

Le développement du contrôle interne et des activités d'audit interne dans l'administration fédérale

Jean-Marie MOTTOUL
Conseiller général des Finances

ABSTRACT

Internal control, which was already on the forefront of private sector management, became quickly a tool of the “new public management” from the middle of the nineties onwards.

In 2002, the Belgian federal government decided to opt for the coso model when introducing internal control in the federal administration. However, it took many years to set up the system and to make it operational. Apparently the word “control” was very controversial and it took a long time to clarify the concepts of internal control and of internal audit.

New skills had to be developed and the accountability of the managers, which is a prerequisite of the system, had to be specified. Sharing experiences and tools made available through an audit network and the creation of a federal audit committee will now speed up the process and facilitate the development of the internal control and internal audit functions in the federal administration.

Keywords: internal control, audit, Belgian federal administration

JEL Classification Code: H11, H83

Table des matières

1	Introduction	9
2	Développer son contrôle interne	11
3	La modernisation du contrôle interne	14
4	Nomination d'un commissaire pour l'audit interne	16
5	Etat des lieux	17
5.1	Hypothèse 1 : conception réductrice du contrôle et de l'audit interne	17
5.2	Hypothèse 2 : domaine réduit du contrôle et de l'audit interne	19
5.3	Hypothèse 3 : absence de pression	19
5.4	Hypothèse 4 : manque d'expertise propre	20
6	Plan d'actions	22
7	Constitution d'un comité d'audit	23
9	Processus d'instauration de l'audit interne	26
10	Organisation générale des fonctions d'audit	28
11	Conclusion	31
12	Bibliographie	32

1 Introduction

Un des aspects majeurs de la réforme Copernic qui, au début des années 90, entendait promouvoir les pratiques du « new public management » dans les administrations fédérales, était d'y développer le contrôle interne et les activités d'audit interne.

Le contrôle interne se définit comme un processus qui a pour finalité de produire un dispositif qui fournit au management l'assurance raisonnable que quatre grandes préoccupations seront rencontrées:

1. la réalisation performante des objectifs sur lesquels on s'est engagé;
2. la fiabilité des informations financières et de gestion;
3. La régularité des opérations;
4. la protection du patrimoine tant matériel qu'immatériel (image, expertise, brevets...).

Ce sont les quatre grands objectifs du contrôle interne. A travers cette définition sont mises en avant quelques unes de ses caractéristiques :

- ▶ La première est que le mot contrôle doit être compris dans le sens anglo-saxon de « maîtrise » tel que nous l'employons dans les expressions « le conducteur a perdu le contrôle de sa voiture » ou « le footballeur contrôle la balle » ce qui ne veut pas dire qu'il l'inspecte. Le contrôle interne a donc pour finalité, une maîtrise de la conduite de son organisation.
- ▶ La seconde est qu'il s'agit d'un dispositif et non d'une fonction: c'est un ensemble de mesures telles que des règles, des procédures, des sécurités, des plans, des systèmes d'information, des inspections, des modes d'organisations comme la séparation de certaines tâches etc. Ceci veut dire qu'il n'existe pas un « service » de contrôle interne ni de fonction de « contrôleur interne ».
- ▶ La troisième est qu'en conséquence, ce dispositif est l'affaire de tous avec une responsabilité particulière du management qui doit veiller à ce que chacun à son niveau de responsabilité prenne les mesures adéquates et les fasse appliquer et respecter.
- ▶ La quatrième est que ce dispositif est le fruit d'un processus qui donne au contrôle interne une dimension dynamique : il doit être régulièrement évalué car la pertinence des mesures est fonction du contexte dans lequel elles s'appliquent. Et ce contexte n'est pas immuable.

Le mot « interne » donne un éclairage tout particulier à cette volonté de maîtrise. Dans la vie courante, nous utilisons un réveil matin, nous vérifions notre tenue devant un miroir, nous tenons un agenda que nous consultons, nous souscrivons des assurances, nous fermons à clés notre maison, notre voiture ou nos armoires, nous recoupons les informations reçues, nous nous soumettons à des check-up médicaux etc. autant de mesures pour réaliser nos objectifs, être « réglo », protéger notre patrimoine, disposer d'informations fiables. En d'autres mots, nous faisons du contrôle interne, interne en ce sens qu'il relève de mesures que nous :

- ▶ arrêtons **nous-mêmes** ;
- ▶ **intégrons** dans nos modes de vie.

2 Développer son contrôle interne

Le contrôle interne se présente en deux grands volets:

- ▶ Le premier tient à veiller à ce que l'organisation ait une culture qui l'amène à utiliser avec bonheur un ensemble d'instruments de gestion et à adopter des pratiques de gestion telles que celle-ci soit maîtrisée. Dans la terminologie du contrôle interne, cette culture de gestion s'appelle l'environnement de contrôle. Celui-ci peut se structurer en 6 domaines:
 - ▷ Celui des valeurs et de l'intégrité de telle sorte que chacun se conduise, formule ses jugements et prenne les décisions dans le seul souci des intérêts de l'organisation qui l'emploie;
 - ▷ Celui de la gestion du personnel qui assure que la bonne personne est affectée au bon emploi avec une juste rémunération dans le cadre d'une carrière activement gérée;
 - ▷ Celui de l'organisation des activités au départ d'une vision des différents processus et avec l'appui d'une répartition claire des responsabilités;
 - ▷ Celui du management de la vision, de l'orientation des activités et de la définition des objectifs;
 - ▷ Celui du style de management avec, en particulier, ses aspects de communication et d'écoute, d'équité, de confiance et de prise de risques;
 - ▷ Celui de la gestion des budgets, avec les tableaux de bord, le suivi des coûts par la comptabilité de gestion et de la réalisation des objectifs au regard de la consommation des crédits. Ce dernier domaine relève du contrôle de gestion.
- ▶ Le second volet relève de la gestion des risques. Un manager qui dispose d'un excellent environnement de contrôle n'est cependant pas à l'abri d'événements sur lesquels il n'a pas de prise et dont la survenance peut nuire gravement aux objectifs du contrôle interne cités ci-dessus. C'est, par exemple, une information qui vous échappe et vous fait perdre une occasion qui aurait été bénéfique pour votre institution ; c'est votre chef de projet qui tombe malade, mettant ainsi en péril le respect de la date d'échéance promise du projet. Le concept de risque est étroitement lié à celui de l'aléa.

La gestion des risques consiste à:

1. Identifier les risques ;
2. Les relier à ou aux objectif(s) menacé(s);

3. Évaluer leur importance potentielle (degré de risque) en termes de dommages sur les objectifs menacés;
4. Leur apporter une réponse soit pour les assumer, les transférer (assurance) ou les réduire en envisageant la mise en œuvre d'activités de maîtrise de risques;
5. Apprécier l'opportunité de cette mise en œuvre des activités de maîtrise des risques envisagées (mesures de contrôle) en fonction de trois facteurs, à savoir:
 - a. L'effectivité de la mesure (sa capacité à diminuer le degré de risque);
 - b. Le coût de la mesure;
 - c. L'importance de l'objectif menacé (niveau de risque acceptable).

Il y a ici une mise en évidence d'une particularité du secteur non-marchand: la multiplicité des objectifs ne pouvant être traduits dans un étalon monétaire commun.

6. Documenter les mesures arrêtées, en informer et y former les personnes concernées;
7. Suivre l'application des mesures et les évaluer périodiquement;
8. Adapter le dispositif en fonction d'une variation des trois facteurs, cités ci-dessus au point 5, qui ont guidé le choix des mesures (les risques et les objectifs peuvent évoluer);
9. Faire auditer le dispositif pour s'assurer qu'il est performant.

L'audit interne est la clé de voûte du système de contrôle interne: c'est une fonction (auditeur interne) qui donne l'assurance au management que son dispositif de contrôle interne est efficace par rapport aux niveaux des risques que celui-ci a jugé acceptables. Le mot « interne » signifie ici que son mandant est le management lui-même (un audit interne peut donc être entrepris par une firme externe à l'organisation).

Toutefois, la fiabilité des rapports d'audit interne n'est pas indifférente pour les parties prenantes externes, en particulier en ce qui concerne la fiabilité des informations diffusées à l'extérieur. C'est pourquoi ces parties prenantes veillent à la qualité des activités d'audit interne en:

- ▶ leur faisant respecter des normes d'audit (dont celles qui garantissent leur indépendance et intégrité) ;

- ▶ en les plaçant sous le contrôle d'un comité d'audit qui rapporte directement au conseil d'administration ou au gouvernement ;
- ▶ en les soumettant à des audits externes.

Dans le système de l'Etat fédéral, ces audits externes peuvent être le fait de l'inspection des Finances pour compte des ministres du Budget et de la Fonction publique, ou de la Cour des comptes au bénéfice du Parlement. Cela peut aussi être initié par les services de la Commission de l'Union européenne, pour l'usage des fonds qu'elle octroie, ou pour les recettes qu'elle perçoit, via le canal des administrations nationales.

3 La modernisation du contrôle interne

L'arrêté royal du 26 mai 2002, remplacé par celui du 17 août 2007, fait obligation aux 13 SPF, au ministère de la Défense ⁽¹⁾, aux 3 SPP et à 5 autres organismes de la catégorie A de développer leur dispositif de contrôle interne ⁽²⁾. Celui-ci doit être conçu selon le modèle du coso tel que précisé par les lignes directrices de l'INTOSAI. Le modèle du coso donne un cadre commun répondant à des normes internationales pour le développement du contrôle interne. Il a été conçu par « The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission ⁽³⁾ » dont on a tiré l'acronyme coso. Ce référentiel propose une démarche dont la teneur se trouve exposée au point 2. ci-dessus. Le COSO/INTOSAI est une variante destinée aux organisations publiques, mise au point par l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques dont on tire l'acronyme anglais INTOSAI. Cette organisation regroupe les institutions équivalentes à la Cour des comptes belge. C'est un groupe de travail composé de représentants de 9 pays et présidé par le président de la Cour des comptes de la Belgique qui a élaboré ce référentiel destiné au secteur public. En 2004, le coso a été affiné dans un modèle COSO/ERM (« Enterprise Risk Management »).

Les administrations n'avaient pas attendu cet arrêté pour être dotées de mesures de contrôle interne. On peut citer à titre d'exemples les procédures de vérification à travers la ligne hiérarchique, les procédures de marché public et de recrutement pour acquérir les ressources au meilleur rapport qualité – prix dans le respect de l'égalité des fournisseurs, la séparation des tâches dans les processus de commandes et de paiement des factures y afférentes, la publicité des nominations et promotions, les mesures de sécurisation des bâtiments et sites informatiques, la tenue d'un inventaire du patrimoine mobilier...

Mais le texte de l'arrêté royal relatif au contrôle interne témoigne d'une triple préoccupation:

- ▶ Le souci de passer en revue de façon critique les mesures existantes et de s'interroger sur de nouveaux risques jusqu'alors peu couverts, en particulier dans un contexte où la complexité et la technologie rendent les organisations plus vulnérables à des accidents aux conséquences plus dommageables (un pétrolier qui s'échoue entraîne des conséquences plus dramatiques qu'une caravelle qui sombre ; la mine d'un crayon qui se casse provoque moins de troubles qu'un disque dur qui s'abîme). En organisant de façon permanente, cette évaluation du dispositif de contrôle interne, on donne à celui-ci une dimension dynamique;

1 Le ministère de la Défense a été inclus dans l'AR du 17 août 2007.

2 La décision du 20 juillet 2005 du gouvernement fédéral fait aussi obligation aux services publics fédéraux de construire un dispositif de mesures qui assurent des pratiques conformes à la protection de l'environnement et à un usage économe des ressources. Ce dispositif doit être évalué par un audit externe qui suit les normes européennes en la matière (EMAS pour Eco Management en Audit Scheme).

3 Suite à des scandales financiers survenus aux Etats-Unis au début des années 90, des recommandations de développement du contrôle interne furent formulées par cette commission comprenant des firmes privées et placée sous la présidence du sénateur Treadway.

- ▶ Le désir de voir le contrôle interne prendre en compte non seulement des préoccupations de conformité, mais aussi celles de performance, c'est-à-dire d'une transformation économiquement optimale des crédits budgétaires en réalisation de la mission à travers les critères d'économie, d'efficacité et d'efficacités. Il ne suffit pas que l'avion ait été acheté conformément aux règles des marchés publics ni que le personnel de bord ait été recruté selon les procédures professionnelles de sélection. Encore faut-il que l'avion arrive à destination au moindre coût, à l'heure et à la satisfaction des passagers;
- ▶ La volonté d'une responsabilisation accrue des dirigeants en internalisant les activités de maîtrise. Au lieu de laisser, par exemple, le soin à l'inspection des Finances de contrôler le respect de la législation sur les marchés publics, on peut estimer que ce soit le manager qui prenne les mesures adéquates pour que cette réglementation soit correctement appliquée tant en matière d'environnement de contrôle (intégrité et compétence du personnel) que de gestion des risques (erreur d'encodage par distraction, perte d'un document...); que l'audit interne certifie que ces mesures atteignent bien l'objectif visé; que sur cette base, l'inspection des Finances puisse se contenter d'un contrôle léger par échantillonnage. Ce faisant, on permet au management d'apprécier la pertinence des mesures de maîtrise en fonction de leurs coûts (pas seulement financiers mais aussi opérationnels) par rapport à des objectifs de niveaux de risque acceptables: faut-il dépenser 1.000 € pour contrôler l'usage régulier de 50 € ? Faut-il introduire une procédure qui améliore la probabilité de qualité de 1 % mais qui allonge le délai de production de 3 semaines?

La base réglementaire du contrôle interne telle qu'établie par l'AR du 26 mai 2002 n'a pas seulement été modifiée par celui du 17 août 2007; elle a aussi été étendue par deux autres arrêtés pris à cette date du 17 août 2007, l'un sur l'organisation des activités d'audit interne et l'autre sur la création d'un comité d'audit.

4 Nomination d'un commissaire pour l'audit interne

Si on garde en mémoire qu'un dispositif de contrôle interne moderne doit donner des garanties de performance économique des opérations, les défis budgétaires qui interpellent aujourd'hui les responsables, peuvent expliquer qu'en juillet 2009 fut nommé un commissaire pour l'audit interne dans l'administration fédérale, adjoint au ministre du Budget.

L'autre motivation à cette nomination était le constat que l'arrêté sur la création du comité d'audit n'était toujours pas mis en œuvre et que des signaux divers laissaient à penser que la réalisation des objectifs des arrêtés relatifs au contrôle interne et à l'audit interne n'était, au mieux, que partiellement assurée.

La mission du commissaire se formulait comme suit ⁽⁴⁾:

- ▶ formuler une proposition de processus pour l'instauration de l'audit interne;
- ▶ préparer et lancer cette instauration sous le contrôle du comité d'audit à créer;
- ▶ élaborer un calendrier à cette fin;
- ▶ encadrer le passage d'un contrôle a priori à un contrôle a posteriori en concertation avec l'inspection des Finances.

A travers cette nomination d'un commissaire et la formulation de sa mission, apparaît cette prise de conscience de la nécessité d' :

- ▶ un encadrement à la mise en œuvre des arrêtés de 2007;
- ▶ une planification de cette mise en œuvre (nécessité d'un agencement de plusieurs activités pour arriver au résultat);
- ▶ une programmation de cette planification (calendrier).

4 AR du 25 novembre 2009 (Moniteur belge du 27-11-2009)

5 Etat des lieux

Le premier souci du commissaire fût d'entreprendre un travail d'inventaire sur l'état d'avancement des projets en matière de contrôle interne et de mise en œuvre d'activités d'audit. Il apparaissait de ce travail que sur les 22 organismes concernés:

- ▶ certains avaient créé un service spécifique de contrôle interne ou un service de la qualité;
- ▶ aucun n'avait défini les niveaux de risque acceptables;
- ▶ 8 avaient formellement désigné un responsable de la documentation des mesures de maîtrise prises;
- ▶ une dizaine disposait d'un service d'audit interne regroupant au total environ 70 personnes y affectées;
- ▶ la mission de ces services pouvait être variable allant de l'audit au sens précis du mot à des fonctions de consultance en gestion ou en pure inspection avec parfois même un rôle d'enquête;
- ▶ par rapport à des caractéristiques de qualité, on pouvait observer que, parmi ces services d'audit interne:
 - ▷ aucun ne disposait d'un budget propre;
 - ▷ 5 avaient un responsable à leur tête;
 - ▷ 9 avaient une charte;
 - ▷ 8 avaient un planning de travail traduit par un programme de travail pour 4 d'entre eux dont 3 sur base d'une analyse de risques;
 - ▷ 8 disposaient d'un manuel;
 - ▷ 4 avaient un code de déontologie;
 - ▷ 4 avaient un plan de formation.
- ▶ A travers ce diagnostic, il convenait d'identifier les facteurs qui faisaient obstacle à des progrès plus significatifs. On pouvait a priori identifier ces facteurs telles des hypothèses de travail comme suit:

5.1 Hypothèse 1 : conception réductrice du contrôle et de l'audit interne

Cette hypothèse voudrait qu'il y a encore une tendance spontanée à percevoir le contrôle interne comme une fonction d'inspection que l'on organiserait en interne. Cette perception serait d'autant plus compréhensible que les activités d'inspection sont en effet traditionnellement dévolues à des organes externes tels que les contrôleurs des engagements, l'inspection des Finances, les com-

missaires du gouvernement, les ministres du Budget et de la Fonction publique, la Cour des comptes, le Conseil d'Etat, le Parlement. Dans ce contexte, il serait compréhensible que le contrôle interne soit d'abord et avant tout considéré comme une internalisation de ces contrôles externes et ce, dans l'esprit d'une responsabilisation accrue des gestionnaires.

Concevoir le contrôle interne dans une formule réductrice de développement d'une telle forme d'auto – inspection est d'autant plus tentant qu'elle répond à une attente immédiate: les responsables politiques y voient une mesure susceptible d'éviter les conclusions négatives des organes externes de contrôle et plus encore les conséquences médiatiques de la publicité faite à des comportements délictueux; les gestionnaires y voient la base d'un allègement souhaitable des contrôles externes. En effet, comme ceux-ci prennent souvent la forme d'autorisations qu'il faut obtenir a priori, ils sont perçus comme une entrave à l'autonomie de gestion, comme une forme de dirigisme qui nuit à la souplesse de l'administration.

Mais cette motivation d'autonomie pour inciter au développement d'une nouvelle fonction d'inspection devient alors insidieusement l'objet d'un marchandage dont l'enjeu est cet allègement des contrôles externes. Elle se dissout dans le manque de confiance entre les gestionnaires et les organes externes de contrôle. Ceux-là sont peu enclins à construire une nouvelle couche de contrôles en ayant l'intime conviction, à tort ou à raison, que ceux-ci voudront garder leur pouvoir en maintenant le leur. En attendant, l'authentique contrôle interne est victime de cet état de crispation.

Quant au concept d'audit interne, il serait victime de l'usage que l'on en fait couramment lorsqu'on l'évoque à l'occasion de la découverte d'un problème de fonctionnement ou l'éclatement d'un scandale. Dans ces cas, le mot « enquête » conviendrait mieux car la démarche s'y apparente à celle d'un juge d'instruction qui doit découvrir les causes du problème alors que la démarche d'audit est tout autre puisqu'elle consiste à évaluer la qualité du dispositif de contrôle interne et est donc de nature préventive. L'audit interne n'a pas pour objet de détecter des erreurs ou des manquements dans le respect des procédures, mais d'évaluer la qualité de celles-ci et de vérifier, en conséquence la capacité du système à contenir les erreurs dans des proportions préalablement reconnues comme acceptables.

Même s'il ressort que l'enjeu du contrôle interne est de mieux en mieux perçu, le fait d'être encore trop l'affaire du service d'encadrement « Budget » trahit ce manque d'intérêt au niveau des opérationnels. La crainte d'une surcharge de contrôles au sens d'inspections traduit cette persistance d'une vision réductrice du contrôle interne.

5.2 Hypothèse 2 : domaine réduit du contrôle et de l'audit interne

La deuxième hypothèse est que, comme l'impulsion nouvelle au développement du contrôle interne était sollicitée par les organes externes de contrôle⁽⁵⁾ et que ceux-ci interviennent traditionnellement dans un cadre budgétaire sur les processus d'acquisition et de paiement des ressources, la perception du contrôle interne, bien loin de s'élargir à l'objectif de performance des opérations, se serait, au contraire, renforcée dans une image d'auto-inspection qui se réduirait à l'assurance du respect des procédures qui encadrent ces processus, en particulier celles qui découlent du droit budgétaire et des règles de la comptabilité publique. La désignation, dans l'arrêté royal de mai 2002, des dirigeants de la fonction d'encadrement « Budget et Contrôle de la gestion » comme responsables de la documentation des activités de maîtrise dans le cadre du contrôle interne, avait conforté cette conception étriquée du contrôle interne qui réduisait celui-ci à une affaire du service du Budget. C'est pourquoi cette disposition a été modifiée dans l'arrêté royal d'août 2007 en laissant le soin au fonctionnaire dirigeant de choisir lui-même cette personne responsable de la centralisation de la documentation. Dans cette conception étriquée, les managers en ligne (opérationnels) estiment que cette histoire de contrôle interne est un problème du service d'encadrement « Budget & Contrôle de gestion ».

5.3 Hypothèse 3 : absence de pression

La troisième hypothèse serait l'absence d'une pression externe forte qui incite les gestionnaires à développer un dispositif qui leur donne une authentique maîtrise de leur organisation. Tout outil de gestion quel qu'il soit ne peut s'implanter avec succès que s'il se développe dans un cadre général de gestion porteur. Si nous adoptons spontanément dans nos vies quotidiennes des mesures de contrôle interne même si elles nous coûtent en temps, en argent ou en désagrément, c'est bien parce que:

- ▶ nous sommes motivés par la sauvegarde de nos objectifs de contrôle interne (réussir nos projets, préserver notre capital santé et notre patrimoine, veiller à être conforme aux règles de la vie sociale...),
- ▶ nous sommes culturellement aptes à prendre et appliquer de telles mesures en étant mus par des valeurs et une éthique de vie, en nous informant, en nous organisant dans nos activités, en veillant à rendre nos dépenses économes, efficaces et efficaces.

Qu'en est-il des pressions qui s'exercent sur les gestionnaires pour la sauvegarde d'objectifs de performance de leur organisation? Qu'en est-il de l'état de la culture de gestion nourrie par une éthique de la performance, par la mobili-

5 En Belgique, le Service public fédéral « Budget et Contrôle de la gestion » et la Cour des comptes exercent un rôle moteur pour le développement du contrôle interne.

sation sur des objectifs précis et ambitieux, par des pratiques de gestion actives du personnel, par un système de contrôle de gestion qui donne cette visibilité sur les coûts et la réalisation de sa mission? L'enquête a permis de voir que des plans stratégiques se rédigent, que des instruments comme le « Balanced scorecard » ou le tableau de bord sont de plus en plus utilisés, que certains affirment pratiquer une gestion des risques, procéder à des enquêtes de satisfaction ou à des « Business Process Reengineering ». Les progressions en termes de gestion publique apparaissent parfois remarquables. La validité (ou non validité) de l'hypothèse serait donc très variable d'une institution à l'autre.

Il n'y a pas de risques sans objectifs précis que l'on souhaite absolument atteindre. Il n'y a donc pas de motivation possible au contrôle interne sans l'existence de tels objectifs. On perçoit encore ici une lacune dans cette organisation des engagements sur des résultats concrets et quantifiés dont on doit rendre compte à des échéances précises. Cette hypothèse est d'autant plus crédible que là où il existe un enjeu financier important lié à l'application d'un système de contrôle interne certifié, celui-ci se met en place. C'est le cas, par exemple, de l'usage des fonds structurels européens dont les versements sont conditionnés à l'existence d'un tel dispositif de contrôle interne professionnellement audité.

Il fallait aussi reconnaître que le processus de création des cellules d'audit interne était entravé par l'absence du comité d'audit qui en était une partie prenante essentielle.

5.4 Hypothèse 4 : manque d'expertise propre

La quatrième hypothèse serait un défaut d'expertise pour la mise en œuvre de tels outils de gestion modernes. Lorsque de nouveaux métiers surgissent, une organisation soucieuse de rester performante recrutera des experts de ces nouveaux métiers qui auront aussi pour vocation de constituer peu à peu un patrimoine de savoir-faire transmissible entre générations de travailleurs au sein de l'organisation. La fonction publique recrute très largement des personnes en début de carrière et ne se donne pas les moyens d'embaucher des experts de haut niveau. A défaut de pouvoir bénéficier de cette expertise en interne, les fonctionnaires les plus motivés doivent déployer des trésors d'imagination pour l'acquérir et ce de façon souvent fragmentaire ou académique. Quand il y a un besoin pressant, la fonction publique doit alors recourir à des formules exorbitantes des règles générales comme l'intermédiation par une société ASBL externe ou par une institution para-publique non soumise au dispositif général. La réforme Copernic avait bien cerné cette faiblesse de la gestion du personnel en distinguant une carrière d'expertise (allant de A1 à A6) et une carrière de management (de N-3 à No), mais cette construction est restée lettre morte.

Il est particulièrement remarquable, par exemple, que le métier de contrôleur de gestion, un must dans toute organisation de production quelque peu impor-

tante, reste ignoré des organigrammes des SPF. L'absence de maîtrise des analyses coûts – bénéfiques, des techniques d'optimisation de l'ordonnancement des activités, des mises en œuvre de comptabilités de gestion, des techniques d'évaluation des activités et des résultats, des outils de la recherche opérationnelle sont quelques illustrations de la difficulté de faire entrer de nouveaux métiers dans l'administration fédérale. Le recours massif à des entreprises de consultation externe que l'on observe pour pallier ces lacunes ne peut qu'être emplâtre sur jambe de bois: un consultant n'est utile que s'il trouve au sein de l'organisation une expertise susceptible de faire prendre la greffe.

Ici, en l'occurrence, il s'agit plus spécifiquement des métiers de conseiller en développement du contrôle interne, de « compliance officer » de « risk manager » et par-dessus tout d'auditeur interne. Sans nier la compétence et les efforts de formation entrepris par nombre de fonctionnaires pour acquérir les techniques de ces métiers, il faut reconnaître que rien ne remplace une formation liée à une pratique de longue durée au contact d'experts et qui permet à un « junior » de devenir un authentique « senior ». Il n'en est pas autrement dans les métiers classiques de la fonction publique : un contrôleur fiscal, un diplomate, un inspecteur de la sécurité et hygiène, un magistrat, un gardien de prison, un policier... apprennent tous leur métier en bénéficiant au début de leur carrière, d'un contexte d'expertise offert par les plus anciens.

On ne peut donc écarter l'hypothèse que, face à la publication des arrêtés royaux en 2002 et 2007, plusieurs responsables en sont restés à la question du « comment dois-je faire? » ou « qui peut le faire dans mon institution? ». La pertinence de cette hypothèse est attestée par les nombreuses demandes pour un encadrement organisé par l'Etat fédéral.

6 Plan d'actions

Les réponses à l'enquête et les entretiens avec les présidents témoignèrent d'une évolution encourageante. La perception du contrôle interne sortait du cadre étroit d'une fonction d'inspection même si il était encore perçu d'abord dans une perspective de conformité. Il apparaissait aussi que le contrôle interne reste l'affaire du service d'encadrement Budget. Il est normal que celui-ci exerce un rôle d'animation et d'assistance, mais il ne peut être un opérateur sauf évidemment pour son propre fonctionnement. L'enquête témoignait d'une grande attente pour:

- ▶ la mise en place du comité d'audit qui:
 - ▷ exercerait une saine pression, en particulier par l'exigence de rapports;
 - ▷ deviendrait un interlocuteur entre les différentes parties prenantes aux activités d'inspection et d'audit pour en assurer une plus grande cohérence;
 - ▷ et pourrait mettre en branle le processus d'organisation des activités d'audit;
- ▶ un encadrement centralisé qui aide les fonctionnaires chargés d'assister les gestionnaires dans le développement du contrôle interne et les auditeurs internes à remplir leur mission;
- ▶ une évolution vers le « single audit » grâce à une coopération entre les audits internes, l'inspection des Finances et la Cour des comptes.

Ce troisième point ne pouvant se développer que sur base des deux précédents, la priorité fut donnée aux deux premiers aspects.

7

Constitution d'un comité d'audit

Un des arrêtés royaux du 17 août 2007 créait un comité d'audit. Le projet prioritaire du Commissaire fut de mettre ce comité effectivement en place. L'existence de celui-ci pourrait répondre à l'obstacle identifié par l'hypothèse 3 ci-dessus, à savoir le manque de pression externe. Composé de 7 personnes, il a pour mission d'éclairer le conseil des ministres sur la fiabilité des systèmes de contrôle interne des administrations fédérales. Il rapporte directement au conseil des ministres et alerte ce dernier par la voie du premier ministre quand il estime que l'information diffusée par les services ne répond plus aux critères de fiabilité de validité ou de ponctualité et menace ainsi la qualité des décisions gouvernementales. Il l'alerte de même par la voie du ministre du Budget quand il s'agit de la qualité de l'information financière. Ses membres ont été désignés le 21 novembre 2009 (publication au Moniteur belge du 16 mars 2010) et le comité a été formellement constitué le 22 février 2010. Son assise administrative est le service de la Chancellerie du premier ministre.

Pour le 15 février de chaque année, les différentes institutions concernées de l'Etat fédéral doivent remettre au comité d'audit un rapport sur l'état de leur contrôle interne. Exceptionnellement, compte tenu du calendrier de démarrage, les institutions ont été priées de rédiger un premier rapport pour le 21 août 2010. Pour le 31 juillet de chaque année, le comité d'audit établit deux types de rapports : un pour chaque ministre sur les services sur lesquels il exerce son autorité et un pour le conseil des ministres reprenant des considérations d'ensemble ou de nature interministérielle.

Pour remplir sa mission, le comité d'audit s'appuie sur les travaux des cellules d'audit interne des différentes institutions. Afin d'assurer la crédibilité de ces travaux d'audit interne, le comité est particulièrement impliqué dans le suivi des activités d'audit interne pour veiller à leur qualité:

- ▶ Approbation des programmes de travail;
- ▶ Relations directe et confidentielle avec les responsables des activités d'audit interne;
- ▶ Tenue d'un registre des conflits d'intérêt des auditeurs internes;
- ▶ Approbation des chartes d'audit;
- ▶ Réception des plans de personnel et des plans de formation du personnel des cellules d'audit interne;
- ▶ Avis contraignant sur la description de fonction et le profil de compétences des responsables des cellules d'audit interne;
- ▶ Présence dans les jurys de sélection;

- ▶ Premier évaluateur des responsables des cellules d'audit interne.

Il n'est pas douteux que l'existence de ce comité d'audit a été un signal fort de l'importance que les institutions devaient accorder au contrôle et à l'audit interne.

8 Monter un dispositif d'encadrement

Il est apparu des contacts du Commissaire avec les 22 dirigeants des institutions concernées par les AR du 17 août 2007, qu'il y avait une forte demande pour l'organisation d'un encadrement qui puisse prêter assistance aux services dans le développement de leur système de contrôle interne. Cette requête tend à conforter les hypothèses 1 (conception réductrice du contrôle interne et de l'audit interne) et 4 (défaut de compétences propres). C'est pourquoi le Commissaire a constitué une plateforme des responsables en haut lieu de ces projets. Il s'agit souvent des directeurs des fonctions d'encadrement « Budget & Contrôle de gestion » qui ont au sein de leur institution, une responsabilité d'impulsion. La mission de cette plateforme est de faire état des difficultés majeures auxquelles sont confrontés les services pour rencontrer les exigences des AR du 17 août 2007 et de formuler en conséquence des recommandations aux autorités.

Par ailleurs deux réseaux ont été créés, l'un réunissant les responsables des cellules d'audit interne et l'autre, les responsables du développement des dispositifs de contrôle interne. Ces réseaux ont pour objet les échanges d'expériences et de bonnes pratiques pour permettre la constitution d'un patrimoine de savoir faire. Le réseau « contrôle interne » se réunit une fois par mois depuis avril 2010. Animés par le service de « Management Support » du SPF Budget et Contrôle de la gestion, avec l'appui de la cellule stratégique du Commissaire, les réseaux ont aussi pour vocation d'élaborer des méthodes et outils qui puissent accompagner les travaux de leurs membres sur le terrain.

A cette fin le réseau « Contrôle interne » a mis en route 4 groupes de travail pour respectivement:

- ▶ Créer un site web nommé ICAN (acronyme de « Interne Contrôle Audit Netwerken ») qui puisse recueillir de façon structurée les fruits de ses travaux;
- ▶ Rédiger un guide de développement du contrôle interne adapté aux réalités du non-marchand, illustré d'exemples concrets à chaque étape de construction du dispositif avec des templates standard pour structurer les résultats à atteindre à chaque étape;

- ▶ Concevoir un outil qui permette de mesurer le niveau de maturité de l'organisation en matière d'environnement de contrôle et de contrôle interne. Cet outil doit permettre de cerner les points forts et les points faibles et inspirer les plans d'actions. Il doit permettre aussi, au moins au début, de visualiser les progrès enregistrés d'une période à l'autre. Par maturité, on entend la capacité culturelle à utiliser de façon professionnelle des outils et méthodes de plus en plus complexes;
- ▶ Elaborer un programme de formation pour les agents appelés à travailler au sein des cellules d'audit interne et à assister les gestionnaires dans le développement de leur contrôle interne. Ce programme devrait être élargi à:
 - ▷ des séminaires de sensibilisation du management sur la portée réelle du contrôle interne et l'intérêt pour lui de le développer;
 - ▷ une campagne d'information pour l'ensemble du personnel tant il est vrai que le contrôle interne est l'affaire de tous.

9 Processus d'instauration de l'audit interne

L'Arrêté royal du 17 août 2007 a défini une procédure assez complexe pour l'instauration des cellules d'audit. Elle peut se schématiser comme suit:

- ▶ Proposition de chaque président sur l'organisation des activités d'audit à faire parvenir au comité d'audit endéans les six mois de son installation soit le 21 août 2010. Il y a un choix entre 3 possibilités:
 - ▷ Une cellule propre d'activités d'audit;
 - ▷ Un service partagé à deux ou plusieurs institutions, chacune devant cependant désigner son responsable de l'audit. Ceci est utile pour les institutions de petite taille;
 - ▷ Appel à une firme extérieure avec néanmoins, désignation d'un responsable de l'audit interne.
- ▶ La proposition du président fait l'objet d'un avis du ministre dont il relève qui l'envoie à l'inspection des Finances laquelle y ajoute ses propres observations pour le ministre concerné qui fait parvenir le tout au comité d'audit. Celui-ci émet ses recommandations et les communique au ministre concerné. Le ministre décide de la formule en tenant compte de tous les avis et recommandations du dossier. Il notifie sa décision au président et la communique au comité d'audit; à l'heure de rédaction de cet article (octobre 2010) le processus en est à ce stade. Il devrait se poursuivre comme suit:
 - ▷ Mise en œuvre de la structure décidée par:
 - la fixation d'un plan de personnel et d'un budget de fonctionnement (formule cellule propre)
 - la rédaction de protocoles (formule d'un service partagé)
 - un appel d'offre (formule de sous-traitance);
 - ▷ Procédure SELOR de sélection des responsables des activités d'audit;
 - ▷ Description de fonction et profil de compétence des auditeurs et avis du comité d'audit;
 - ▷ Sélection des auditeurs (en privilégiant le recrutement en interne);
 - ▷ Déclaration des conflits d'intérêt des auditeurs;
 - ▷ Rédaction d'une charte d'audit, d'un plan de formation, d'un manuel d'audit;

- ▷ Première analyse des risques, programme de travail et avis du comité d'audit.

Il est clair que la bonne suite du processus passe par la mise en œuvre de l'article 8 §1^{er} de l'AR du 17 août 2007 relatif à l'audit interne libellé comme suit: « Quels que soient le statut ou les modalités d'intervention des auditeurs internes, les activités d'audit interne doivent au moins... » Suivent alors des exigences d'indépendance, de professionnalisme etc. On ne peut se départir du principe que le métier d'auditeur interne doit être reconnu spécifiquement dans l'organigramme et que son emploi doit faire l'objet de conditions d'accès spécifiques et de fonctionnement qui en garantissent l'indépendance et l'intégrité. La fonction d'auditeur doit être clairement séparée des autres fonctions opérationnelles.

10 Organisation générale des fonctions d'audit

Pour rencontrer l'obstacle décrit par l'hypothèse 2 du point 5 ci-dessus et accomplir le dernier volet de sa mission, le commissaire du gouvernement chargé de l'audit dans l'administration fédérale devait promouvoir le passage du contrôle a priori vers un contrôle a posteriori. C'est une situation où l'audit interne:

- ▶ ayant travaillé selon les normes qui en garantissent son indépendance et sa compétence;
- ▶ sous le contrôle du comité d'audit;
- ▶ et ayant évalué positivement le dispositif de contrôle interne;

alors l'inspection externe peut renoncer à des contrôles a priori et se contenter de contrôles a posteriori sur base d'un échantillon de dossiers tirés au hasard.

Ce mode de fonctionnement offre comme premier avantage de responsabiliser le management. Si, dans le système actuel de contrôle a priori, l'inspection des Finances constate de façon fréquente que les dossiers ne sont pas conformes à la réglementation, ce constat devrait normalement soulever une mise en cause fondamentale des processus de traitement des dossiers: s'agit-il d'incompétence ou de manque d'intégrité ? Dans l'un ou l'autre cas, le management devrait prendre des mesures et tendre vers un état où l'inspection externe ne constate plus d'erreurs ou lacunes. S'il n'en est rien, c'est vraisemblablement dû à une attitude de report de la responsabilité de la vérification sur l'Inspection des Finances; c'est peut-être une attitude commode, mais qui n'est pas acceptable dans un souci de développement d'une culture de la responsabilité.

Le deuxième avantage est que la maîtrise par le contrôle interne est moins coûteuse en temps et en ressources parce qu'il s'intègre dans les processus de travail.

Le troisième avantage est de changer la nature du contrôle externe : les risques sont définis explicitement par rapport à des objectifs. Le contrôle a posteriori, ce n'est pas tant faire « après » ce que l'on faisait « avant », que de vérifier que les objectifs sont bien atteints compte tenu des ressources octroyées pour les accomplir.

Venons en maintenant plus précisément à l'organisation de la fonction d'audit interne et à la question de son positionnement dans l'appareil de l'Etat. Il s'agit de considérer le partage harmonieux des responsabilités entre organismes qui exercent une responsabilité d'audit ou d'inspection pour tendre vers un « single audit ».

Deux principes devraient présider à ce débat:

- ▶ Le premier pour souligner la liberté de chaque responsable d'organiser ses propres activités d'audit : il n'est pas question d'interdire ni à un fonctionnaire dirigeant, ni au gouvernement, ni au parlement de pratiquer tout audit qu'il estime utile dans l'exercice de ses prérogatives. L'enjeu est plutôt d'organiser la meilleure efficacité et efficience de l'audit dans l'appareil de l'Etat au bénéfice de tous les acteurs
- ▶ Le second est de considérer que le débat ne doit pas tant porter sur le point de savoir si l'organisation des activités d'audit doit être centralisée ou non, mais que cette option est liée au domaine sur lequel portent ces activités d'audit et sur le niveau auquel se situe la responsabilité en ces domaines.

Ainsi, la responsabilité du développement du contrôle interne relève du management (comité de direction). L'audit interne fait partie du dispositif du contrôle interne; c'est donc également au management de le constituer et de l'organiser. Mais la nature des objectifs et le niveau de responsabilité des managers se situent essentiellement au plan des activités de l'administration. Il s'agit donc d'audit interne opérationnel.

Ceci est en accord avec l'esprit de Copernic qui a voulu que la responsabilité de la qualité de la gestion des activités de l'administration fédérale repose sur les présidents et leur comité de direction. C'est à eux de développer leur contrôle interne et la fonction d'audit interne qui en fait partie.

Un service central d'audit serait perçu davantage comme une nouvelle inspection (contrôle du respect des procédures) ou comme un service d'enquêtes chargé d'investiguer sur des dysfonctionnements observés ou soupçonnés, que comme une évaluation du dispositif de maîtrise mis en place par chaque manager pour améliorer la performance de ses services.

Cette option décentralisée se heurte aux objections de risque de manque d'indépendance. C'est, dans toute entreprise, le paradoxe de la fonction d'auditeur interne, employé par la direction, mais indépendante de celle-ci. C'est une des missions majeures du comité d'audit de veiller à cette indépendance. La sélection des responsables des unités d'audit par le comité d'audit auquel ils rapportent, et le fait que les membres des unités d'audit relèvent de ce responsable, sont des facteurs clés d'indépendance.

Par contre, pour gagner en efficience et éviter de multiplier des compétences d'audit spécifiques sur des surfaces trop réduites pour les rentabiliser, on peut concevoir que:

- ▶ fonctionnellement différentes institutions se partagent un même service d'audit, disposition prévue par l'arrêté royal;

- ▶ que les SPF horizontaux offrent une expertise à la demande des présidents dans les domaines qui relèvent de leur métier (par exemple FEDICT pour les audits de sécurité ICT).

Alors que les gestionnaires ont essentiellement des obligations de résultats sur leurs opérations (niveau micro), le ministre du Budget et le parlement ont des soucis qui couvrent l'ensemble de l'appareil de l'Etat (niveau macro). L'Inspection des Finances et la Cour des comptes pourraient ainsi être enclines à réaliser ce qui répond à la nature des préoccupations de leur mandant respectif et en particulier de celles qui sont spécifiques à ces mandants et n'entrent pas dans celles des fonctionnaires dirigeants:

- a. des audits financiers (qualité des mesures de maîtrise qui assurent la fiabilité des informations financières);
- b. des audits de performance (qualité des mesures de maîtrise qui assurent la fiabilité des informations sur la performance);
- c. des audits de conformité (qualité des mesures de maîtrise qui assurent le respect des réglementations);
- d. évaluations des politiques (écart entre impact voulu et impact atteint par une législation et un programme budgétaire).

L'organisation globale de la fonction d'audit présuppose que les organes externes d'inspection se muent en institutions d'audit. Ainsi la Cour des comptes va-t-elle de plus en plus dans cette direction. Il s'agit non plus de vérifier ou inspecter des dossiers ou procédures que d'évaluer la qualité d'un mode de fonctionnement. On peut espérer que dans le cadre du « single audit », ces organes puissent s'appuyer sur les travaux des audits internes.

Tableau récapitulatif

CRITERE	Option décentralisée	Option centralisée	Responsable
Critères en fonction du niveau de préoccupation			
Souci de performance des opérations	x		Fonctionnaire dirigeant
Souci de conformité aux réglementations générales		X (1)	IF, Cour des comptes
Souci de fiabilité des rapports financiers		X (1)	IF, Cour des comptes
Souci de fiabilité des informations sur la performance		X (1)	IF, Cour des comptes
Evaluation des politiques		X	IF, Bureau du Plan, Cour des comptes
Critères en fonction des domaines			
Gestion générale	x		Fonctionnaire dirigeant
Gestion spécifiques (ITC, GRH, Sécurité incendie, Environnement...)		x	SPF Horizontaux (FEDICT, P&O ...)

(1) Ces audits centralisés peuvent évidemment s'appuyer sur les travaux des services d'audit interne décentralisés

11 Conclusion

L'argument de la fatalité devient de moins en moins accepté par l'opinion publique pour justifier des accidents. Une gestion qui ne serait pas sous contrôle et permettrait des gaspillages de ressources et d'énergie ne répond plus aux exigences d'une politique budgétaire qui va devoir affronter une demande sociale accrue pour les services collectifs tant au plan de la sécurité que celle-ci soit physique, fiscale, économique, juridique ou sociale, que sur celui des infrastructures d'éducation, de recherches ou de communications, alors que le recours à la fiscalité a vraisemblablement atteint des limites. La gestion publique belge laisse un énorme potentiel d'amélioration en termes de performance économique si on peut en croire les études sur ce thème.

Une politique de douce bienveillance en la matière n'est plus possible. Le contrôle interne évalué par un audit interne sous le contrôle d'un comité d'audit qui rapporte directement au conseil des ministres peut être un levier important d'une évolution progressive vers une gestion plus responsable et transparente. Plus de huit ans après la publication de l'arrêté de mai 2002, l'exercice professionnel de cette démarche paraît encore balbutiant. La création récente du comité d'audit peut être un accélérateur de ce processus vers une gestion publique performante. Encore faudra-t-il qu'il puisse s'appuyer sur des services d'audit interne dont les statuts ne sont pas encore définis. L'usage d'une comptabilité de gestion qui permet la mesure des coûts des prestations et leur comparaison au fil du temps ou entre services similaires et rendue possible par le projet FEDCOM, pourra être également un levier majeur pour l'émergence d'une gestion publique moderne.

12 Bibliographie

Arrêté royal du 17 août 2007 relatif au système de contrôle interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral. Moniteur belge du 18 octobre 2007.

Arrêté royal du 17 août 2007 relatif aux activités d'audit interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral. Moniteur belge du 18 octobre 2007.

Arrêté royal portant création du comité d'audit de l'administration fédérale. Moniteur belge du 18 octobre 2010.

Gouvernement d'entreprise ; Enjeux managériaux, comptables et financiers. Alain Finet Ed. de Boeck, 2005.

Théorie et pratique de l'Audit Interne. Renard Jacques. Editions d'Organisation, 2000.

La pratique du contrôle interne. COSO report. IFACI, Pricewaterhouse-Coopers. Editions d'Organisation, 2002.