

**L’audit interne dans les organismes publics : une fonction à instaurer et
une valeur à ajouter**
The internal audit in public bodies: a function to establish and a value to be added

Messai Mohamed^{1*}

Université Kasdi Merbah, Ouargla (Algérie), medmessai@gmail.com

Date de réception : 23/11/2022 ; **Date d’acceptation:** 11/12/2022 ; **Date de publication :** 31/12/2022

Résumé : Après son succès incontestable dans les entreprises (privées et publiques), l’audit interne (AI) a vu (au cours des trois dernières décennies surtout) son champ d’action de plus en plus s’étendre aux organismes publics (État, collectivités locales...) de bon nombre de pays. Il apparaît, à travers les développements de cet article, que la fonction d’AI dans ces organismes aide les gouvernants à mieux rendre compte aux citoyens de l’emploi des fonds publics. Mais surtout, il en ressort que cette fonction est fort utile aux gestionnaires publics qui y trouvent un organe interne contribuant efficacement à la maîtrise du fonctionnement de leurs entités et à l’atteinte de leurs objectifs opérationnels, puisque l’AI est aujourd’hui nettement orienté vers l’examen de la gestion et l’évaluation de la performance (audit opérationnel), sans toutefois négliger les audits financier et de conformité. En ce qui concerne l’Algérie, dont les organismes publics méconnaissent encore l’AI, l’étude conclut qu’il est nécessaire d’instaurer diligemment cette fonction dans l’État notamment, qui s’apprête à appliquer (en 2023) un nouveau système budgétaire (cadre de gestion et de responsabilisation axées sur les résultats) et à soumettre ses comptes à la certification légale.

Mots-clés: audit interne; audit opérationnel; organismes publics; évaluation de la performance; valeur ajoutée.

Codes de classification Jel : H83; H89 ; M42

Abstract: After his indisputable success in the enterprises (private and public), the internal audit (IA) has increasingly extended (especially in the past three decades) its field of activity to public bodies (State, local communities...) in many countries. It appears, through this article developments, that the IA function in these bodies help governors to better account to citizens for the use of public funds. More importantly, it was found that this function is very helpful to the public managers, who find in it an internal body contributing effectively to control operation of their entities and attainment of their operational objectives, since the IA is now clearly oriented towards management review and performance assessment (operational audit), without, however, neglecting financial and compliance audits. As regard Algeria, whose public bodies still ignore IA, the study concludes that it is necessary to establish diligently that function in the State particularly, which is about to apply (in 2023) a new budgetary system (results-based management and accountability framework) and submit its accounts to legal certification.

Keywords: internal audit; operational audit; public bodies; performance assessment; value-added.

Jel Classification Codes : H83 ; H89 ; M42

* **Auteur Correspondant** Messai Mohamed, e-mail: medmessai@gmail.com

Introduction

En dehors du paradigme controversé de la Nouvelle gestion publique (NGP) en matière de réforme du secteur public en général et de transformation de l'Etat en particulier¹, on peut s'accorder à dire que la modernisation de l'Administration publique passe notamment par sa capacité à s'adapter à son époque et à l'évolution de son contexte interne, et ce, par un effort de réorganisation et de recherche d'efficacité et d'efficience, qui s'apprécie en général par rapport à la satisfaction de la demande des citoyens au moindre coût. Ces attentes vis-à-vis des services publics en termes d'efficacité et d'efficience imposent à ceux-ci toujours plus de maîtrise de leur fonctionnement interne. Parmi les outils et les méthodes modernes de gestion qui contribuent à l'atteinte de ce but et qui ont déjà fait leur preuve dans les entreprises (privées et publiques), avant d'être de plus en plus adoptés par les organismes publics² de bon nombre de pays à travers le monde, l'audit interne (AI) occupe une place de choix.

En effet, l'évolution du mode de gestion des organismes publics d'une gestion administrative statique vers un management dynamique a fait naître le besoin d'un organe interne qui puisse aider à mieux maîtriser leur organisation et leur gestion, mener une analyse critique permanente de leur fonctionnement et conseiller les managers et les dirigeants dans l'exécution de leurs tâches. Des efforts sont ainsi faits pour transposer à l'Administration publique les méthodes d'audit financier et d'audit opérationnel, en tenant compte nécessairement des spécificités des services publics (non soumis à l'objectif de rentabilité ; doivent notamment respecter les principes de continuité, d'égalité et d'adaptabilité ou mutabilité).

Par ailleurs, l'exigence des citoyens contribuables comme le désir des gouvernants de mieux connaître « la valeur obtenue pour l'argent dépensé » (value for money) militent aussi en faveur de l'instauration de la fonction d'AI dans les organismes publics.

Mais alors, quels sont le rôle et la place de la fonction d'AI au sein des organismes publics (en général), et quelle est sa valeur ajoutée dans la maîtrise de leur fonctionnement? Et qu'en est-il de l'AI dans les organismes publics en Algérie ?

On suppose que l'AI, tel que pratiqué aujourd'hui à travers une démarche globale incluant les audits financier et de conformité ainsi que l'audit opérationnel, peut bien répondre aux besoins des gouvernants et des gestionnaires publics en matière de contrôle des comptes, d'examen de la gestion et d'évaluation de la performance des organismes publics.

Pour répondre auxdites questions et vérifier cette hypothèse, cet article propose, dans un premier titre, d'étudier le rôle de l'audit interne en tant que partie intégrante du système de contrôle interne.

Dans un deuxième titre, sera éclairée la relation entre audit externe et audit interne, notée leur évolution et soulignée leur complémentarité.

Dans un troisième titre, consacrée au cas de l'Algérie, il s'agit d'examiner, en premier lieu, la problématique de la prédominance du contrôle externe dans les organismes publics (au détriment du contrôle interne donc), d'une part, et de la fiabilité de leurs informations financières en rapport avec l'absence d'audit (au sens professionnel) de leurs comptes, d'autre part ; et d'aborder ensuite la nécessité d'instaurer, à brève échéance, la fonction d'audit interne dans l'État (les départements ministériels) et les conditions principales de sa réussite.

I. Rôle de l'audit interne dans l'efficacité d'un système de contrôle interne

L'importance d'un système de contrôle interne (CI) efficace pour toute organisation (publique ou privée) n'est plus à démontrer. Cependant, le bon fonctionnement d'un système de CI dépend généralement de l'existence d'une fonction d'audit interne indépendante et dynamique, faisant partie intégrante de ce système. Et c'est ce qui manque généralement dans les organismes publics.

I.1 Bref aperçu sur le système de contrôle interne

En général, le système de CI désigne tous les contrôles existants dans une organisation (procédures, inspections, contrôle de gestion, AI...) concourant à la maîtrise des risques et faisant partie intégrante de la réalisation de ses activités et de l'atteinte de ses objectifs.

Compte tenu de la variété des situations rencontrées par chaque organisation, deux tendances principales sont apparues simultanément :

- la première vise à renforcer l'implantation de principes universels de CI : séparation des fonctions et des responsabilités, contrôles à plusieurs degrés, traçabilité intégrale des opérations, transparence financière et comptable... C'est la démarche générale suivie initialement par le COSO ;
- la seconde repose au contraire sur l'analyse approfondie des risques inhérents à chaque type d'activité (assurance, banque, pétrole, travaux publics...) et d'entité³.

Mais étant donné le caractère général de cette étude, nous n'aborderons ici (brièvement) que la première tendance (du COSO).

Le Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission⁴ américain, connu surtout par son acronyme COSO, a publié, en 1992, un document intitulé « Internal control – Integrated framework » dans lequel il définit le CI comme étant « *un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs : réalisation et optimisation des opérations, fiabilité des informations financière et respect des lois et réglementations en vigueur.* »

Largement acceptée, cette définition met l'accent sur le fait que le CI concerne tous les acteurs d'une organisation (il est une composante de toutes les activités), d'une part, et qu'il est relatif (une assurance raisonnable), puisqu'il ne garantit pas que les objectifs seront atteints, d'autre part. Elle est complétée par le COSO2 qui prend en compte la notion de « gestion des risques ».

Le modèle du COSO poursuit les trois objectifs du CI (soulignés dans sa définition) au moyen de cinq processus de gestion interconnectés: l'environnement de contrôle ; l'évaluation des risques ; les activités de contrôle ; la surveillance et la formation ; l'information et la communication.

Le COSO constitue aujourd'hui le référentiel le plus répandu en matière de CI⁵. D'autres référentiels peuvent, toutefois, être utilisés s'ils sont établis par des experts et englobent les principes et éléments du COSO reconnus par les organismes de réglementation et de contrôle (comme la SEC - Securities and Exchange Commission – qui est l'Autorité des marchés financiers américains). On peut citer parmi les référentiels de CI qui semblent très proches du COSO, le COCO⁶ (Comité sur les critères de contrôle) de l'Institut canadien des comptables agréés qui, mettant en exergue son aspect organisationnel, définit le CI comme « *éléments de l'organisation (incluant ressources, systèmes, procédés, culture et tâches) qui, mis ensemble, aident à atteindre les*

objectifs. » Cette définition insiste surtout sur l'aspect organisationnel du CI : les moyens doivent être volontairement mis ensemble pour atteindre les objectifs.

Il ya aussi le modèle de l'IFACI (Institut français de l'audit et du contrôle internes) qui met particulièrement en évidence l'aspect « maîtrise des risques » du CI en le définissant comme « *un ensemble de pratiques d'organisation mises en œuvre par l'ensemble du personnel pour que tous les rouages fonctionnent au mieux en minimisant les risques et en sachant y faire face.* »

L'IFACI précise que le CI n'est ni une fonction ni une action épisodique de vérification, mais un dispositif de maîtrise dont la vérification (par l'autocontrôle, le contrôle hiérarchique, l'AI...) constitue bien le complément⁷.

En effet, la notion de CI ne signifie pas une vérification à posteriori des opérations effectuées. Il s'agit d'un contrôle intégré dans la réalisation des activités opérationnelle de chaque membre de l'organisation.

Signalons également ici le référentiel COBIT (Control Objectives for Information and Technology) conçu par l'ISACA (Information System Audit and Control Association) qui fournit un cadre de référence en matière de sécurité et de contrôle des technologies de l'information et de la prise en charge de la gestion des risques liés au domaine informatique. Ce document complète utilement les référentiels de CI, en développant les impératifs de qualité et de confidentialité dans les méthodes de travail des services informatiques, leur sécurité et leur contrôle⁸.

Quant aux Normes internationales d'audit (notamment l'ISA 315 « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives », révisée en 2019), elles explicitent le processus de CI en soulignant sa supervision par les dirigeants et autre personnel de l'entité, et l'assurance raisonnable qu'il fournit quant à la réalisation des objectifs de celle-ci en ce qui concerne la fiabilité de l'information financière, l'efficacité et l'efficience des opérations, ainsi que leur conformité aux textes législatifs et réglementaires applicables.

Par ailleurs, dans l'une de ses études, le GAO (General Accounting Office, qui est l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques des États-Unis) conclut qu'il existe bien un lien entre la médiocre qualité du système de CI et la fréquence des fraudes dans les entités publiques⁹.

Pour l'OCDE, un système de contrôle interne robuste, ainsi qu'une gestion des risques et un audit efficaces, sont les éléments fondamentaux pour une meilleure gouvernance, et pour protéger l'argent des contribuables et rassurer les citoyens sur la bonne gestion des fonds publics, selon les principes d'efficacité, d'efficience et de rentabilité.¹⁰

Quant à l'INTOSAI (International Organisation for Supreme Audit Institutions),¹¹ elle affirme que les gestionnaires publics sont garants du bon emploi des fonds publics, ce qui les rend responsables de la mise en place d'un système de CI efficace dans leur organisme. Ainsi, selon l'INTOSAI, s'acquitter de manière routinière de tâches comme la préparation de décisions, leur mise en œuvre, leur suivi et leur contrôle s'insèrent dans le cadre plus large du CI qui contribue à assurer la responsabilisation. Le CI contribue alors à garantir le respect des lois et règlements, ainsi que les instructions de la direction ; à atteindre les résultats projetés avec économie, efficience et efficacité ; à empêcher la fraude, le gaspillage ou l'abus des ressources et la mauvaise gestion ; à assurer la fourniture de produits et de services de qualité (correspondant à la mission de l'organisme) ; à garantir la fiabilité des informations financières et de gestion, et leur conservation.

La mise en place d'un système de CI rationnel (c.-à-d. obéissant à des règles méthodologiques pour son implantation et sa maintenance, et exigeant une veille permanente sur les risques, l'utilisation d'un certain nombre d'outils pour son pilotage et la pratique de son évaluation périodique) est un véritable investissement pour une organisation.

Il faut cependant noter que le CI ne recouvre pas toutes les initiatives prises par les organes dirigeants ou le management, comme par exemple la définition de la stratégie de l'entité concernée, la détermination des objectifs, les décisions de gestion, le traitement des risques ou le suivi des performances. Par ailleurs, le système de CI ne peut fournir qu'une assurance raisonnable que l'organisation pourra atteindre ses objectifs. Il ne peut jamais garantir une couverture absolue des risques. Il existe en effet des limites inhérentes au CI : erreurs de jugement dans la prise de décision, défaillance dues à des erreurs humaines, contrôles contournés délibérément par les employés ou outrepassés par la direction, occurrence de circonstances imprévisibles¹²...

Enfin, là où existe une fonction d'AI, chargée d'apprécier et d'améliorer le CI, on peut dire que ce dernier est de meilleure qualité.¹³

I.2 L'audit interne : un acteur clé dans l'évaluation du système de contrôle interne

Le système de CI peut être évalué, notamment, par la direction de l'entité concernée, l'auditeur interne ou l'auditeur externe. Cette évaluation comprend généralement trois grandes étapes : l'analyse des processus de l'entité, l'identification et l'évaluation des risques, et l'évaluation des contrôles.

L'INTOSAI recommande aux gestionnaires publics la mise en place d'une fonction d'audit interne indépendante jouant un rôle essentiel dans le système de CI. Pour ce faire, Ils devraient surtout : 1) fixer des objectifs à la fonction d'audit et ne restreindre en aucune manière la capacité des auditeurs de les réaliser ; 2) choisir une personne expérimentée et qualifiée pour diriger la section d'audit interne et la faire dépendre directement du dirigeant de l'organisme ; 3) mettre à disposition des ressources suffisantes et un personnel compétent pour effectuer les opérations d'audit ; 4) collaborer de manière constructive avec les auditeurs internes pour identifier les risques et les charger d'évaluer le CI à intervalles réguliers afin d'identifier les déficiences, et recommander des actions correctives.

L'évaluation de la fiabilité du CI par l'auditeur interne (ou externe, éventuellement) pour déterminer jusqu'où pousser la vérification et sur quel(s) domaine(s) elle doit porter est l'une des normes d'application qui définissent le cadre à l'intérieur duquel doivent s'exercer les activités d'audit¹⁴. Ces normes s'articulent sur les principes fondamentaux énoncés dans les Normes internationales des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI)¹⁵ publiées par l'INTOSAI¹⁶.

Mais une question s'impose : les auditeurs internes sont-ils responsables du CI d'une entité?

Il tombe sous le sens que l'auditeur interne n'est pas responsable de la mise en œuvre des procédures de CI dans un organisme (même si certains auditeurs internes le pensent). En réalité, c'est tout le personnel de l'organisme (y compris la direction, chargée en premier lieu de la mise en place des dispositifs de CI) qui en est responsable. Le rôle de l'auditeur est de s'assurer que les contrôles appropriés sont en place pour réaliser la mission de l'organisme¹⁷. En effet, le service d'AI a la responsabilité d'évaluer le bon fonctionnement du dispositif de CI et de faire toutes préconisations pour l'améliorer, dans le champ couvert par ses missions. Il sensibilise et forme

habituellement l'encadrement au CI, mais n'est pas directement impliqué dans la mise en œuvre quotidienne du dispositif¹⁸.

Par ailleurs, la fonction d'AI donne l'assurance raisonnable que les opérations menées et les décisions prises sont « sous-contrôle », et qu'elles contribuent donc aux objectifs de l'organisation. Et si tel n'était pas le cas, elle apporterait des recommandations pour y remédier. Pour ce faire, l'AI évalue le niveau du CI, c.-à-d. la capacité des organisations à atteindre efficacement les objectifs qui leurs sont assignés et à maîtriser les risques inhérents à leur activité. Il s'agit donc d'une fonction essentielle et spécifique des organisations, qui ne peut être confondue avec aucune autre et qui doit, plus que toute autre, bénéficier de la plus grande indépendance¹⁹.

Le suivi du CI devrait consister alors à évaluer la qualité des résultats dans le temps et veiller à ce que les constatations effectuées lors d'audits et d'autres contrôles donnent rapidement lieu à une solution. Pour cela, il faut créer un système de suivi des progrès faits par l'organisme pour mettre en œuvre les recommandations de l'audit.

II. Audit externe et audit interne : une évolution dans la complémentarité

En évolution continue, l'audit (d'une manière générale) connaît aujourd'hui un succès incontestable. En effet, tout en gardant sa raison d'être initiale, c.-à-d. l'audit financier (AF), il a progressivement étendu son champ d'action à l'évaluation de la performance d'une entité (analyse de son fonctionnement et de ses réalisations pour détecter ses faiblesses et ses inefficacités). En d'autres termes, l'audit ne s'intéresse plus seulement à l'examen de l'information comptable et financière (se prononcer sur sa fiabilité), mais recouvre l'ensemble des autres informations et fonctions d'une entité. C'est l'objet de l'audit des opérations ou audit opérationnel (AO), appelé aussi audit de performance, audit de gestion, audit de fonction, etc. Ce concept est apparu dans les années 1950 aux Etats-Unis, d'abord dans le secteur privé, puis dans le secteur public à la suite du développement par le GAO du concept de l'audit à objectif étendu. Et même si l'audit externe a joué le rôle de précurseur dans cette évolution, l'apport de l'audit interne en est indéniable.

II.1 De l'audit financier à l'audit opérationnel

Après le succès certain de l'audit financier (de par la rigueur dans sa méthodologie de contrôle des comptes et l'assurance qu'il donne quant à leur régularité et leur sincérité), l'AO est venu consacrer définitivement l'audit parmi les méthodes et outils les plus efficaces de la gestion moderne.

En général, l'AO consiste en l'examen systématique des activités d'une entité en fonction de ses objectifs et finalités pour apprécier son efficacité opérationnelle, c.-à-d. si elle atteint les objectifs fixés d'une manière économe, efficace et efficiente. Pour ce, il procède à l'identification, notamment, des pratiques non économiques, improductives et inefficaces, et fait des recommandations pour y remédier. Cet examen peut porter, à des degrés d'analyse variables, sur des politiques, des activités, des systèmes, des procédures ou des résultats, selon des critères de qualité qui peuvent comprendre : la conformité, la sécurité, l'économie, l'efficacité et l'efficience (la productivité).

Le champ couvert par un AO peut concerner l'organisation de l'entité (organigramme, structures, procédures...) et/ou sa gestion (coûts, productivité, rentabilité...). Lorsqu'un AF et un AO sont réunis dans une même mission, on parle alors d'audit à objectif étendu (AOE). Développé par le GAO, le concept d'AOE combine les acquis de l'AF externe et des éléments empruntés principalement aux théoriciens et praticiens de l'audit interne. Les contrôles de conformité, les contrôles relatifs à la détection des fraudes et des actes illégaux sont également parties intégrantes

de l'AOE, ce qui constitue une synthèse particulièrement adaptée aux organismes publics. Ainsi, tout en gardant son importance à l'information financière, l'AOE permet également de s'assurer que ces organismes réalisent bien les objectifs qui leur sont assignés dans des conditions optimales d'économie, d'efficacité et d'efficacités (l'appellation d'audit des "3 E" - Economy, efficiency, Effectiveness - est souvent utilisée par les professionnels américains)²⁰. Mais cela ne veut pas dire que l'audit de toute entité publique doit comprendre systématiquement tous les aspects d'un AOE. L'étendu de l'audit résulte généralement des obligations légales ou d'une enquête préalable ayant permis d'identifier les points importants et les zones des risques²¹.

La démarche du GAO est justifiée par le souci d'adaptation à l'évolution de plus en plus profonde du secteur public depuis la fin de la Seconde Guerre mondiale (extension considérable de ses attributions dans le domaine économique et sociale notamment). En effet, le GAO a joué un rôle moteur en s'orientant très nettement vers des audits portant sur l'efficacité des programmes et des activités. Il a été suivi en cela par le Bureau du vérificateur général (BVG), l'instance supérieure de contrôle au Canada, qui a développé un travail méthodologique important autour du thème de la vérification intégrée - VI (dont les concepts et les méthodes sont très proches de ceux du GAO, et de l'AOE donc), portant essentiellement sur l'examen de la gestion qui permet de déterminer de façon objective et constructive jusqu'à quel point les ressources financières, humaines et matérielles sont gérées avec un souci d'économie, d'efficacité et d'efficacités, et les liens de responsabilité sont raisonnablement supportés (obligation de compte rendu sur la manière dont les gestionnaires assument leur responsabilité)²²

En parallèle, s'est développé le concept de « value for money auditing »²³ en Grande Bretagne qui a connu des applications intéressantes au niveau du secteur public (local surtout). Comme l'AOE et la VI, Il est fondé essentiellement sur les principes de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacités.

Cette évolution a inspiré les autres instances publiques de contrôle de par le monde pour élargir progressivement leurs missions²⁴. Ainsi en est-il des ISC qui ont adopté le modèle de contrôle anglo-saxon (la majorité) et su plus ou moins tirer profit de l'expérience et du dynamisme du GAO et du BVG en matière d'AOE et de VI. Pour ce qui est des ISC qui ont suivi le modèle de contrôle français (appelé parfois latino-germanique), et malgré leurs efforts de s'insérer dans cette dynamique de contrôle de performance depuis plusieurs décennies, elles restent, pour ainsi dire, pénalisées par la lourdeur de leur statut de juridiction et par la complexité du système de gestion des comptes publics (chevauchement de deux comptabilités : publique et générale) dont elles assurent légalement l'apurement qui, il faut le souligner, ne peut être assimilé à un audit financier (au sens professionnel du terme). Ainsi, il est hasardeux de tenter l'évaluation de la performance d'une gestion sur la base d'informations financières non reconnues fiables (la littérature économique contemporaine a déjà exploré les conséquences d'une information imparfaite du décideur public).

II.2 De l'audit interne de conformité à l'audit interne de management et de stratégie

Historiquement, les grandes entreprises américaines sont considérées comme étant les premières à avoir défriché le terrain de l'AI. En effet, l'ampleur et le coût des audits externes incitèrent ces entreprises à mieux se préparer aux vérifications nécessaires afin d'en limiter les inconvénients, en procédant elles-mêmes aux contrôles nécessaires, de conformité surtout, préalablement à l'intervention des auditeurs externes. Par la suite, et après la création de l'Institute of Internal Auditors (IIA) en 1940, l'apparition de la fonction d'AI dans les entreprises et organismes privés (et publics plus tard) résulte de la volonté de ceux-ci de se donner les moyens internes d'investigation afin de mieux maîtriser leur organisation et leur gestion.

La définition générale de l'AI proposée par l'IIA et qui fait référence à présent dans les secteurs privé et public est la 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 gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité* »²⁵.

Dans cette définition, l'accent est mis principalement sur : 1) l'indépendance et l'objectivité de l'AI ; 2) son aide à la maîtrise des risques (évaluation du CI) et à l'atteinte des objectifs ; 3) son rôle de conseils et de propositions aux dirigeants.

L'IIA est la principale association professionnelle internationale ayant pour vocation de promouvoir et développer l'audit interne. Le cadre de référence des pratiques professionnelles qu'il a publié (Professional Practices Framework) comprend des normes d'AI obligatoires (Internal Auditing standards) et un code de déontologie, ainsi que des lignes directrices et des aides. Ces éléments s'appliquent à ses membres des secteurs public et privé, bien qu'ils ne couvrent pas tous les aspects de l'AI dans le secteur public.

Les Normes de l'IIA pour la pratique professionnelle de l'AI spécifient que ce dernier doit évaluer les risques ainsi que la pertinence et l'efficacité des contrôles en ce qui concerne :

- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- l'efficacité et l'efficience des opérations ;
- la protection du patrimoine ;
- le respect des lois, des règlements et des contrats.

En 2013, l'IIA a adopté le Modèle des trois lignes de maîtrise, devenu un outil de référence dans de nombreux secteurs d'activité pour traiter des questions de gouvernance, de gestion des risques et de contrôle. Actualisé en 2020 (pour qu'il reflète l'évolution des concepts et des enjeux liés à la gestion des risques et à la gouvernance), ce modèle va changer la façon dont les organisations prennent en considération le risque, les dispositifs de contrôle, le devoir de rendre compte et l'obtention de l'assurance. **Les trois lignes de maîtrise** sont ainsi définies respectivement comme étant : i) les managers, ii) les fonctions de gestion des risques et de conformité, iii) et la fonction d'AI. Le modèle actualisé pose un regard nouveau sur ces trois lignes de maîtrise, clarifiant et renforçant les principes sous-jacents, élargissant la portée et expliquant comment les rôles organisationnels clés fonctionnent ensemble pour faciliter une gouvernance et une gestion des risques solides. Le mot « maîtrise » n'apparaît plus dans le nom du modèle dont la portée englobe tant la création que la protection de valeur.

Dans sa nouvelle version, le Modèle des trois lignes de l'IIA délimite alors clairement les rôles et les responsabilités de l'organe de gouvernance, ainsi que ceux de la direction générale et la fonction d'audit interne. Ces rôles ne se limitent pas à la gestion des risques, mais se concentrent sur la gouvernance globale de l'organisation. Dès lors, dans son rôle de troisième ligne, la fonction d'AI fournit une assurance et des conseils indépendants et objectifs sur l'adéquation et l'efficacité de la gouvernance, et de la gestion des risques. Elle a la possibilité de faire appel à d'autres prestataires d'assurance, internes comme externes. Mais elle doit impérativement rester indépendante du management pour préserver son objectivité, son autorité et sa crédibilité. Ensemble, tous les rôles contribuent à la création ainsi qu'à la protection de la valeur, dès lors qu'ils

sont en phase les uns avec les autres ainsi qu'avec les intérêts prioritaires des parties prenantes. Pour cela, communication, coopération et collaboration sont essentielles.

Pour l'IFACI et l'AMRAE (Association pour le management des risques et des assurances de l'entreprise), le Modèle des trois lignes est une approche exhaustive et transversale de l'évaluation des risques ; il représente un élément clé de la gouvernance des organisations (entreprises et secteur public), et donc une clé de succès pour un bouclage efficace des objectifs stratégiques, chaque fonction comprenant et diffusant clairement les objectifs recherchés²⁶.

Le professionnalisme et la légitimité de l'AI s'appuient ainsi sur des normes professionnelles rigoureuses et un code de déontologie, édictés au niveau international par l'IIA (repris et adaptés au niveau de chaque pays). Ces normes ont pour objet : de définir les principes de base que la pratique de l'AI doit suivre ; de fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large éventail d'activités d'AI apportant une valeur ajoutée ; d'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'AI ; de favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations. Elles se composent des normes de qualification, des normes de fonctionnement et des normes de mise en œuvre²⁷.

Dans les pays qui ont décidé de mettre en œuvre l'AI dans le secteur public, ces normes ont fait l'objet d'un travail de transposition et d'adaptation aux spécificités des administrations publiques. C'est ainsi qu'en France, par exemple, un groupe de travail de l'IFACI a été chargé de cette mission. Le but est de faire connaître les bonnes pratiques de professionnalisation de l'AI public et de les adapter aux particularités des administrations de l'État. En fait, la fonction d'AI dans l'État en France est déjà généralisée, depuis 2011, à tous les ministères (visant notamment à assurer la maîtrise des risques liés à la gestion des politiques publiques dont les services de l'État ont la charge).²⁸

Cependant, comme le rappelle H. Boullanger, « l'audit interne s'est introduit dans les préoccupations des administrations publiques en France, non par nécessité d'optimiser les fonctions "métiers", mais pour s'adapter à la certification des comptes de l'État par la Cour des comptes. Or, les normes internationales indiquent clairement que le champ d'investigation de l'AI ne peut se réduire à la qualité comptable. Par ailleurs, sans minimiser l'intérêt de l'audit comptable et financier, c'est dans les domaines des risques "métiers", notamment les problématiques de stratégie, d'organisation, et de fonctions de support, que se situent aujourd'hui les plus grands enjeux de politique publique. »²⁹

On peut évoquer également l'exemple de la Belgique qui expérimente l'AI dans l'Administration publique depuis près de trois décennies déjà. En effet, dans le courant de l'année 1993, les secrétaires généraux des ministères ont été invités, suite à une proposition du Bureau ABC (Ministère de la Fonction publique), à doter chaque ministère d'une cellule d'AI. Et suite à une enquête effectuée dans le courant de l'année 2000 (actualisée en 2002) sur les pratiques d'audit interne dans les départements ministériels belges ainsi que dans quelques organismes parastataux (semi-publics), il a été constaté d'abord l'existence de nombreux services d'audit opérationnels ou sur le point de le devenir ; ensuite les bonnes conditions dans lesquelles évolue l'audit ; et enfin que la plupart des services d'AI travaillent selon des standards relativement proches de ce qui est recommandé.³⁰

Par ailleurs, les normes professionnelles permettent d'instaurer un dialogue de qualité entre auditeurs internes et auditeurs externes et donc une meilleure collaboration entre eux, sachant que les seconds s'appuient largement sur les travaux des premiers pour effectuer leur contrôle (normes

ISA et ISSAI), notamment en ce qui concerne l'évaluation de la qualité du CI. Mais ces travaux ne peuvent être valablement utilisés que s'ils répondent aux exigences des normes d'AI.

Étant un processus global, la normalisation vise aussi à rationaliser les pratiques et à les rendre plus accessibles et plus transparentes, d'une part, et à rassurer les services audités quant à l'objectivité et la valeur ajoutée de l'audit, d'autre part.

Le rôle de l'AI a bien évolué en partant d'une procédure administrative axée sur la conformité pour se muer en une activité stratégique d'assurance et de conseil, et en un élément clé de bonne gouvernance. C'est ainsi que le développement constant de la fonction d'AI dans les entreprises a abouti à ce qu'on appelle aujourd'hui l'audit de management. Cette dimension nouvelle de l'AI peut englober :

- la vérification de la conformité de la politique de chaque fonction par rapport à la stratégie de l'organisation ou aux politiques qui en découlent ;
- la vérification de la façon dont les politiques sont conçues, transmises et exécutées tout au long de la chaîne hiérarchique ;
- l'audit du processus d'élaboration de la stratégie de l'organisation, qui peut être utilisé surtout dans les services déconcentrés (de l'Etat, notamment) pour s'assurer du respect du processus stratégique édicté par le central.

L'audit de management et de stratégie constitue le stade ultime du développement de la fonction d'AI, selon J. Renard³¹ qui présente un classement de quatre niveaux correspondant aux âges de l'AI :

- l'audit de conformité (ou de régularité) consiste à « vérifier la bonne application des règles, procédures, descriptions de postes, organigrammes, systèmes d'information...En bref, il va comparer la règle et la réalité, ce qui devrait être et ce qui est » ;
- l'audit d'efficacité (ou de performance) ne se contente plus de vérifier la conformité aux lois et règlements, aux normes. Il doit s'assurer que les procédures mises en place sont certes conformes au référentiel mais et surtout permettent d'atteindre les objectifs préalablement définis par l'organisation ;
- l'audit de management consiste pour l'auditeur interne à observer les choix et les décisions, les comparer, les mesurer dans leurs conséquences et attirer l'attention sur les risques et les incohérences ;
- l'audit de stratégie va consister à apprécier la pertinence des objectifs et leur degré de cohérence avec les finalités de l'organisation.

Il ne s'agit cependant pas d'auditer le Top management en portant un quelconque jugement sur ses options stratégiques et politiques, mais d'observer les choix faits et les décisions arrêtées par le Top management afin de les comparer et d'en évaluer la pertinence eu égard aux objectifs fixés, ainsi que d'attirer l'attention sur les risques ou les incohérences.

C'est notamment par son rôle de conseil auprès de la direction générale et des directions opérationnelles et fonctionnelles (qui s'exerce dans le cadre de normes particulièrement exigeantes) que l'AI contribue à créer de la valeur ajoutée.

III. Le cas de l'Algérie

En Algérie, les organismes publics sont soumis à de nombreux et divers contrôles externes, dont le dernier né est l'Inspection générale des services de l'État et des collectivités locales³² (dite Inspection de la Présidence, étant placée sous l'autorité du Président de la République), installée officiellement le 03 mars 2022. Ceci nous amène justement à poser la question : est-ce

l'inefficacité de tous les contrôles déjà existants qui justifie la création de cette nouvelle inspection, ou bien est-ce l'effet d'un penchant chez les décideurs politiques qui les pousse souvent à chercher le règlement d'un problème d'efficacité ou de qualité par un surplus de « quantité » (promulgation de nouveaux textes législatifs ou réglementaires, création de nouveaux conseils ou commissions, mise en place de nouveaux organes de contrôle ou d'inspection...)?

III.1 Prédominance du contrôle externe : les communes comme exemple illustratif

En fait, le contrôle des organismes publics en Algérie a toujours été problématique à cause, notamment, de la prédominance du contrôle externe, souvent considéré comme la panacée de tous les dysfonctionnements de ces organismes, alors qu'il devrait représenter « ce qui reste à faire après avoir tout fait », c.-à-d. après avoir donné toute son importance au contrôle interne, dans son acception la plus large (y compris l'AI).

Pour illustrer cette prédominance du contrôle externe dans les organismes publics, au détriment du CI donc, on peut prendre l'exemple des communes qui sont soumises à de nombreux et divers contrôles externes (du comptable public, du contrôleur financier, de l'Inspection générale de la wilaya, de l'Inspection générale des finances, de la Cour des comptes, de l'Inspection de la Présidence...). Mais les responsables élus qui entament leur mandat, par exemple, ont-ils le moyen de soumettre leurs communes à un audit financier (tout au moins) leur permettant d'en connaître la situation financière réelle léguée par leurs prédécesseurs, d'apprécier convenablement leur marge de manœuvre et d'élaborer alors leurs plans d'action (annuel et pluriannuel) de manière réaliste ? La réponse est évidente : les exécutifs communaux n'ont jamais eu la possibilité de procéder à un tel audit (au sens professionnel du terme), interne ou externe au demeurant.

Par ailleurs, lorsque le problème de l'endettement incontrôlé des communes s'était posé (au cours des années 2000 surtout), les pouvoirs publics concernés n'y avaient trouvé comme « solution » que la soumission (en 2009, réglementairement) de ces dernières au contrôle préalable des dépenses engagées³³, appelé communément « contrôle financier » (CF). Or, en dehors du fait qu'il peut être considéré comme une atteinte de plus (par le pouvoir central) au principe de décentralisation et à l'« indépendance » des Assemblées populaires communales (APC), ce contrôle n'a non seulement pas réglé ledit problème (dont les causes sont ailleurs), mais il est devenu lui-même parmi les principaux et récurrents problèmes soulevés par les élus locaux lorsqu'ils évoquent les entraves à leur action. En fait, l'essentiel de ce même contrôle budgétaire (vérification de la disponibilité des crédits et de l'exacte imputation de la dépense, c.-à-d. que celle-ci est décomptée sur le bon chapitre budgétaire, notamment) est effectué minutieusement par le comptable public (trésorier communal), avant d'accepter le paiement de toute dépense, sous sa responsabilité pécuniaire personnelle (il risque, par exemple, de verser, sur ses propres deniers, le montant d'une dépense payée par lui mais considérée comme irrégulière pour absence ou insuffisance de crédits, si sa responsabilité est mise en jeu par la Cour des comptes ou par le ministre des finances), sachant que le contrôleur financier n'est pas soumis à cette lourde responsabilité (lorsqu'il accepte, par exemple, l'engagement, en apposant son visa, d'une dépense entachée d'une imputation inexacte pour dissimuler une indisponibilité de crédits).

Certes, le CF peut assurer un rôle préventif dans les organismes publics d'une manière générale, en prémunissant notamment contre l'engagement de dépenses sans disponibilité de crédits ou en dépassement des crédits y afférents, et donc contre l'indiscipline budgétaire des ordonnateurs³⁴. Mais pour le cas des communes, ce rôle préventif du CF est souvent rendu inopérant par l'irresponsabilité de nombreux exécutifs communaux, juste avant la fin de leur mandat la plupart du temps. En effet, en tant qu'hommes politiques, les Présidents d'APC (P/APC) cherchent avant tout à maximiser leur propre fonction d'utilité. Autrement dit, ils pensent d'abord à

leur carrière politique (se faire réélire, briguer un mandat de sénateur...) et leurs décisions visent en premier lieu à réussir celle-ci (par la maximisation des voix obtenus lors des scrutins), d'où les dérives toujours possibles de leur action. Donc, dans ce jeu politique marqué par la propension à la démagogie, on n'a pas à s'interroger trop sur les motivations de ces « responsables » élus. Quant au mode opératoire utilisé, il est simple et relativement « efficace ». Il consiste en la passation de commandes (matérialisées par bons de commande, conventions...) pour la réalisation de travaux, la fourniture d'équipements ou la prestation de services au « profit » de la commune, sans se soucier de la disponibilité de crédits prévus (dans le budget communal) pour le paiement de ces dépenses engagées, qui sont parfois carrément étrangères aux missions et aux buts de la collectivité locale (CL). Et comme les règles de la comptabilité publique ne sont pas, en général, opposables aux particuliers de bonne fois (c.-à-d., dans ce cas, les opérateurs bénéficiaires des commandes), ceux-ci deviennent créanciers de la CL une fois prouvée l'exécution de leurs obligations contractuelles (service fait), et sont donc en droit de réclamer le paiement de leur créances par tous les moyens légaux. Mais sachant que les dépenses correspondantes ne peuvent pas être prises en charge par le trésorier communal (pour non disponibilité de crédits, notamment), ces moyens se limitent fréquemment à ester en justice la CL, devant la juridiction administrative, en principe³⁵. Le plus souvent, le créancier obtient gain de cause (à moins qu'il y ait preuve de l'usage de faux ou de l'absence de service fait). Une fois la décision de justice rendue exécutoire et la procédure de son exécution par voie judiciaire demeurée sans effet, ce dernier a le droit³⁶ de la présenter au trésorier de wilaya de son lieu de domicile qui opère un « crédit d'office » à son profit ou, pour reprendre une expression bien consacrée en la matière, « un débit d'office » du compte de la CL.

En fait, lorsqu'il s'agit d'un particulier bénéficiaire d'une décision de justice portant condamnation pécuniaire de la CL, le trésorier de wilaya paie d'abord le requérant du montant des causes (montant de la créance augmenté éventuellement des dommages et intérêts réclamés et accordés par le juge) de la décision définitive de justice en imputant ce montant sur le compte d'affectation spéciale n°302-038³⁷ ouvert dans les écritures du Trésor. Ensuite, pour le recouvrement des sommes par lui payées, le Trésorier opère un prélèvement sur le compte de la CL (autrement dit, il opère finalement un débit d'office de ce compte).

Dans certaines communes « riches » (qui bénéficient d'une rente fiscale importante), ces dépenses irrégulières et abusives surtout (car ne sont pas motivées par un quelconque intérêt général) peuvent monter à des centaines de millions de dinars à la fin de chaque mandat. Mais le hic c'est qu'il n'ya pour le moment aucun moyen efficace pour sévir contre les auteurs de ces dépassements (puisque c'est l'impunité des prédécesseurs qui incitent leurs successeurs à faire de même).

A cet égard, un contrôle effectué par la Cour des comptes en 2019³⁸, ciblant un échantillon de communes rattachées aux wilayas du sud-est du pays et concernant la période 2016-2018, a révélé l'importance du nombre de décisions de justice rendues à l'encontre de ces communes³⁹, suite à des litiges liés au non règlements des droits des créanciers. Selon la Cour, ces condamnations pécuniaires résultent, dans une grande proportion, de la violation par les ordonnateurs des dispositions législatives et réglementaires relatives à l'exécution des dépenses, en particulier l'engagement de dépenses sans disponibilité de crédits ou en dépassement des crédits alloués. Dans certaines communes contrôlées, la quasi-totalité des affaires contentieuses sont la conséquence de cette irrégularité, le reste concerne notamment la réalisation de dépenses non imputables au budget de la commune⁴⁰.

La Cour des comptes constate que les prélèvements d'office effectués suite à ces condamnations ont, dans certains cas, largement affecté les budgets de ces collectivités, appelées à

supporter des charges financières non prévues ainsi que des réparations pour les « dommages causés » aux fournisseurs. Dans certaines communes, il a fallu l'intervention des wilayas, de la Caisse de solidarité et de garantie des collectivités locales ou du ministère de l'intérieur pour assainir la situation des dépenses liées à leurs condamnations pécuniaires (subventions accordées et destinées au paiement de leurs dettes).

La Cour conclut qu'il apparaît clairement que le dispositif mis en place par les pouvoirs publics relatif à l'exécution des décisions de justices portant condamnations pécuniaires des CL connaît des entorses dans sa mise en œuvre, et que ce dispositif est devenu, pour certains gestionnaires des communes, un moyen pour dissimuler les irrégularités qu'ils commettent lors de l'exécution des dépenses et échapper ainsi aux procédures de contrôle préalable.

Mais la Cour des comptes n'est pas allée plus loin dans ses investigations et constatations pour aborder les insuffisances et les limites du processus de contrôle des dépenses publiques dans les communes, notamment le contrôle interne. En effet, à travers ses constatations en la matière (engagement de dépenses sans disponibilités de crédits ou étrangères aux missions des communes), qu'est-ce qui aurait empêché la Cour à recommander aux pouvoirs publics concernés (le ministre de l'intérieur et des CL, notamment) de promulguer un texte réglementaire instaurant une procédure de contrôle interne consistant, par exemple, à rendre tout bon de commande (ou tout autre document similaire) émis par un ordonnateur communal (P/APC) sans objet en l'absence de son visa par le responsable chargé du budget et de la comptabilité administrative (mais avec interdiction absolue de s'immiscer dans les attributions de l'ordonnateur en cherchant, par exemple, à discuter l'opportunité de l'opération objet de la commande), attestant que l'engagement comptable (qui précède normalement l'engagement juridique ou lui est concomitant) de la dépense en question est valide (c.-à-d. prévue dans le budget avec suffisamment de crédits). Il va sans dire que cette procédure devrait être surtout opposable aux particuliers (aucun argument « juriste » n'est valable à cet égard lorsque la fin est bien la préservation des deniers publics).

Dans certains cas, ces dépenses irrégulières (payées par les communes concernées par le biais de la procédure forcée citée plus haut) constituent de véritables dilapidations de fonds publics (comme le cas de ces P/APC du sud-est du pays qui achètent des centaines de moutons pour les distribuer gracieusement à leurs citoyens « électeurs », à l'occasion de Laid El Adha notamment). Comme telles, ces dépenses devraient exposer les ordonnateurs qui les engagent aux poursuites pénales, ce qui est susceptible d'en dissuader leurs successeurs (l'impunité encourage toujours d'aller plus loin dans la gabegie).

Par ailleurs, il est rare que les organes de contrôle externes évoquent la défaillance ou l'inefficacité du CI dans les organismes publics contrôlés (y compris l'absence d'un service d'AI). À titre d'exemple, le dernier rapport annuel de la Cour des comptes (2021) ne comporte aucune insertion sur l'état du CI dans les entités publiques contrôlées. Pourtant, les insuffisances du CI dans la plupart des administrations publiques algériennes sont considérées parmi les causes principales de leur inefficacité.

Eu égard à ce qui précède, on peut envisager la disparition progressive du contrôle externe préalable des dépenses engagées au profit d'un système de contrôle interne plus évolué et plus efficace. Et dans le cadre d'une évolution inéluctable (mais encore très hésitante) de l'Administration publique algérienne vers l'e-gouvernance, il est possible de dématérialiser totalement le contrôle financier (plus de contrôleurs financiers, plus de visas préalables, plus de paperasse...) en l'intégrant dans un système financier-comptable informatisé (en concevant, par exemple, une application permettant le contrôle budgétaire préalable instantané - l'exacte

imputation de la dépense et la disponibilité des crédits, notamment – lors de l'exécution de la phase comptable de la dépense publique).

III.2 Audit et fiabilité de l'information financière dans les organismes publics

Contrairement aux entreprises économiques et autres établissements à caractère industriel et commercial du secteur public (qui sont soumis à un audit financier légal, c.-à-d. le commissariat aux comptes), les entités administratives de ce secteur restent à la traîne quant à l'examen annuel de leurs comptes par un auditeur (pour exprimer une opinion sur leur régularité et leur sincérité) et la publication d'informations financières et comptables fiables.

En effet, les organismes publics en Algérie ne sont soumis actuellement ni à un audit légalement organisé ni à tout autre audit au sens professionnel du terme (même si, par un abus de langage, on utilise parfois le vocable « audit » pour parler de tel ou tel contrôle exercé sur un organisme public). Pour ce qui est de l'Etat, en attendant l'entrée en vigueur (en 2023) de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) qui prévoit la certification des comptes de l'Etat (au regard des principes de régularité, de sincérité et de fidélité) par la Cour des comptes (en tant que commissaire aux comptes de celui-ci) et la publication d'états financiers fiables (balance générale des comptes, compte de résultats, bilan et annexes), on se contente pour le moment de la promulgation (reprise depuis 2011, après une interruption de près de 25 ans) de la loi de règlement budgétaire de l'exercice N-3 qui fixe définitivement les résultats des opérations budgétaires et des comptes spéciaux du trésor, et des opérations de trésorerie. Mais vue son indigence en informations, cette loi (focalisée essentiellement sur la phase budgétaire et sur les principaux agrégats de l'exécution du budget) reste d'un intérêt très limité.

On peut aussi évoquer le cas d'une autre catégorie importante d'organismes publics, à savoir les collectivités locales. Certes, celles-ci sont tenues d'éditer des comptes annuels (comptes administratifs des ordonnateurs et comptes de gestion des comptables publics) ; ces comptes restent néanmoins non certifiés par un organe ou un professionnel indépendant avant d'être soumis aux assemblées délibérantes des communes et des wilayas (APC et APW) pour approbation. Mais qu'en est-il de l'apurement des comptes des comptables publics des CL (trésoriers communal et de wilaya) effectué par la Cour des comptes (Chambres territoriales et première Chambre respectivement)?

Il s'agit, en fait, du jugement de ces comptes (vérifier leur exactitude et leur régularité avant de se prononcer sur la responsabilité des comptables publics concernés) par la Cour des comptes en tant que juridiction financière. Ce jugement n'aboutit pas à se prononcer sur la fiabilité d'informations financières destinées à la CL elle-même ou aux tiers concernés, mais se termine par la décharge du comptable de sa responsabilité pécuniaire personnelle ou par sa mise en débet (si cette responsabilité est mise en jeu). Il s'agit donc d'un jugement d'une nature fondamentalement différente de celui d'un audit (dans la méthode employée, les objectifs visés, la périodicité de l'examen, les suites données...).

Il est à noter que ces divergences découlent de la spécificité du modèle français en matière d'examen des comptes publics par l'ISC, organisée le plus souvent en juridiction financière (Cour ou tribunal des comptes), et que l'Algérie a choisi de suivre (en adoptant le système de comptabilité publique duquel ce modèle de contrôle fait partie intégrante). Car dans les pays anglo-saxons (Etats-Unis, Grande-Bretagne, Canada...) ainsi que la plupart des pays arabes, les ISC (non dotées d'attributions juridictionnelles) ont adopté les principes d'un audit sur les états financiers des organismes publics (avec la même définition que celle applicable aux entreprises), ce qui permet à ces organismes (qui appliquent des systèmes comptables proches de ceux des entreprises mais

adaptés à leurs spécificités) de présenter des informations financières fiables et à mettre à la disposition des citoyens des chiffres compréhensibles.

D'un autre côté, on remarque que la Norme algérienne d'audit - NAA 610 «Utilisation des travaux des auditeurs internes»⁴¹ en matière d'audit financier « oblige » l'auditeur externe à prendre en compte les travaux de l'auditeur interne ainsi que leur incidence potentielle sur les procédures d'audit externe. Mais cette obligation reste discutable au vu des conditions strictes posées par l'ISA 610 (même intitulé que la NAA 610), transposée en partie dans la norme algérienne, ainsi que par la norme ISA 315 « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement ». D'une manière générale, ces deux normes (et autres) énoncent que c'est à l'auditeur externe qu'il revient de déterminer si la fonction d'audit interne est susceptible d'être utile pour les besoins de l'audit (après avoir pris connaissance de plusieurs aspects de cette fonction, notamment la nature de ses responsabilités et la façon dont elle s'intègre dans la structure organisationnelle de l'entité, et si les travaux des auditeurs internes sont susceptibles d'être adéquats pour les besoins de l'audit).

La norme ISA 610 a été adaptée au secteur public (administratif) par la norme ISSAI 1610 publiée par l'INTOSAI. Dans le cadre de la coordination et de la coopération entre les ISC et les auditeurs internes au sein du secteur public qu'elle recommande, l'INTOSAI met d'abord l'accent sur le fait que les ISC (en tant qu'auditeurs externes) et les auditeurs internes partagent les objectifs de promouvoir la bonne gouvernance en contribuant à la transparence et à la justification des dépenses publiques, d'une part, et de favoriser une Administration publique efficiente, efficace et économe (bien que qu'ils assument des rôles différents et clairement définis)⁴², d'autre part. A cet effet, l'ISSAI 1610 énonce que « *Si le service de contrôle interne (c.-à-d. l'AI) est jugé efficace, il faudra s'efforcer, sans restreindre le droit de l'institution supérieure de contrôle des finances publiques d'effectuer un contrôle d'ensemble, d'établir un partage ou une répartition des tâches les mieux appropriées et de préciser la collaboration qui doit exister entre l'institution supérieure de contrôle des finances publiques et le service de contrôle interne* ».

Mais comme l'ISA 610, l'ISSAI 1610 considère que les critères d'indépendance et d'objectivité de l'audit sont aussi essentiels pour les ISC que pour les auditeurs internes, et que l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur interne sont des facteurs importants que les ISC doivent prendre en considération lorsqu'elles déterminent si elles pourront coopérer de façon coordonnée avec l'auditeur interne et dans quelle mesure elles peuvent utiliser le travail de ce dernier. Ainsi, lorsque l'ISC fait appel à un auditeur interne, elle doit recourir à des procédures qui lui permettent de s'assurer que ce dernier s'acquitte de sa mission avec le soin requis et conformément aux normes d'audit pertinentes. Elle peut être amenée à examiner le travail ainsi effectué pour en vérifier la qualité. Et lorsqu'elle décide que la fonction d'AI d'une entité pourrait être pertinente dans le cadre de son audit, elle détermine si et dans quelle mesure elle peut utiliser le travail spécifique des auditeurs internes et dans l'affirmative, si un tel travail est adapté au regard des visées de l'audit. Mais l'ISC porte seule la responsabilité des opinions d'audit qu'elle exprime, laquelle n'est en rien diminuée par l'utilisation du travail des auditeurs internes.

À ce sujet, la Cour des comptes, en tant qu'auditeur externe, ne pourra demain, lors de la certification des comptes de l'Etat, utiliser les travaux des services d'AI dans les administrations publiques (de l'État) qui en seraient dotées que si ces travaux sont conformes aux normes d'audit.

Et avec l'application de la LOLF, qui prévoit le passage de l'Etat à la comptabilité générale fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations (tout en gardant sa comptabilité budgétaire), a-t-on déjà mesuré l'importance d'un AI comptable et financier (l'une des missions de

la fonction d'AI) pour renforcer l'audit externe de cette comptabilité (effectué, en principe, par la Cour des comptes), laquelle devrait être établie et auditée (certifiée) selon des normes comptables et d'audit applicables aux entreprises, en tenant compte nécessairement des spécificités des services publics?

La contribution de l'AI à cet égard réside principalement dans l'assurance raisonnable qu'il peut donner sur la qualité des comptes préalablement à leur certification, ce qui aiderait le certificateur à se prononcer sur leur validité.

Par ailleurs, dans sa définition de la fonction d'AI⁴³, l'INTOSAI met l'accent surtout sur les circuits comptables et financiers dont les gestionnaires d'une unité (publique) acquièrent, par le biais de l'AI, la certitude qu'ils fonctionnent d'une manière qui réduit au maximum les risques de fraude, d'erreurs, de non-rentabilité ou de gaspillage. Autrement dit, l'incertitude sur le fonctionnement des circuits comptables et financiers peut exposer l'unité à tous les risques, y compris le manque de fiabilité des informations financières.

III.3 Instauration de la fonction d'AI dans l'État: utiliser les moyens du bord pour commencer

En attendant la mise en œuvre de la LOLF, la démarche de performance dans les entités de l'État en Algérie (basée essentiellement sur la gestion axée sur les résultats et la responsabilisation des gestionnaires) reste à asseoir et surtout à préparer dès à présent. Et entre autres outils de gestion à mettre à la disposition des dirigeants de ces entités en vue d'améliorer les résultats de la gestion publique en termes d'efficacité, d'efficacités et de qualité de service rendu au citoyen, il y a l'AI qu'il faut d'ores et déjà commencer à réfléchir sérieusement (au moins) à mettre en place dans les départements ministériels (les premiers concernés). Autrement, comment va-t-on demain se « débrouiller » pour avoir, par exemple, l'assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des opérations de ces départements (relatives à la mise en œuvre des politiques publiques notamment)?

Mais puisque la nécessité d'instaurer la fonction d'AI dans l'Etat se fera ressentir à brève échéance (celui-ci étant appelé, à partir de 2023, à soumettre ses comptes à un audit financier externe rigoureux et ses programmes à l'évaluation de performance, pour être ensuite soumis - comptes et programmes - à l'examen du Parlement), il est pratique de commencer par charger les Inspections générales (IG) des ministères de la fonction d'AI. Placées au sommet de la hiérarchie (rattachées directement aux ministres) et indépendantes donc par rapport aux structures des ministères, ces Inspections exercent déjà des activités de contrôle et d'évaluation. Et elles disposent d'agents (inspecteurs) ayant capitalisé une grande expérience et sont bien imprégnés du cadre législatif et réglementaire, des spécificités des activités, des stratégies et des enjeux des politiques publiques de leurs secteurs respectifs⁴⁴.

En fait, les Normes ISA 610 et ISSAI 1610 citées plus haut ne définissent pas les auditeurs internes comme des personnes appartenant exclusivement à un service d'AI, mais comme des personnes effectuant les tâches dévolues à la fonction d'audit et pouvant appartenir à un service d'AI ou à une fonction équivalente.

Il est cependant évident que de simples remaniements de missions et redéploiement de personnels au niveau des IG ne suffisent pas pour exercer d'une manière professionnelle la fonction d'AI. Pour cela, et conformément aux Normes internationales d'AI, le personnel auquel serait confié cette mission devrait subir une formation de base en audit, puis des formations complémentaires périodiques pour garantir sa compétence en matière d'AI.

Par ailleurs, il est indispensable d'opérer une séparation nette et précise entre les missions d'inspection classiques d'une IG (rôle de « policier ») et ses missions d'AI telles que définies dans le cadre des Normes internationales d'AI.

Mais une fois la décision politique prise de mettre en place la fonction d'AI⁴⁵ dans l'État et dans d'autres organismes publics éventuellement, il faut surtout donner une importance particulière aux deux conditions essentielles suivantes pour le succès de cette fonction : la compétence des auditeurs et l'exploitation des résultats de l'audit.

En ce qui concerne la première condition, il est surtout indispensable de mettre à la tête du service d'AI une personne compétente et dynamique, capable d'insuffler aux autres auditeurs le professionnalisme nécessaire pour l'exercice de cette fonction. Cependant, il ne s'agit pas de recruter ou de former uniquement des auditeurs de carrière ; l'idéal serait de disposer d'une équipe pluridisciplinaire, c.-à-d. formée d'auditeurs de formation et d'auditeurs ou collaborateurs de profils divers et issus de différents domaines ou fonctions, et bien expérimentés. Car en se contentant d'une équipe d'auditeurs professionnels, il y a un risque de voir ces derniers se focaliser « entre eux » sur un formalisme stérile (comme donner plus d'importance à l'application formelle des techniques d'audit et à la confection de rapports « conformes » aux normes mais sans valeur ajoutée réelle en matière d'assurance objective et pertinente que l'AI fournit, et de contribution efficace à la gestion des risques, notamment). À cet égard, parmi les critères déterminants pour juger de la qualité de l'audit, il ya la satisfaction des audités eux-mêmes (les responsables opérationnels) quant à la pertinence des observations concernant leur gestion et des recommandations y afférentes. Mais la qualité de l'audit doit être soumise au final à des évaluations externes, réalisées au moins tous les cinq ans par des évaluateurs qualifiés, indépendants et extérieurs à l'organisation, comme l'exige les Normes d'AI.

Pour ce qui est de la deuxième condition, et contrairement aux entreprises où les résultats de l'AI sont généralement exploités avec plus ou moins de célérité par les managers, il n'est pas évident que les décideurs et autres responsables des organismes publics soient toujours prêts à exploiter les résultats des audits, à long terme surtout, préférant donner la priorité à l'action politique à court terme et à l'urgence du moment.

Par ailleurs, pour garantir le plus haut degré possible d'exploitation de ses résultats, la fonction d'AI doit toujours être soutenue et valorisée par le premier responsable de l'entité (duquel elle doit dépendre hiérarchiquement) pour mieux se faire accepter par les services opérationnels. À ce sujet, l'expérience (à travers le monde) démontre qu'il y a souvent un obstacle psychologique à franchir après la mise en place d'un service d'AI dans un organisme public qui doit travailler, en toute indépendance, avec les hauts responsables de celui-ci, ce qui rend leur soutien indispensable aussi, en les incitant notamment à faire savoir ce qu'ils attendent de l'AI. Ainsi seront-ils plus enclins à collaborer avec les auditeurs pour l'intérêt général de l'organisme.

La compétence des auditeurs est donc une condition nécessaire pour un bon démarrage de la fonction d'AI, mais insuffisante pour affirmer la réussite de celle-ci dans la durée si les résultats de l'audit restent en fin de compte inexploités.

Conclusion

Après avoir acquis définitivement ses lettres de noblesse dans les entreprises, l'AI a commencé aussi (durant les trois dernières décennies surtout) à occuper une place de plus en plus importante dans les organismes publics en tant qu'élément essentiel du système de contrôle interne et comme outil moderne de gestion. Mais pour prouver réellement son efficacité et justifier donc son utilité dans ces organismes, l'AI doit être exercé rigoureusement selon les normes, les techniques et les méthodes professionnelles convenues.

En Algérie, l'AI reste encore méconnu dans les organismes publics. Ceci est dû notamment à une certaine conception du contrôle relatif à ces organismes, qui a toujours privilégié les modes de contrôle externe au détriment de ceux du contrôle interne. Mais puisque la modernisation de leur gestion sera tôt ou tard inévitable (sous la pression, entre autres, des citoyens qui exigeront d'eux plus de transparence et d'efficacité dans la gestion des ressources publiques, et une meilleure qualité de prestation de services), il est plus judicieux de commencer d'ores et déjà, sinon à y implanter la fonction d'AI, du moins à engager sérieusement la réflexion pour le faire à plus ou moins brève échéance.

Références

¹ Inspiré par le modèle marchand, la NGP tend à subordonner l'État au marché. De fait, en postulant l'efficacité supérieure de celui-ci, elle suggère, dans l'une de ses modalités, de privatiser plusieurs tâches étatiques et de libéraliser au plus vite les secteurs épargnés. Cette vision réduit l'État à un régulateur neutre, assurant le déroulement sans distorsion du jeu de la concurrence entre opérateurs privés. Poussés à l'extrême, certains principes de la NGP risquent en effet de se trouver en opposition avec les règles fondatrices des services publics dans une démocratie.

² Par organismes publics, on désigne ici les entités publiques (État, collectivités locales, établissements publics à caractère administratif...), qui sont généralement assujetties au droit administratif et aux règles de la comptabilité publique et qui peuvent constituer ce qu'on peut appeler « le secteur public administratif » (par rapport au « secteur public économique », constitué généralement des entreprises et autres établissements publics à caractère industriel et commercial).

³ J.-F. Gavanou, C. Guttman, J. Le Vourc'h, Sous la direction de Gérard Valin (2006), **Controlor & Auditor**, Dunod, Paris, p.36.

⁴ En français, Comité de l'organisme de parrainage de la commission Treadway. Treadway est le nom du sénateur américain qui, en 1985, a mis en place un groupe de travail (la commission Treadway) pour réfléchir sur la modernisation du C.I, et qui a souligné la nécessité de donner aux chefs d'entreprises un outil, un référentiel de concepts leur permettant de mieux maîtriser leurs activités. Mais le Cadre de référence centré sur le CI ne doit pas être confondu avec le Cadre de référence pour « la gestion des risques », élaboré et diffusé en 2004 par le même groupe de travail et qu'on appelle le COSO2.

⁵ A titre d'exemple, pour la mise en œuvre du Sarbanes Oxley Act (SOX), adopté par les Etats-Unis en 2002, à la suite des nombreux scandales financiers qui ont secoué les entreprises américaines à la fin des années 1990 et au début des années 2000, la Securities and Exchange Commission (SEC) et le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ont fortement recommandé aux entreprises américaines et étrangères cotées à New York d'adopter le COSO comme référentiel de contrôle interne. C'est que les recommandations du COSO ont pour ambition de s'appliquer à toutes les sociétés y compris celles de taille modeste, pour lesquelles des recommandations spécifiques sont élaborées.

⁶ Les recommandations du COCO s'appliquent à tous les types d'organisations : organismes des secteurs public et privé à but lucratif, organismes sans but lucratif, administrations centrales ou locales.

⁷ IFAC/IAS (2000), **Les mots de l'audit**, Éditions Liaisons, Paris, p.17.

⁸ É. Bertin, C. Godowski, R. Khellasi (2013), **Manuel Comptabilité et Audit**, Éditions BERTI, Alger, p.568.

⁹ R. Bethoux, F. Kremper, M. Poisson (1986), **L'audit dans le secteur public – Méthodes et pratiques**, CLET Éditions, Paris, P.37.

¹⁰ Organisation de coopération et de développement économique - OCDE (2021), **Contrôle interne, gestion des risques et audit du secteur public**. <https://www.oecd.org/fr/gov/ethique/redevabilite-secteur-public/> (17/12/2021)

¹¹ INTOSAI (2022), **Normes professionnelles**. <https://www.intosai.org/fr/a-propos-de-lintosai/normes-professionnelles>

¹² É. Bertin, C. Godowski, R. Khellasi (2013), **Manuel Comptabilité et Audit**, op.cit. p.565.

¹³ Jacques Renard (2015), **Théorie et pratique de l'audit interne**, Groupe Eyrolles, Paris, p.146.

¹⁴ Lorsque les systèmes de comptabilité et d'information sont informatisés, l'auditeur doit déterminer si les contrôles internes fonctionnent bien de façon à ne laisser passer que des données parfaitement justes, fiables et complètes.

¹⁵ INTOSAI (2022), **The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements**, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). www.issai.org

¹⁶ L'INTOSAI rassemble 185 Institutions supérieures de contrôle (ISC) de pays membres de l'ONU ou de ses institutions spécialisées. Elle a publié des Normes de contrôle et des Directives pour l'élaboration des normes de contrôle interne. Elle a également publié un code de déontologie énonçant qu'il incombe à chaque ISC d'élaborer son propre code de déontologie prenant pour modèle les valeurs et principes contenus dans le code de l'INTOSAI. Les ISC jouent un rôle majeur en matière de vérification des comptes publics et de contrôle des opérations du secteur public, et contribuent ainsi à promouvoir une gestion transparente des fonds publics et à la responsabilisation financière.

¹⁷ Il faut cependant reconnaître que l'auditeur interne contribue fortement à la mise en place des dispositifs de CI et à les améliorer, étant amené à constater (lors de ses missions) des situations de risques et à proposer des recommandations permettant de les diminuer

¹⁸ É. Bertin, C. Godowski, R. Khellasi (2013), **Manuel Comptabilité et Audit**, op.cit, p.566-567.

¹⁹ Jacques Renard (2015), **Théorie et pratique de l'audit interne**, op.cit. p.5.

²⁰ Ces trois principes (économie, efficacité et efficacie) sont souvent interdépendants. Ils constituent les critères de jugement de l'auditeur dans tous les audits opérationnels. Ils découlent d'un modèle très familier aux économistes et qui s'est révélé d'une grande force d'explication dans le secteur public (l'activité de nombreuses entités de ce secteur consiste à utiliser des ressources, à les transformer par de l'organisation, de la gestion, de la « technologie » en biens et services, au bénéfice de la population ou de catégories d'utilisateurs).

²¹ Bethoux, F. Kremper, M. Poisson (1986), **L'audit dans le secteur public–Méthodes et pratiques**, op.cit.p.32-33.

²² Op.cit. p.33-34.

²³ Le concept de « value for money - VfM » (valeur obtenue pour l'argent dépensé) peut être défini, en général, comme étant l'utilité tiré de tout achat ou de toute somme d'argent dépensée. Il est synonyme de : optimisation, retour sur investissement, rapport qualité-prix, etc. En ce qui concerne les dépenses publiques, il s'agit de se préoccuper de l'économie (minimisation des coûts), de l'efficacité (maximisation des rendements ou « output ») et de l'efficacie (atteinte de tous les résultats attendus). La VfM doit comprendre également la valeur des actifs (value of equity).

²⁴ Le développement de l'audit externe public est lié surtout à la mission de contrôle du pouvoir législatif sur les finances publiques. Pour cela, il est généralement assisté par l'ISC. Dans cette optique, l'ISC peut contribuer (théoriquement, du moins) à un meilleur fonctionnement des services publics et à rassurer donc les citoyens sur la bonne gestion des fonds publics par le Gouvernement.

²⁵ IFACI (2017), **Cadre de référence internationale des pratiques professionnelles**. https://docs.ifaci.com/wp-content/uploads/2018/05/CRIPP_2017_Definition.pdf

²⁶ IFACI et AMRAE, **Trois lignes de maîtrise pour une meilleure performance** – Fiabiliser la stratégie par une gestion organisée des risques. https://docs.ifaci.com/wpcontent/uploads/2018/03/Trois_lignes_de_ma%C3%A9trise_pour_une_meilleure_performance.pdf

²⁷ É. Bertin, C. Godowski, R. Khellasi (2013), **Manuel Comptabilité et Audit**, op.cit, p. 554.

²⁸ Même si sa mise en place paraît très récente (par rapport à d'autres pays), les pratiques de l'audit interne dans les administrations de l'État français évoluent néanmoins rapidement et se rapprochent des normes professionnelles internationales de l'IIA/ IFACI qui sont déjà mises en œuvre en tout ou partie sans modification. Le respect des normes d'audit interne est contrôlé par la Cour des comptes pour les audits comptables et financiers et par le comité d'harmonisation de l'audit interne pour les audits métiers (audit opérationnel).

²⁹ Hervé BOULLANGER, **L'audit interne dans le secteur public**, E.N.A. | *Revue française d'administration publique*, 2013/4 - N° 148, pages 1029 à 1041. <http://www.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2013-4-page-1029.htm>

³⁰ Christian De Visscher et Laurent Petit, **L'audit dans l'Administration publique : un état des lieux dans les ministères fédéraux**, Pyramides - Revue du Centre d'Études et de Recherches en Administration publique, mai 2002, Bruxelles (Belgique). <https://journals.openedition.org/pyramides/473?lang=en&gathStatIcon=true>

³¹ Jacques Renard (2015), **Théorie et pratique de l'audit interne**, op.cit. p. 36-42.

³² Créée par décret présidentielle n° 21-540 du 28 décembre 2021, JO n° 98.

³³ Décret exécutif n°92- 414 du 14 novembre 1992 relatif au contrôle préalable des dépenses engagées, modifié et complété, JO n° 82.

³⁴ Même si certains ordonnateurs qui détiennent d'importants pouvoirs politiques et administratifs, comme les ministres et les walis, arrivent généralement à passer outre, de fait surtout, ce contrôle (comme l'ordre verbal donné par un wali à un opérateur économique d'entamer l'exécution des travaux d'une opération d'équipement public non inscrite dans le budget de la wilaya et n'a aucun caractère urgent, suivi d'un autre ordre à ses subordonnées de « se débrouiller » pour régulariser la situation).

³⁵ Mais on a vu des communes condamnées par des tribunaux ordinaires (sections commerciales) pour des créances impayées réclamées par des particuliers, et qui justifiaient leur « compétence » par le fait qu'il s'agissait d'une « relation commerciale » entre la commune et son créancier, ce qui est inexact ; la commune étant une personne morale de droit public, le litige l'y opposant à un particulier pour ledit motif est du ressort de la juridiction administrative.

³⁶ En vertu de la loi n°91-02 du 08 janvier 1991 relatives aux dispositions particulières à certaines décisions de justices, JO n° 02.

³⁷ Initialement créé par l'ordonnance n°75-48 du 17 juin 1975 relatives à l'exécution des décisions de justice et des sentences arbitrales (JO n° 53) et repris par la loi n°91-02 suscitée qui abroge cette ordonnance.

³⁸ Rapport annuel de la Cour des comptes (2021), page 356 et suivantes. <https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2022/01/Rapport-Annuel-2021-F-2.pdf>

³⁹ Les jugements portant des condamnations prononcées à l'encontre des communes contrôlées, présentés aux trésoreries des wilayas pour exécution, en application des dispositions de la loi 91-02 susvisée, durant la période sous revue, ont atteint le nombre de 648 décisions, dont 98,46% des affaires sont relatives au règlement des créances (le reste soit 1,54% se rapporte aux litiges du foncier). Le montant global des condamnations pécuniaires s'élève à 2,459 milliards de DA. Rapport annuel de la Cour des comptes (2021), op.cit.

⁴⁰ Par exemple, les communes d'Illizi, In Amenas et Bordj Omar Driss (Wilaya d'Illizi), ont procédé à l'acquisition d'un nombre important de moutons, estimé à 1 344 têtes, au profit de leurs citoyens, pour un montant global de 65,659 millions de DA. Rapport annuel de la Cour des comptes (2021), op.cit.

⁴¹ Décision du ministre des finances n°23 du 15 mars 2017 portant Normes algériennes d'audit.

⁴² INTOSAI (2019), **Coopération et coordination entre les ISC et les auditeurs internes au sein du secteur public**, Professional Standards Committee, Copenhagen. K Denmark, p. 4.
https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/intosai_gov_9150f.pdf

⁴³ L'INTOSAI définit une fonction d'audit interne en ces termes: «Moyens fonctionnels par lesquels les gestionnaires d'une unité acquièrent au sein même de cette unité la certitude que les circuits comptables et financiers dont ils sont responsables fonctionnent d'une manière qui réduit au maximum les risques de fraudes, d'erreurs, de non-rentabilité ou de gaspillage». INTOSAI (2019), op.cit.

⁴⁴ Cette adaptation (exercice de la fonction d'AI par des organes de contrôle existants) peut s'appliquer aussi aux IG des wilayas dont la position hiérarchique (placées sous l'autorité des walis) et les missions (évaluation de l'activité des structures et organes des wilayas, notamment) sont similaires à celles des IG ministérielles.

⁴⁵ Le terme « fonction d'audit interne » est défini dans la Norme ISA 610 comme : « Activité d'évaluation mise en place au sein de l'entité, ou rendue par un prestataire de l'entité. Ses tâches incluent, entre-autres, l'examen, l'évaluation et le suivi du caractère adéquat et de l'efficacité du contrôle interne. »