et d'auditeurs « prévention des fraudes ».*

Par ailleurs, au niveau des directions régionales, on retrouve également une direction de l'audit, une équipe de contrôleurs internes, une équipe d'auditeur qualité et des auditeurs « prévention des fraudes ».

La direction centrale compte une quinzaine d'auditeurs et le réseau local de l'ordre d'une centaine.

Exemple de services assurant à la fois les missions <u>d'audit et d'inspection</u>

*A l'**ADEME**, la fonction d'audit interne est assurée par l'inspection générale. L'inspection générale représente 5,3 ETP (le chef de l'inspection, une assistante et trois auditeurs). L'inspection est chargée de plusieurs activités :*

- les audits d'unités ou de processus de l'agence (analyse du fonctionnement de l'unité ou du processus et recommandations d'amélioration), et les études. Une dizaine de missions de ce type sont réalisées chaque année, ce qui représente environ les trois quarts de l'activité ;

- les contrôles de conformité aux règles ou procédures. Ils représentent environ 20 % de l'activité ;

- les inspections menées lorsqu'un problème est détecté dans une unité (environ 5 % de l'activité).

Exemple d'une fonction d'audit interne assurée par des agents disséminés dans l'organisation

*A l'**INRA**, la mission d'audit interne est une structure de pilotage, d'organisation et de conservation des documents. Le groupe d'auditeurs lui est fonctionnellement rattaché à temps partiel et comprend des agents de l'INRA désignés pour participer aux missions d'audit, des membres des inspections des ministères de tutelles, des agents appartenant à d'autres établissements ou ministères du fait de leur compétence particulière dans le domaine traité.*

Quel que soit le schéma retenu, le service chargé de l'audit interne est systématiquement rattaché au plus haut niveau de l'organisation.

Encadré – Rattachement de l'audit interne dans l'organisation

*La direction de l'audit de **Pôle emploi** est directement rattachée au directeur général.*

*A l'**ADEME**, l'inspection générale est directement rattachée au directeur général de l'établissement.*

*A l'**AFSSAPS**, la mission qualité et audit interne est rattachée au secrétaire général de l'établissement.*

3. Les démarches de maîtrise des risques

Rares sont les établissements ayant mis en place une démarche de maîtrise des risques aboutie. Pôle Emploi paraît le plus avancé en la matière.

Encadré – La maîtrise des risques au sein de Pôle Emploi

***Le** contrôle interne de **Pôle Emploi** s'inscrit dans le cadre d'une démarche globale de maîtrise des risques. Il s'appuie sur la mise en œuvre des délégations de pouvoir, les dispositifs de contrôle et d'autocontrôle, les rapprochements de fichiers, la prévention des fraudes et la sécurité informatique Il doit fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte de nos objectifs en matière de : réalisation de nos missions et optimisation de nos performances ; conformité de nos actions aux lois et règlements en vigueur ; fiabilité de nos informations financières ; sauvegarde et sécurité de nos actifs ; qualité des traitements et services.*

Pour asseoir cette démarche, cet opérateur s'est appuyé sur un certain nombre de référentiels. Il s'agit tout d'abord d'une note de cadrage sur la maîtrise des risques (6 octobre 2008) complété par un plan de contrôle pour l'année 2009. Par ailleurs, la direction nationale de la maîtrise des risques et du contrôle interne finalise l'élaboration d'un référentiel de contrôle et de maîtrise des activités (RCMA). Ce référentiel comprend : une cartographie des processus ; 105 fiches d'activités décrivant le périmètre de l'activité, ses enjeux, ses risques et les moyens de maîtrise associés ; 192 fiches de contrôles ex post listant les points de vérification nécessaires ; un plan de maîtrise des activités. Pôle emploi dispose également d'un système d'information dénommé OCEAN qui permet d'élaborer les plans de contrôle, d'enregistrer les contrôles et d'en restituer les résultats.

B. Les comités d'audit

1. Les missions des comités d'audit

Trois des huit établissements rencontrés (Pôle emploi, le CEA et l'ASP) disposent d'un comité d'audit. Chez les cinq autres opérateurs, la fonction est assurée par un comité de direction distinct du conseil d'administration, voire par le seul directeur général de l'établissement (INRA).

Le comité d'audit n'a pas de pouvoirs propres. Il n'exerce que des attributions consultatives. Il dépend du conseil d'administration ou de direction, auquel il rend compte de ses travaux.

Encadré – Le comité d'audit de Pôle Emploi

Pôle emploi *dispose d'un comité d'audit et des comptes (CAC). Le CAC a un rôle consultatif et n'a pas de pouvoir décisionnel. Il rend compte de ses travaux au conseil d'administration, sous forme de recommandations et d'avis, ce dernier disposant seul du pouvoir de décision. Toutefois, le CAC a accès aux informations nécessaires à ses travaux. Il peut recevoir toute personne qu'il juge opportun d'entendre et faire appel à toutes les formes d'expertise qu'il juge nécessaire à la formation de son opinion.*

Les missions que le comité d'audit et des comptes assure pour le compte du conseil d'administration, s'articulent autour de cinq axes :

- l'audit interne ;

- les questions budgétaires et les points à l'ordre du jour du conseil d'administration ayant une incidence financière significative ;

- les comptes et l'information financière ;

- la certification légale des comptes ;

- la gestion des risques et le contrôle interne.

Le comité d'audit est chargé de donner son avis sur le programme de travail ou sur la cartographie des risques quand elle existe (pôle emploi, CEA). Il peut être chargé d'assurer le suivi des recommandations, leur mise en œuvre demeurant toutefois de la responsabilité du reste de l'organisation.

2. La composition des comités d'audit

Quand il existe, le comité d'audit est généralement composé de cinq à dix membres. Il comprend des représentants des ministères de tutelle (seule l'ADEME a fait un choix explicitement contraire), et parfois des personnalités extérieures.

Encadré – Exemples de composition de comités d'audit

La composition du comité d'audit de ***Pôle emploi*** *: cinq membres du conseil d'administration, deux experts indépendants externes à Pôle emploi, désignés par le conseil, le contrôleur général économique et financier. Le directeur de l'audit national et le directeur général adjoint chargé de la qualité et de la maîtrise des risques assistent aux réunions du comité. Le comité d'audit est présidé par le président de l'UNEDIC.*

La composition du comité d'audit du ***CEA*** *: six membres du conseil d'administration, dont deux administrateurs élus par le personnel. Le chef de la mission de contrôle du CGEFI ou son représentant assiste aux réunions du comité, ainsi que les représentants des commissaires aux comptes.*

Quand il n'existe pas de comité d'audit au sens des normes, la fonction est assurée par un comité de direction distinct du conseil d'administration.

Encadré – Exemples de comités de direction assurant la fonction de comité d'audit

*Le comité d'audit de l'****ADEME*** *est constitué par le président et les principaux directeurs (ceux du Secrétariat général et certains opérationnels). Celui de l'****ONF*** *regroupe le directeur général, l'inspection générale, le directeur général adjoint, les directeurs et un représentant des directeurs territoriaux*

C. Le rôle des acteurs externes

1. Le rôle des commissaires aux comptes

Les opérateurs de l'Etat sont traditionnellement soumis :

- au contrôle d'un agent comptable en vertu du principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable ;
- au contrôle économique et financier de l'Etat. Ce dernier a notamment pour objectif d'apprécier la situation économique et financière de l'organisme et ses perspectives d'évolution. Il doit par ailleurs examiner l'adéquation entre les objectifs de la politique poursuivie par l'organisme et les moyens mis en œuvre. Enfin, il doit également s'assurer de l'exacte application des dispositions législatives, réglementaires ou d'ordre interne à l'organisme.

Ces deux types de contrôles sont à la fois permanents et internes aux établissements : ils sont assurés par des représentants des ministères économiques et financiers placés directement et de manière permanente auprès de l'établissement.

Ils peuvent être complétés par des contrôles externes.

Ainsi certains opérateurs sont-ils dotés d'un commissaire aux comptes lorsqu'ils ont le statut d'EPIC (cas du CEA) ou un statut *sui generis* proche de celui d'un EPIC (comme pour Pôle Emploi). Mais cette situation ne concerne pas à ce jour les établissements publics à caractère administratif.

Encadré – Exemples de commissariat aux comptes d'établissements publics

*Au sein de **Pôle emploi**, le commissaire aux comptes est chargé d'évaluer le dispositif de contrôle interne ; de faire le contrôle des comptes, de présenter au conseil d'administration son avis sur ces derniers (certification avec réserve(s)) et de faire des recommandations.*

*Le **CEA** a également deux commissaires aux comptes, qui certifient les comptes, ont demandé la mise en place de plusieurs démarches d'auto-évaluation :*

- *en 2007 sur la gestion de projets : élaboration conjointe entre les commissaires aux comptes et le CEA d'une grille de questionnement, puis revue des réponses des directeurs de projet par les commissaires aux comptes.*
- *en 2008, cette démarche a été étendue à l'ensemble du processus achat.*
- *en 2009, deux nouveaux processus seront examinés : les ventes et la propriété intellectuelle. A partir de 2010, l'inspection générale fera seule cette auto-évaluation sans l'aide des commissaires aux comptes.*

Par ailleurs, l'ensemble des opérateurs demeurent soumis aux différents types d'évaluation externes ponctuels : missions réalisées par les corps d'inspection et de contrôle ministériels, examens de la Cour des comptes, *etc*.

La plupart des opérateurs rencontrés ont engagé des démarches qualité ayant abouti à des certifications de type ISO. Ces dernières donnent lieu à des évaluations régulières par des cabinets privés.

Enfin, pour certaines politiques publiques mises en œuvre pour le compte de l'Union européenne, il peut exister un organe externe de contrôle supplémentaire. C'est par exemple le cas de l'Agence de services et de paiement (ASP), qui doit faire certifier ses comptes par la commission de certification des comptes des organismes payeurs (C3OP).

2. Le rôle des autorités de tutelle

Les ministères de tutelle n'ont pas joué de rôle particulier dans le développement des fonctions de contrôle et d'audit interne au sein des établissements. Il s'agit, de manière systématique, d'une démarche purement interne, parfois renforcée à l'occasion de la nomination d'un nouveau président ou d'un nouveau directeur général sensibilisé, à titre personnel, à ces questions.

En revanche, ces dernières années ont été marquées par le développement de contrats d'objectifs entre l'Etat (la tutelle) et les opérateurs. Au sein de ces contrats, les parties conviennent d'un certain nombre d'objectifs à atteindre, auxquels sont associés des indicateurs. Il peut exister des convergences entre les objectifs de la démarche contractuelle et ceux de l'audit interne, si les premiers sont conçus en liaison avec les objectifs de l'organisation. Cela n'est que rarement le cas.

II. LE FONCTIONNEMENT DU CONTRÔLE INTERNE, DE L'AUDIT INTERNE ET DE LA MAÎTRISE DES RISQUES AU SEIN DE L'ÉCHANTILLON D'OPÉRATEURS

A. Les relations entre le dispositif de contrôle interne et la démarche de maîtrise des risques

1. L'intégration du contrôle interne à la démarche de maîtrise des risques

Chez certains des opérateurs rencontrés, la démarche de contrôle interne est d'ores et déjà intégrée au sein d'un schéma global de maîtrise des risques. C'est notamment le cas à Pôle emploi ou au CEA.

Encadré – Le schéma global de dispositif de maîtrise des risques et de contrôle interne de Pôle emploi

<u>Le dispositif de management et de veille sur les risques :</u>

Les risques stratégiques sont identifiés et évalués aux niveaux national et régional dans le cadre de cartographie des risques. Ces cartographies ne se limitent pas aux seuls processus comptables et financiers. Elles prennent en compte d'autres aspects tels que le risque d'image ou la sécurité des personnes et des biens. Quant aux risques opérationnels, ils concernent l'intégralité des processus de Pôle emploi. En effet, la cartographie part de processus partagés avec la qualité (processus ISO) et le pilotage de la performance (pour les indicateurs et la comptabilité analytique).Le management des risques opérationnels s'appuie sur le référentiel de contrôle et de maîtrise des activités (RCMA). La cartographie des risques locaux permet de recenser et de mettre sous contrôle l'ensemble des sites représentant un point de fragilité du réseau.

<u>La cartographie des processus métiers :</u>

Les processus métiers recouvrent l'ensemble des activités de Pôle emploi (opérationnels, support, mangement). Cet outil sert au contrôle interne, à la certification qualité et au contrôle de gestion.

<u>Le dispositif des contrôles internes :</u>

- les délégations de pouvoirs et d'habilitation ;

- les contrôles a priori, sont intégrés à l'activité quotidienne du manager, qui permettent de valider environ 5 % de la production ;

- des plans régionaux et nationaux de contrôles a posteriori et de « contrôles de contrôles » sont élaborés et validés par la DGA QMR. Les ¾ des contrôles sont imposés au niveau national, le ¼ restant étant laissé à l'appréciation du directeur régional qui évalue les contrôles à privilégier en fonction de la spécificité de sa région.

- les évaluations annuelles réalisées à partir du RCMA.

<u>Le dispositif de prévention des fraudes :</u>

Il vise à détecter les situations non-conformes à la législation en s'appuyant sur un référentiel de la prévention des fraudes, un réseau d'auditeurs spécialisés, des outils informatiques (SID et SILLAGE) permettant la détection et le traitement des dossiers frauduleux.

Le dispositif de sécurité des personnes et des biens :

Il s'assure du respect du code du travail et des réglementations relatives aux établissements recevant du public. Les règles sont définies sous forme d'instructions. Un réseau de responsable de sécurité est installé sur l'ensemble du réseau de Pôle emploi.

Le dispositif de sécurité du système d'information :

Un corpus de documents d'application et de support décrit les règles de mise en œuvre opérationnelle de la politique générale de sécurité des systèmes d'information.

Le respect des règles et la remontée des incidents sont assurés par des référents sécurité dans les structures d'appui informatique et par les responsables régionaux des risques liés aux systèmes d'information.

Au niveau national, la gestion des risques liés à la sécurité des systèmes est intégrée au dispositif de maîtrise des risques et de contrôle interne.

Les contrôles financiers :

La maîtrise du processus comptable repose sur une organisation intégrée entre la direction financière et la direction comptable, et un système d'information comptable et financier unique. Les dispositifs comptables font l'objet d'évaluation et de contrôles a posteriori tels que décrits dans le RCMA.

Le contrôle de gestion repose sur le suivi des écarts entre le réalisé et le budget prévisionnel, la comptabilité analytique permettant d'avoir une vision des coûts par processus.

Les contrôles automatiques :

Des conventions de partenariat ont été conclues avec des entreprises et de organismes sociaux permettant d'alimenter et de rapprocher des fichiers afin de vérifier les déclarations des clients.

Le CEA a mis en place sa cartographie des risques en 2004. Le travail consiste à identifier ces risques, les évaluer, les classer, les hiérarchiser. Il faut ensuite prévoir les moyens de réduire leur occurrence et leur impact. Il appartient à l'inspection de réaliser cette cartographie, les services du pôle maîtrise des risques ayant ensuite pour mission d'aider les services opérationnels à mettre en place des mesures de progrès. Enfin, l'inspection générale procède à des audits pour vérifier que le système fonctionne.

A l'inverse de Pôle emploi ou du CEA, d'autres opérateurs rencontrés ont adopté une démarche plus progressive. L'ONF a ainsi fait le choix d'une « sensibilisation » de ses managers à la maîtrise des risques plutôt que de mettre en place un dispositif de contrôle interne formalisé.

Encadré – La mise en œuvre du contrôle interne de l'ONF

Chaque manager est responsable de la mise en place et du fonctionnement du contrôle interne au sein de son entité. Si le contrôle interne n'est pas formellement explicité, il est en revanche effectivement mis en œuvre, notamment dans le cadre du système unique de management : organigrammes, management par objectifs, contrôle de gestion, etc.

2. La prise en compte des objectifs de l'organisation

L'AFSSAPS a développé un système de mangement qualité (SMQ) grâce auquel l'ensemble des objectifs de l'organisation sont intégrés au projet d'établissement et au contrat d'objectif et de performance.

Encadré – Le système de management qualité de l'AFSSAPS

*Les objectifs de l'**AFSSAPS** sont identifiés dans deux documents officiels construits de façon complémentaire : le projet d'établissement (PE) et le contrat d'objectif et de performance (COP).*

Le contrat d'objectif et de performance est un contrat conçu conjointement par les ministères de tutelle et des représentants de l'agence. Il comporte les engagements respectifs des 2 parties signataires, ainsi que des indicateurs pour mesurer le niveau de réalisation des engagements. Le contrat d'objectif et de performance comprend 25 indicateurs regroupés au sein de 6 orientations stratégiques pour l'établissement.

Le projet d'établissement a été élaboré de manière collective et interne au sein de l'agence. Il s'agit d'une feuille de route dont la vocation est de permettre à l'agence de mobiliser ses ressources pour répondre aux engagements du contrat d'objectif et de performance, enrichis d'objectifs AFSAPPS complémentaires. Le projet d'établissement comporte, d'une part, 17 plans d'action détaillés, transversaux et au pilotage défini et, d'autre part, 8 projets de direction fixant les orientations plus spécifiques de chaque direction.

Le système de management qualité (SMQ) se nourrit des objectifs du contrat de performance L'agence a développé en 2008 des entités « processus » et « sous-processus », et a tenu les premières revues de processus. Un processus, outre sa définition via une fiche descriptive synthétique, est caractérisé par un tableau de ses indicateurs et un plan d'amélioration listant les actions à conduire. L'objet des revues de processus régulières est d'examiner la mesure des indicateurs, d'en déduire d'éventuelles nouvelles actions et de suivre les actions précédemment lancées.

Ce sont plus d'une vingtaine de revues de processus ou de sous-processus qui ont eu lieu en 2008. Parmi elles, la revue de direction tient une place particulière puisqu'elle concerne le processus de direction générale. Sa première revue a eu lieu en septembre 2008 et a été l'occasion d'examiner avec l'ensemble du comité de direction le degré d'atteinte des indicateurs du contrat d'objectif et de performance à la mi-2008 et de décider d'actions correctives à mener sur quelques points.

Des audits internes de processus ont également été mis en place en 2008. Ces audits, conduits par un pool de 24 agents de l'agence spécifiquement formés, permettent de vérifier que le SMQ est respecté par les processus et de conseiller des améliorations pour sa mise en œuvre.

Le contrôle de gestion est parfaitement complémentaire des démarches ci-dessus puisque l'agence le développe dans l'esprit d'un outil de mesure de la performance en symbiose avec ces dernières. En 2008, les indicateurs de suivi ont été renforcés. A ce titre, l'écart entre la situation réelle et le but visé peut être aujourd'hui mieux mesuré. Plus qu'une notion de contrôle ou de vérification, le développement du contrôle de gestion et de mesure de la performance poursuivi par l'agence s'entend désormais au sens de pilotage.

B. L'application des normes professionnelles de l'audit interne

1. La référence aux normes professionnelles

La plupart des établissements rencontrés font formellement référence aux normes professionnelles de l'audit interne émanant de l'Institut de l'audit interne (IFACI).

Encadré – Exemples de référence aux normes professionnelles de l'audit interne

*L'audit interne s'exerce à l'**INRA** dans le cadre des règles reconnues par la profession.*

La charte de l'audit interne de l'ex-CNASEA[3] indique ainsi que, « pour atteindre ses objectifs, la mission d'audit interne a mis en place une démarche issue d'une méthodologie conforme aux normes d'audit interne reconnues au plan international (standards IIA-IFACI) ».

La direction de l'audit de Pôle emploi s'est dotée d'un département « audit : méthodologie et doctrine », qui est chargé de veiller à la conformité des pratiques avec les normes professionnelles.

[3] L'ASP, qui regroupe l'ex-AUP et l'ex-CNASEA, n'a pas eu le temps de créer une charte unifiée. Le projet est en cours.

L'inspection générale de l'ADEME a produit un « *état des lieux des pratiques de l'IG vis-à-vis des Normes internationales pour la pratique de l'audit interne, IIA* ». Ce document dresse la liste des principales non-conformités du fonctionnement de la fonction d'audit interne telle qu'elle existe au sein de l'agence.

Encadré – Exemple d'application d'une norme professionnelle de l'audit interne à l'ADEME

La norme 1000 – Mission, pouvoirs et responsabilités

La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte de l'audit interne, en cohérence avec la définition de l'audit interne, le code de déontologie ainsi que les normes professionnelles.

Situation de l'ADEME :

Les documents de référence mis sur l'intranet de l'ADEME et le projet de service de l'inspection générale correspondent, sur le fond, à cette charte. Le projet de service n'a jamais été formellement validé, ni mis à jour, car il a été considéré que le comité d'audit permettait suffisamment de piloter l'activité de l'IG.

Evaluation du respect de la norme :

Indice 3, appliquée mais non formalisée.

Actions proposées :

Publication d'une charte d'audit, validé par la présidence, la direction générale et le comité d'audit. Cette charte sera confirmée annuellement par inscription de ce point à l'ordre du jour d'une réunion du comité d'audit.

2. Les chartes de l'audit interne

Il existe des chartes de l'audit interne, mais celles-ci ne sont pas systématiques dans l'échantillon. Elles précisent généralement le champ d'intervention de la fonction d'audit et décrivent la gouvernance et les caractéristiques d'une procédure d'audit.

Encadré – Le champ de l'audit interne de l'INRA

L'audit interne à l'INRA concerne globalement le domaine d'appui à la recherche, dans on organisation et son fonctionnement.

Les fonctions susceptibles d'être auditées sont les suivantes : gestion budgétaire ; la gestion des dépenses et recettes ; la politique d'achat ; l'ingénierie du partenariat ; le recrutement du personnel ; la gestion statutaire des agents ; l'action sociale et l'accompagnement individuel ; la formation permanente ; la prévention ; l'organisation et la gestion des systèmes d'information ; la communication (en dehors des communications scientifiques au sens strict) ; l'information scientifique et technique ; la gestion et l'entretien du patrimoine ; la logistique ; le mangement des services (qui inclut d'éventuelles démarches qualité) ; la gestion des affaires juridiques et contentieuses.

D'autres fonctions, ou actions spécifiques, ou programmes peuvent être audités si une circonstance particulière y conduit. Dans ce cas, une décision explicite de la direction générale est requise.

Les structures susceptibles d'être auditées sont les suivantes : les directions d'appui à la recherche, y compris l'agence comptable principale ; les missions spécialisées nationales ; les unités déconcentrées d'appui à la recherche, y compris les agences comptables secondaires ; les unités de service.

Les autres unités de l'établissement sont éventuellement concernées dans le cadre des audits de fonction.

Encadré – Le déroulement d'une mission d'audit interne à l'ONF

Phase préliminaire

Inscription de l'entité à un programme annuel d'audit.

Prise en compte de la mission par l'Inspection Générale.

Définition du champ de la mission et, point par point, de la nature d'audit (conformité, efficacité, mangement,…) en concertation avec la direction générale et le responsable de l'unité à auditer.

Lettre de mission du directeur général.

Désignation du responsable de la mission par le chef de l'Inspection générale.

Phase d'analyse

Constitution de l'équipe autour du responsable de la mission.

Inventaire des forces et faiblesses présumées.

Création de référentiels et autres outils de travail propres à la mission.

Définition du programme d'actions : déplacements, entretiens et vérifications à effectuer.

Phase d'entretiens et de vérifications :

Les investigations vont du général au particulier : échelon de direction, échelon de gestion, échelon de terrain, constats au niveau de la forêt, voire de la parcelle.

Il est recommandé de conclure chaque étape par un échange sur les constats effectués et, le cas échéant, une validation provisoire, en allant, cette fois, de l'échelon de terrain à l'échelon de direction. Cette conclusion se fait selon les cas oralement (brève réunion) ou par écrit (échanges de mémos).

Recherche d'éléments complémentaires et rédaction d'un projet de rapport.

Réunion finale avec les cadres de l'entité auditée pour présenter le projet de rapport et les propositions de recommandations afin de : vérifier la validité des constats et de rechercher une adhésion aux recommandations envisagées (objectifs, délais, indicateurs).

Phase d'élaboration des conclusions

Rédaction du rapport final et des propositions de recommandations (objectifs d'amélioration, indicateurs pour le suivi, délais de mise en œuvre).

Transmission par le Chef de l'Inspection générale au directeur général du rapport signé par els auditeurs et des propositions de recommandations.

Examen du rapport et des propositions de recommandations en conseil de direction.

Signature des recommandations et clôture de la mission d 'audit par le directeur général.

Une mission de suivi des recommandations succède normalement à la mission d'audit proprement dite.

Notification, par le directeur général au responsable de l'entité auditée, du rapport (pour information) et des recommandations (pour exécution).

Désignation d'un ingénieur général (un des auditeurs si possible) qui s'assure de la mise en œuvre des recommandations par les responsables de l'entité auditée.

Suivi de la mise en œuvre au moyen notamment des indicateurs, préétablis et information périodique du directeur général.

Clôture du suivi par le directeur général.

3. Les certifications collectives ou individuelles

Aucune des entités d'audit interne de l'échantillon n'est certifiée par l'IFACI.

Certains auditeurs peuvent, à titre individuel, être détenteurs d'une certification. C'est par exemple le cas à l'inspection générale de l'ADEME ou d'un auditeur du CEA. Ce cas demeure néanmoins marginal.

La mission a rencontré un dispositif original d'audits « croisés » à l'AFSSAPS. En effet, il existe une agence européenne du médicament qui fédère les agences nationales (l'AFSSAPS étant l'agence française). Elle a mis en place il y a trois ans des contrôles croisés entre agences visant à attester du professionnalisme des acteurs. L'exercice sera réédité à la fin de l'année 2009 de manière beaucoup plus détaillée que ce qui avait été fait en 2006.

ANNEXE X

EXTRAITS DE L'ANALYSE DE LA DIRECTION DES AFFAIRES JURIDIQUES[1]

[1] Extraits de la note CAB n°1365 du 21 juillet 2009 de Mme Catherine BERGEAL, directrice des affaires juridiques des ministères économiques et financiers, mis en forme par l'Inspection générale des Finances.

SOMMAIRE

I. FAIRE OBLIGATION AUX STRUCTURES D'AUDIT INTERNE DE SE CONFORMER AUX NORMES INTERNATIONALES DE L'AUDIT INTERNE NE PRÉSENTE PAS DE RISQUES JURIDIQUES, MAIS NE PARAÎT PAS OPPORTUN. 1

A. LES NORMES EN MATIÈRE D'AUDIT INTERNE ÉDICTÉES PAR L'IIA N'ONT AUCUNE PORTÉE JURIDIQUEMENT CONTRAIGNANTE POUR L'ETAT FRANÇAIS 1

B. LA RÉFÉRENCE EXPRESSE DANS LE DÉCRET QUI OBLIGE LES STRUCTURES D'AUDIT CRÉÉES À S'Y CONFORMER POURRAIT SOULEVER DES DIFFICULTÉS D'ORDRE PRATIQUE 1

II. LES DOCUMENTS ORGANISANT LE FONCTIONNEMENT DE LA MISSION MINISTÉRIELLE D'AUDIT INTERNE DOIVENT ÊTRE APPROUVÉS PAR ARRÊTÉ MINISTÉRIEL. 3

III. LES DOCUMENTS RELATIFS À L'AUDIT INTERNE SONT EN PRINCIPE COMMUNICABLES. 3

I. FAIRE OBLIGATION AUX STRUCTURES D'AUDIT INTERNE DE SE CONFORMER AUX NORMES INTERNATIONALES DE L'AUDIT INTERNE NE PRÉSENTE PAS DE RISQUES JURIDIQUES, MAIS NE PARAÎT PAS OPPORTUN.

Il s'agit en l'espèce des normes internationales de l'audit interne adoptées par l'*Institute of Internal Auditors* (IIA), association professionnelle internationale, dont le représentant en France est l'Institut de l'audit interne (IFACI), association loi de 1901 créée en 1965.

A. Les normes en matière d'audit interne édictées par l'IIA n'ont aucune portée juridiquement contraignante pour l'Etat français.

L'Audit Interne est défini par l'IFACI comme « *une activité indépendante et objective qui (...) aide* [une] *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* ». Cette activité s'exerce dans le cadre des normes édictées par l'IIA.

Ces normes régissent les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne et établissent les critères d'appréciation de son fonctionnement. Edictées par les professionnels de l'audit interne, pour eux-mêmes, elles n'ont qu'une portée limitée à ceux qui ont décidé de s'y conformer. Elles fixent ainsi les modalités de suivi de leur mise en œuvre par l'auditeur lui même, tenu d'informer le service audité en cas de non-conformité de l'activité (normes 1311-1, 1320, 1321, 1322, 2430). Leur respect permet la délivrance d'un label de qualité et de performance par l'IFACI.

Ces normes, édictées par des personnes privées, ne constituent pas des sources du droit international public liant les Etats. Par ailleurs, si la doctrine identifie quelques situations exceptionnelles, dans lesquelles des personnes privées ont émis des normes s'appliquant à tous les acteurs de la société internationale, y compris les Etats (par exemple en matière économique et financière[2]), tel ne saurait être le cas en l'espèce, au regard de l'objet même des règles en cause.

Toutefois, le fait d'y faire référence expresse dans le décret organisant l'audit interne au sein des services de l'Etat contraindra celui-ci à confier cette mission à des agents respectant les normes de conduite de la profession et accomplissant leur audit selon les règles de fonctionnement définies par l'IIA.

B. La référence expresse dans le décret qui oblige les structures d'audit créées à s'y conformer pourrait soulever des difficultés d'ordre pratique.

L'obligation faite aux services de l'Etat de soumettre la conduite de leur audit interne aux standards internationaux, ne présente *a priori* aucun risque : ces règles, sans portée normative contraignante, ne constituent qu'un simple cadre de référence pour l'activité d'audit et prévoient en tout état de cause qu'elles s'écartent en cas de législation ou réglementation contraire[3].

---

2 *Les opérateurs bancaires privés ont en effet progressivement mis en œuvre, à partir des années 1960, deux marchés internationaux, en matière monétaire (euro-devises) et financière (euro-obligations), s'intégrant dans un ordre juridique constitué à base d'usages commerciaux, de pratiques propres à la profession bancaire. Ces règles sont acceptées par tous les participants, y compris le cas échéant les Etats, au point que la doctrine n'exclut pas d'y voir de véritables normes coutumières* – cf. Dominique Carreau, Droit international, Pédone, 9ème édition, 2007, p. 192-193.

3 *« lorsque la législation ou la réglementation empêchent les auditeurs internes ou l'audit interne de respecter certaines dispositions des Normes, il est nécessaire d'en respecter les autres dispositions et de procéder à une communication appropriée »*, cf. documentation professionnelles éditée par l'IFACI, reprenant l'ensemble des normes de l'IIA.

Il a d'ailleurs déjà été procédé à un renvoi « *aux normes internationalement reconnues en matière d'audit interne* » dans un texte réglementaire : l'article 14 du décret n°2006-487 relatif au Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux dispose que : *« les missions du Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux sont réalisées conformément aux principes définis par une charte de déontologie répondant aux normes internationalement reconnues en matière d'audit interne des organisations publiques et approuvée par arrêté du ministre chargé de l'agriculture »*. Cette charte a été approuvée par arrêté du 8 juin 2009 et vise le code de déontologie de l'IIA.

Les observations suivantes peuvent néanmoins être faites :

1. Le renvoi « aux normes internationalement reconnues en la matière » devrait figurer, non pas à l'article 1er, mais à l'article 4 du projet de décret relatif à la charte[4]. En effet, cette charte définit les règles applicables aux missions d'audit et aux services audités et sera par conséquent élaborée au regard des normes de l'IIA. C'est donc en lien avec cette charte que la référence à ces standards pourrait être introduite. C'est d'ailleurs l'option retenue par le décret de 2006 précité.

2. L'expression « normes internationalement reconnues en la matière » apparaît par ailleurs trop imprécise, s'il est souhaité de soumettre l'audit interne des services de l'Etat aux seuls standards de l'IIA. A cet égard, l'IIA envisage l'hypothèse d'un « conflit de normes »[5], ce qui laisse supposer que des normes édictées par d'autres organisations pourraient s'appliquer à l'audit interne. Il conviendrait dans le décret de préciser qu'il s'agit des normes internationales d'audit interne et de mentionner explicitement au sein de la charte leur auteur.

3. Ces normes internationales n'ont pas été spécifiquement conçues pour l'audit d'organisations publiques. Il conviendrait dès lors d'identifier précisément les normes qui, en raison de leur contrariété avec la réglementation interne ou de leur caractère inadapté à l'audit de structures publiques, devraient être écartées ou modifiées.

Peut être soulignée l'éventuelle difficulté de conciliation entre les exigences d'indépendance de l'auditeur posées par l'IIA (par exemple, les normes 1100 et 1110[6]) et le statut général de la fonction publique, l'activité d'audit interne étant confiée à des fonctionnaires et non des prestataires extérieurs.

De même, les normes précisent que la charte d'organisation du service d'audit doit prévoir l'accès de l'auditeur, pour la réalisation de sa mission, *« aux documents, aux personnes et aux biens »*[7]. Cette prescription pourrait poser problème dans le fonctionnement d'une organisation publique eu égard à la confidentialité de certains documents et aux prescriptions de la loi du 17 juillet 1978.

Dès lors, il pourrait être mentionné explicitement dans le texte du décret que ces normes s'appliquent sous réserve des adaptations nécessaires.

Cette adaptation devrait intervenir au niveau de la charte.

---

[4] Selon la documentation de l'IIA, la charte 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 l'organisation, autorise l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la réalisation des missions, définit le champ des activités de l'audit interne »*.

5 « *Si les Normes sont conjointement utilisées avec des dispositions d'autres organes de référence, les communications de l'audit interne peuvent le cas échéant, citer l'utilisation d'autres normes. S'il y a des contradictions entre les Normes et ces autres dispositions, les auditeurs internes et l'audit interne doivent se conformer aux Normes et peuvent respecter les autres dispositions si celles-ci sont plus exigeantes* ».

6 *« l'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent exercer leurs travaux avec objectivité »*

« Le responsable de l'audit interne doit relever d'un niveau hiérarchique suffisant au sein de l'organisation pour permettre au service d'audit interne d'exercer ses responsabilités. Le responsable de l'audit interne doit confirmer au Conseil, au moins annuellement, l'indépendance de l'audit interne au sein de l'organisation ».

[7] Interprétation de la norme 1000.

Ainsi, la charte de l'audit interne ministériel qui organise actuellement cette fonction au sein des ministères financiers reprend intégralement la définition de l'audit interne développée par l'IIA, prévoit que les auditeurs appliquent les normes internationales de l'audit interne (chapitre III, point II, 3°) mais ne les reproduit pas dans leur intégralité.

Elle s'en inspire lorsque cela est possible (reprise de la norme 1110 sur l'indépendance dans l'organisation en prévoyant que les auditeurs disposent d'une lettre de mission du Secrétaire Général) et les adapte en tant que de besoin (par exemple, la réalisation sur place de la mission est conforme à la norme 2040 sur les règles et procédures mais est plus détaillée dans la mise en œuvre).

4. Un modèle de charte-type pourrait être annexé au projet de décret permettant ainsi d'unifier le dispositif qui sera mis en œuvre dans les ministères.

Cette technique est déjà pratiquée pour les actes devant servir de modèles à de futurs actes contractuels (exemple du statut type des établissements constitués sous forme de GIP annexés au décret n°94-365 du 10 mai 1994 relatif aux établissements de transfusion sanguine). Il reviendra à chaque ministère le soin d'adapter ce modèle à sa propre organisation.

II. LES DOCUMENTS ORGANISANT LE FONCTIONNEMENT DE LA MISSION MINISTÉRIELLE D'AUDIT INTERNE DOIVENT ÊTRE APPROUVÉS PAR ARRÊTÉ MINISTÉRIEL.

Le décret n°87-389 du 15 juin 1987 relatif à l'organisation des services d'administration centrale dispose en son article 2 que l'organisation des services centraux de chaque ministère en directions générales, directions et services est fixée par décret.

Et en tant que chef des services qui lui sont rattachés, il appartient à chaque ministre d'adopter par arrêté les mesures réglementaires qu'appelle la détermination de leur fonctionnement et de leur organisation.

La charte organisant la mission ministérielle d'audit déterminera nécessairement ces modalités ; elle doit donc être approuvée par le ministre et mention doit en être faite dans le décret.

III. LES DOCUMENTS RELATIFS À L'AUDIT INTERNE SONT EN PRINCIPE COMMUNICABLES.

1. Le rapport d'audit interne et les documents relatif à la conduite de l'audit sont des documents administratifs au sens de la loi du 17 juillet 1978, qui dispose en son article 1er : « *sont considérés comme documents administratifs,…, les documents produits ou reçus, dans le cadre de leur mission de service public, par l'Etat, les collectivités territoriales ainsi que par les autres personnes de droit public ou les personnes de droit privé chargées d'une telle mission* ».

2. L'alinéa 2 de l'article 2 de la loi de 1978 dispose que le droit à communication « *ne concerne pas les documents préparatoires à une décision administrative tant qu'elle est en cours d'élaboration…* ».

Compte tenu de son objet, le rapport d'audit interne peut revêtir le caractère de document préparatoire.

Le Conseil d'Etat définit la notion de document préparatoire en se fondant sur l'existence d'un lien entre le contenu d'un rapport et un processus décisionnel. N'est ainsi pas communicable avant l'intervention de la décision qu'il prépare, le rapport qui, « *en raison des propositions qu'il comporte (…), n'est pas séparable du processus de décision qui devait conduire à l'intervention de cette réforme* » [8].

[8] CE, 15 avril 1992, *Association SOS défense*, req. n° 106543.

La CADA quant à elle, reconnaît le caractère préparatoire à un rapport d'audit en se fondant sur l'intention du donneur d'ordre, au moment de la commande, de donner éventuellement des suites décisionnelles à ce rapport[9]. Elle considère qu'un rapport revêt un caractère préparatoire aussi longtemps que la décision préparée n'est pas intervenue ou que l'administration n'y a pas renoncé à l'expiration d'un délai raisonnable[10].

Si un audit était commandé en vue d'une réforme de la structure auditée, les documents établis au cours de l'audit pourraient revêtir le caractère de document préparatoire et ne seraient communicables qu'une fois la décision finale édictée.

Cette hypothèse ne sera cependant vraisemblablement pas la plus fréquente.

3. Une occultation de certaines informations sera peut-être nécessaire dans certaines hypothèses.

Dès lors que tous les départements ministériels se verront dotés d'une structure d'audit interne, on ne peut exclure a priori que certaines informations contenues dans les rapports d'audit relèvent de l'article 6 de la loi du 17 juillet 1978[11].

Cet article exclut notamment la communication de documents susceptibles de porter atteinte « *aux (…) secrets protégés par la loi* », au nombre desquels figurent les secrets en matière douanière et fiscale, et plus généralement le secret professionnel lorsqu'il est repris par un texte spécifique autre que l'article 26 de la loi n° 83-634 du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires.

Par ailleurs, il ne permet de communiquer qu'aux seuls intéressés les documents « portant une appréciation ou un jugement de valeur sur une personne physique, nommément désignée ou facilement identifiable ».

La communication restera cependant obligatoire, sur demande, si les informations en cause peuvent être occultées ou disjointes[12].

4. La « *cartographie des risques* » qui, d'après vos indications, aura vocation à exposer les éventuelles failles de l'organisation des administrations pour définir le plan d'audit sera soumise au même régime.

---

[9] Avis CADA, n° 20033266 du 28 août 2003, *Secrétaire général de la Ville de Paris*. Rapport d'audit commandé par la Ville de Paris à une société privée.

[10] Conseil CADA, n° 20080116 du 10 janvier 2008.

[11] Article 6 de la loi du 17 juillet 1978 : « *I.-Ne sont pas communicables : 2°) Les autres documents administratifs dont la consultation ou la communication porterait atteinte : a) Au secret des délibérations du Gouvernement et des autorités responsables relevant du pouvoir exécutif / b) Au secret de la défense nationale / c) A la conduite de la politique extérieure de la France / d) A la sûreté de l'Etat, à la sécurité publique ou à la sécurité des personnes / e) A la monnaie et au crédit public / f) Au déroulement des procédures engagées devant les juridictions ou d'opération préliminaires à de telles procédures, sauf autorisation donnée par l'autorité compétente / g) A la recherche, par les services compétents, des infractions fiscales et douanières / h) Ou, sous réserve de l'article L. 124-4 du code l'environnement, aux autres secrets protégés par la loi / II.-Ne sont communicables qu'à l'intéressé les documents administratifs : - dont la communication porterait atteinte à la protection de la vie privée, au secret médical et au secret en matière commerciale et industrielle / - portant une appréciation ou un jugement de valeur sur une personne physique, nommément désignée ou facilement identifiable / faisant apparaître le comportement d'une personne, dès lors que la divulgation de ce comportement pourrait lui porter préjudice* ».

[12] Article 6-III de la loi du 17 juillet 1978 : « *III.-Lorsque la demande porte sur un document comportant des mentions qui ne sont pas communicables en application du présent article mais qu'il est possible d'occulter ou de disjoindre, le document est communiqué au demandeur après occultation ou disjonction de ces mentions. / Les documents administratifs non communicables au sens du présent chapitre deviennent consultables au terme des délais et dans les conditions fixées par les articles L. 213-1 et L. 213-2 du code du patrimoine* ».

ANNEXE XI

GLOSSAIRE

Activités d'assurance

II s'agit d'un examen objectif d'éléments probants, effectué en vue de fournir à l'organisation une évaluation indépendante des processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle. Par exemple, des audits financiers, de performance, de conformité, de sécurité des systèmes et de due diligence.

Activité d'audit interne

Assurée par un service, une division, une équipe de consultants ou tout autre praticien, 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. L'activité d'audit interne aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle, en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

Activités de conseil

Conseils et services y afférents rendus au client donneur d'ordre, dont la nature et le champ sont convenus au préalable avec lui. Ces activités ont pour objectifs de créer de la valeur ajoutée et d'améliorer les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle d'une organisation sans que l'auditeur interne n'assume aucune responsabilité de management. Quelques exemples : avis, conseil, assistance et formation.

Appétence pour le risque

Niveau de risque qu'une organisation est prête à accepter.

Atteinte

Parmi les atteintes à l'indépendance du service d'audit interne et à l'objectivité individuelle peuvent figurer le conflit d'intérêts personnel, les limitations du champ d'un audit, les restrictions d'accès aux dossiers, aux personnes, et aux biens, ainsi que les limitations de ressources telles que les limitations financières.

Cadre de référence international des pratiques professionnelles (CRIPP)

Cadre de référence qui structure les lignes directrices édictées par l'IIA. Ces lignes directrices sont soient (1) obligatoires soient (2) approuvées et fortement recommandées.

Caractère significatif

Niveau d'importance relative d'un évènement, dans un contexte donné et selon des facteurs d'appréciation qualitatifs et quantitatifs tels que l'ampleur, la nature, l'effet, la pertinence et l'impact de cet évènement. Les auditeurs internes font preuve de jugement professionnel lorsqu'ils apprécient le caractère significatif des événements selon des objectifs pertinents.

Charte

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 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 Conseil.

Code de Déontologie

Le Code de Déontologie comprend les principes applicables à la pratique de l'audit interne, ainsi que les règles de conduite décrivant le comportement attendu des auditeurs internes. Le Code de Déontologie a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne.

Conflit d'intérêts

Toute relation qui n'est pas ou ne semble pas être dans l'intérêt de l'organisation. Un conflit d'intérêts peut nuire à la capacité d'une personne à assumer de façon objective ses devoirs et responsabilités.

Conformité

L'adhésion aux règles, plans, procédures, lois, règlements, contrats ou autres exigences.

Conseil

Le Conseil est un organe de gouvernance d'une organisation. Il peut s'agir d'un Conseil d'administration, d'un Conseil de surveillance, de l'organe délibérant d'un organisme public ou d'une association ou de tout autre organe y compris le Comité d'audit auquel le responsable de l'audit interne peut être rattaché sur le plan fonctionnel.

Contrôle (dispositifs de contrôle)

Toute mesure prise par le management, le Conseil et d'autres parties afin de gérer les risques et d'accroître la probabilité que les buts et objectifs fixés seront atteints. Les managers planifient, organisent et dirigent la mise en œuvre de mesures suffisantes pour donner une assurance raisonnable que les buts et objectifs seront atteints.

Contrôle des technologies de l'information

Contrôles qui viennent en appui de la gestion et de la gouvernance de l'organisation et qui comportent des contrôles généraux et des contrôles techniques sur les infrastructures des technologies de l'information dans lesquelles on retrouve les applications, les informations, les installations et les personnes.

Contrôle satisfaisant

C'est le cas lorsque le management s'est organisé de manière à apporter une assurance raisonnable que les risques que court l'organisation, ont été gérés efficacement et que les buts et objectifs de l'organisation seront atteints d'une manière efficace et économique.

Environnement de contrôle

L'attitude et les actions du Conseil et du management au regard de l'importance du (dispositif de) contrôle dans l'organisation. L'environnement de contrôle constitue le cadre et la structure nécessaires à la réalisation des objectifs primordiaux du système de contrôle interne. L'environnement de contrôle englobe les éléments suivants :

- intégrité et valeurs éthiques ;
- philosophie et style de direction ;
- structure organisationnelle ;

- attribution des pouvoirs et responsabilités ;
- politiques et pratiques relatives aux ressources humaines ;
- compétence du personnel.

Fraude

Tout acte illégal caractérisé par la tromperie, la dissimulation ou la violation de la confiance sans qu'il y ait eu violence ou menace de violence. Les fraudes sont perpétrées par des personnes et des organisations afin d'obtenir de l'argent, des biens ou des services, ou de s'assurer un avantage personnel ou commercial.

Gouvernement d'entreprise

Le dispositif comprenant les processus et les structures mis en place par le Conseil afin d'informer, de diriger, de gérer et de piloter les activités de l'organisation en vue de réaliser ses objectifs.

Indépendance

Le fait de n'être exposé à aucune situation susceptible d'altérer l'objectivité, en réalité ou en apparence. Cette situation doit être gérée à différents niveaux :

- au niveau de l'auditeur interne ;
- au niveau de la conduite de la mission ;
- au niveau de l'audit interne et de son positionnement dans l'organisation.

Management des risques

Processus visant à identifier, évaluer, gérer et piloter les événements éventuels et les situations pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation.

Mission

Une mission, tâche ou activité de révision particulières telles qu'un audit interne, une revue d'auto-évaluation, l'investigation d'une fraude ou une mission de conseil. Une mission peut englober de multiples tâches ou activités menées pour atteindre un ensemble déterminé d'objectifs qui s'y rapportent.

Norme

Document d'ordre professionnel promulgué par « *the Internal Auditing Standards Board* » (Comité interne à l'IIA chargé d'élaborer les Normes) afin de définir les règles applicables à un large éventail d'activités d'audit interne et utilisables pour l'évaluation de ses performances.

Objectifs de la mission

Enoncés généraux élaborés par les auditeurs internes et définissant ce qu'il est prévu de réaliser pendant la mission.

Objectivité

Attitude intellectuelle impartiale qui permet une indépendance d'esprit et de jugement et implique que les auditeurs internes ne subordonnent pas leur propre jugement à celui d'autres personnes. Leurs appréciations doivent être fondées sur les faits ou preuves indiscutables et s'appuyer sur des travaux incontestables exempts de tout préjugé.

Prestataire externe

Une personne ou une entreprise, extérieures à l'organisation, qui possèdent des connaissances, un savoir-faire et une expérience spécifiques dans une discipline donnée.

Processus de contrôle

Les règles, procédures et activités faisant partie d'un cadre de contrôle interne, conçues pour assurer que les risques sont contenus dans les limites de tolérance fixées par le processus de management des risques.

Programme de travail de la mission

Un document énumérant les procédures à mettre en œuvre, conçu pour réaliser le plan de mission.

Responsable de l'audit interne

Le responsable de l'audit interne occupe un poste hiérarchique de haut niveau au sein de l'organisation. Le responsable de l'audit interne rend compte à la direction générale et au Conseil des activités d'audit interne et du suivi des résultats des missions.

Risque

Possibilité que se produise un événement qui aura un impact sur la réalisation des objectifs. Le risque se mesure en termes de conséquences et de probabilité.

Risques résiduels

Les risques qui subsistent après les mesures prises par le management pour réduire l'impact et la probabilité d'occurrence d'un événement défavorable et, notamment, les dispositifs de contrôle mis en place en réponse à un risque.

Valeur ajoutée

Les missions d'assurance comme les missions de conseil apportent de la valeur ajoutée en augmentant les chances de réaliser les objectifs de l'organisation, en identifiant les améliorations possibles sur le plan opérationnel, et/ou en réduisant l'exposition aux risques.

Source : Extraits du glossaire du cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne, publié par l'IFACI en avril 2009.

ANNEXE XII

LISTE DES PERSONNES RENCONTRÉES

Ministère des affaires étrangères et européennes

Secrétariat général
- M. Guillaume OLLAGNIER, chargé de mission

Inspection générale des affaires étrangères
- M. Hervé DEJEAN DE LA BÂTIE, inspecteur des affaires étrangères

Ministère de l'alimentation, de l'agriculture et de la pêche

Secrétariat général
- M. Jean-Marie AURAND, secrétaire général
- M. Gilles BURBAN, secrétaire général adjoint
- M. François DE LA GUERONNIÈRE, chef du service des affaires financières, sociales et logistiques

Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux
- M. Jacques MORDANT, Président de la mission permanente d'inspection générale et d'audit
- M. Hervé LE GALL, inspecteur général de l'agriculture

Ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi, ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat

Secrétariat général
- M. Dominique LAMIOT, secrétaire général
- M. Roland SPARFEL, chef du service des affaires budgétaires et immobilières
- Mme Anne CAËLS, chargée de mission

Contrôle général économique et financier
- M. Charles COPPOLANI, chef du Service
- Mme Isabelle ROUX-TRESCASES, chef de la mission audits généraux et entreprises privées aidées
- Mme Marie-Jeanne AMABLE, chargée de mission qualité

Conseil général de l'industrie, de l'énergie et des technologies
- M. Marc CAFFET, président du comité de l'inspection
- Mme Annick DEGOVE-LE DUIC, contrôleur général

Direction générale des finances publiques
- M. Vincent MAZAURIC, directeur
- Mme Nathalie ROUX, chef de la mission nationale d'audit et de conseil
- M. Jacques ORTET, chef de mission
- M. Jean-Christophe MAUBOUSSIN, chargé de mission
- M. Hervé DESCHILDT, chef de pôle

Direction générale des douanes et droits indirects – Inspection des services
- Mme Claire LARMAND-CANITROT, auditrice
- Mme Nadine MORELLE, auditrice

Direction du budget
- M. Philippe JOSSE, directeur du budget
- M. Patrick DELAGE, chef de la mission d'appui au contrôle interne budgétaire

- Mme Sophie MANTEL, chargée de mission
- M. Vincent RICHARD, chargé de mission

Direction générale de l'Institut national de la statistique et des études économiques - Inspection générale
- M. François LEQUILLIER, chef de l'inspection générale

Service du contrôle budgétaire et comptable ministériel
- M. Franck MORDACQ, chef du service

<u>Ministère de la culture et de la communication</u>

Secrétariat général
- M. Guillaume BOUDY, secrétaire général
- M. Alain FERNANDEZ-GAUTIER, chef de la mission modernisation et réforme de l'Etat

Direction de l'administration générale
- Mme Catherine AHMADI-RUGGERI, directrice adjointe

Service du contrôle budgétaire et comptable ministériel
- M. Jean-François SOUMET, chef du service

Inspection générale des affaires culturelles
- M. Patrick OLIVIER, chef du service

<u>Ministère de la défense</u>

Secrétariat général pour l'administration
- M. René LORY, secrétaire général adjoint
- M. Jean-François CHARBONNIER, chef de la cellule audit interne

Contrôle général des armées
- M. Dominique CONORT, chef du contrôle général des armées
- M. Gérard KAUFFMANN, adjoint au chef du contrôle général des armées

Délégation générale pour l'armement – Inspection de l'armement
- M. Maxime DONZEL, inspecteur de l'armement

Direction centrale du service de santé des armées
- M. Joël MARIONNET, directeur adjoint
- M. Eric DARRE, chef du bureau études et pilotage

Etat-major de l'armée de l'air – Service de l'administration générale et des finances de l'armée de l'air
- Commissaire général de brigade aérienne Yves REYMONDET, directeur du service d'audit
- Commissaire capitaine Jean-Michel RAIMONDO, auditeur
- Commissaire capitaine François BOLARD, adjoint au directeur des missions

<u>Ministère de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de la mer</u>

Secrétariat général
- M. Didier LALLEMENT, secrétaire général
- Mme Béatrice LECOMTE, chef du service des affaires financières
- Mme Corinne ETAIX, chef du service du pilotage et de l'évolution des services

Conseil général de l'environnement et du développement durable
- M. Claude MARTINAND, vice-président
- M. Jean-Yves BELOTTE, section « personnels et services »
- M. Claude DE MARTEL, inspecteur général de l'équipement

Inspection générale des affaires maritimes
- M. Bruno BARADUC, inspecteur général

Mission interministérielle d'inspection du logement social
- M. Denis VILAIN, chef de la mission
- M. Daniel DAUVET, chef-adjoint de la mission
- M. Philippe ROBERT, responsable du service qualité et expertise

Direction générale des infrastructures, des transports et de la mer
- M. Marc PAPINUTTI, directeur des infrastructures de transport

Direction générale de l'aviation civile
- M. Françis MASSÉ, secrétaire général
- M. Hugues TRANCHANT, sous-directeur des affaires financières et du contrôle de gestion

<u>Ministère de l'éducation nationale, ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche</u>

Secrétariat général
- M. Pierre-Yves DUWOYE, secrétaire général
- M. Michel DELLACASAGRANDE, directeur des affaires financières
- Mme Corinne PASQUAY, direction des affaires financières

Inspection générale de l'éducation nationale
- M. François PERRET, doyen de l'inspection générale

Inspection générale de l'administration de l'éducation nationale et de la recherche
- M. Thierry BOSSARD, chef du service
- Mme Brigitte WICKER, inspectrice
- Mme Françoise MALLET, inspectrice

Inspection générale des bibliothèques
- M. Daniel RENOULT, doyen de l'inspection
- Mme Catherine GAILLARD, inspectrice

<u>Ministère de l'intérieur, de l'Outre-Mer et des collectivités territoriales</u>

Secrétariat général
- M. Henri-Michel COMET, secrétaire général
- M. Eric JALON, directeur de l'évaluation de la performance et des affaires financières et immobilières

Inspection générale de l'administration
- M. Pierre DUFFÉ, chef du service
- Mme Sylvie ESCANDE-VILBOIS, secrétaire générale

Direction de la sécurité civile – Inspection de la sécurité civile
- Colonel Bruno FLEURY, chef de l'inspection

Direction générale de la police nationale – Inspection générale de la police nationale
- M. Jérôme LÉONNET, chargé de la coordination des services
- Mme Laurence AFFRE

Préfecture de police – Inspection générale des services
- M. Eric MEILLAN, chef de l'inspection générale des services
- M. Claude BARD, adjoint

Direction générale de la gendarmerie nationale – Inspection de la gendarmerie nationale
- Général Bernard MOTTIER, inspecteur de la gendarmerie nationale
- Général Patrick LUNET, inspecteur pour l'administration et le service de la gendarmerie

Ministère de la justice et des libertés

Secrétariat général
- M. Mathieu HÉRONDART, secrétaire général adjoint

Inspection générale des services judiciaires
- M. André RIDE, inspecteur général des services judiciaires
- Mme Véronique MALBEC, inspecteur général adjoint
- Mme Hélène MARSAULT, expert

Direction de la protection judiciaire de la jeunesse
- M. Philippe-Pierre CABOURDIN, directeur
- Mme Mireille MOGUÉROU, directrice du projet « audit interne »

Ministère de la santé et des sports, ministère du travail, des relations sociales, de la famille, de la solidarité et de la ville

Secrétariat général
- M. Didier EYSSARTIER, conseiller général des établissements de santé, responsable de la mission de préfiguration de la mission d'audit interne compétente pour les ministères chargés des affaires sociales

Inspection générale des affaires sociales
- M. André NUTTE, chef du service
- Mme Pascale ROMENTEAU, adjointe au chef du service
- Mme Delphine CORLAY, adjointe au chef du service
- M. Thierry BRETON, inspecteur des affaires sociales

Service du contrôle budgétaire et comptable ministériel
- M. Gilbert TOULGOAT, chef du service
- M. Henri HESSEL, chef du département comptable ministériel

Direction des affaires financières, juridiques et des services (pôle santé et sports)
- M. François CARAYON, directeur

Inspection générale de la jeunesse et des sports

- M. Hervé CANNEVA, chef du service
- M. Jean-Michel FAY, inspecteur général

Agence de services et de paiement

- M. Michel JAU, président-directeur général
- M. Henri ROBERT, secrétaire général
- M. Thierry CRÉHALET, chef du service du contrôle interne
- M. Gérard DAUZOU, chef du service d'audit interne
- M. Jean-Marc VALLENET, chef de l'inspection générale

Commissariat à l'énergie atomique

- Mme Edwige BONNEVIE, directrice du pôle maîtrise des risques, directrice centrale de la sécurité
- M. Philippe BERGEONNEAU, directeur de l'inspection générale et nucléaire

Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie

- M. Paul-Marie GRANGEON, directeur de l'inspection générale

Agence française de sécurité sanitaire des produits de santé

- M. Michel POT, secrétaire général
- M. Jean-Pierre GONDRAN, directeur de l'administration et des finances
- M. Philippe LE LAN, responsable de la mission qualité et audit interne
- Mme Odile FONTANA, responsable de l'agence comptable

Institut national de la recherche agronomique

- M. Robert MONDOT, responsable de l'audit interne

Office national des forêts

- M. Jacques VALEIX, chef de l'inspection générale
- M. Michel BORDÈRES, inspecteur

Union des Groupements d'Achat Public

- M. Alain BOROWSKI, président
- M. Michel PAUCHET, directeur financier et comptable
- M. Jean-Paul LE BOURG, secrétaire général
- M. Marc THIERCELIN, directeur adjoint des achats
- M. Patrick FUMINIER, responsable de l'audit interne

Pôle emploi

- M. Thierry LEMERLE, directeur général adjoint qualité et maîtrise des risques

Centre national des œuvres universitaires et scolaires

- M. Jean-François CERVEL, directeur
- M. Jean-Paul ANTOINE, trésorier-payeur général, agent comptable du CNOUS

Commission interministérielle des contrôles communautaires

- M. Jean-Pierre JOCHUM, président

Commission européenne

- M. Robert GIELISSE, chef d'unité à la direction générale du budget
- M. Raymond HILL, responsable du contrôle interne
- M. Robert DE KONING, *action leader*

Institut de l'audit interne (IFACI)

- M. Louis VAURS, délégué général
- M. Philippe MOCQUARD, adjoint au délégué général
- Mme Béatrice KI-ZERBO, responsable de la recherche