



Démocratie locale et régionale

Audit interne au niveaux local et régional

Audit interne au niveaux local et régional

Table des matières

Page

L'AUDIT INTERNE DANS LES REGIONS ET LES MUNICIPALITES EN EUROPE	3
Introduction	3
I LE CADRE JURIDIQUE DE L'AUDIT INTERNE DANS LES COLLECTIVITES TERRITORIALES	3
1.1 Les pays qui n'ont pas de cadre juridique national	3
1.2 Les pays qui ont adopté un cadre juridique national	3
II PRATIQUE, CODES ET PROCEDURES	3
2.1 Pratique de l'audit interne.....	3
2.2 Codes et procédures	3
III STATUT DE L'AUDIT INTERNE	3
3.1 Statut des auditeurs internes des collectivités territoriales	3
3.2 Recrutement, rémunérations et compétences	3
3.3 Formation et assurance qualité	3
3.4 Indépendance	3
IV ORGANISATION DE LA MISSION D'AUDIT INTERNE.....	3
4.1 Définition de la mission d'audit interne.....	3
4.2 Organisation de la mission d'audit interne	3
V DIFFERENTES MISSIONS DE L'AUDIT INTERNE	3
5.1 L'audit de l'organisation interne et du système de gouvernance... ..	3
5.2 L'audit de conformité	3
5.3 L'analyse des risques.....	3
5.4 L'audit de la performance (de création de valeur ajoutée)	3
VI COMMUNICATION DES RESULTATS DE L'AUDIT INTERNE.....	3
6.1 Les destinataires du rapport d'audit interne	3
6.2 La publicité du rapport d'audit	3

VII	MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS	3
7.1	La surveillance des suites données aux observations et recommandations.....	3
7.2	L'information de l'assemblée délibérante par l'auditeur externe... ..	3
VIII	RELATIONS ENTRE AUDIT INTERNE ET AUDIT EXTERNE	3
	CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS	3
	Annexe.....	3
	Charte de l'audit de la ville de Sunderland au Royaume-Uni	3

L'AUDIT INTERNE DANS LES REGIONS ET LES MUNICIPALITES EN EUROPE

Introduction

Le Comité directeur sur la démocratie régionale et locale a publié en 1999 (Communes et régions d'Europe n° 66) un rapport sur le contrôle et l'audit de l'action des collectivités locales et la Recommandation [n° R (98) 12] du Comité des ministres aux Etats membres qui lui a fait suite.

L'idée centrale de ce rapport et de cette recommandation est que les contrôles qui s'exercent sur les actes des collectivités locales doivent s'adapter à l'évolution de ces dernières dont les compétences et l'autonomie ne cessent de se développer, conformément au principe énoncé par la Charte européenne de l'autonomie locale selon lequel "l'exercice des responsabilités publiques doit, de façon générale, incomber de préférence aux autorités les plus proches des citoyens".

Parmi les alternatives au contrôle administratif préconisées par la Recommandation précitée pour continuer d'assurer, dans ce contexte nouveau, le respect des principes de l'Etat de droit et la bonne gestion des biens publics au service des citoyens, figurait notamment le renforcement des mécanismes de contrôle interne.

L'intérêt pour les collectivités territoriales de se doter d'un contrôle interne performant a encore été rappelé par le "Manuel de bonnes pratiques sur l'éthique publique au niveau local" adopté par la Conférence sur les standards éthiques dans le secteur public qui s'est tenue à Noordwijkerhout en Hollande les 31 mars et 1er avril 2004.

En effet la plus grande autonomie des collectivités territoriales, la diminution ou la disparition des contrôles a priori, bref l'allègement ou la suppression de la tutelle de l'autorité supérieure ont pour contrepartie une plus grande responsabilité de ces collectivités et de leurs dirigeants, que ce soit du point de vue politique, financier, civil ou pénal. Cette responsabilité est d'autant plus grande que le champ de compétences des administrations locales ne cesse de s'étendre et que leurs budgets augmentent en proportion.

Il est donc de l'intérêt des collectivités territoriales et de leurs gestionnaires de se prémunir eux-mêmes dans toute la mesure du possible contre les risques de toute nature que la gestion de leurs affaires et de leurs budgets leur fait encourir toujours davantage, et c'est là précisément la fonction du contrôle interne. En effet le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures d'organisation et des procédures qu'une organisation met en place pour minimiser ses risques et pour lui permettre de réaliser ses objectifs dans les meilleures conditions.

Mais il ne suffit pas de mettre en place un contrôle interne. Il est indispensable de l'analyser en permanence afin de s'assurer de son efficacité et d'y apporter les améliorations requises. Cette mission de contrôle de la qualité et de la pertinence du contrôle interne est celle de *l'audit interne*. Sa mission est de valider le contrôle interne au service des responsables de la gestion de la collectivité territoriale.

C'est en raison de son rôle indispensable au bon fonctionnement *du contrôle interne* que le CDLR a estimé utile d'examiner dans quelles conditions *l'audit interne* était mis en place par les collectivités territoriales des pays membres du conseil de l'Europe, de repérer les difficultés éventuelles mais aussi les "bonnes pratiques", et de proposer ainsi des pistes pour en améliorer l'efficacité.

Pour préparer cette étude le CDLR a adressé à l'ensemble des Etats membres deux questionnaires très complets, l'un portant sur l'audit interne dans les régions, l'autre sur l'audit interne dans les municipalités. L'objectif de l'enquête était ainsi présenté :

"L'audit interne peut contribuer de manière importante à une utilisation efficiente et efficace des ressources à disposition des régions et des municipalités et à faire en sorte que les moyens soient affectés conformément aux besoins de la population et aux programmes et politiques adoptés. Le but de la présente enquête est de connaître les pratiques des pays membres du Conseil de l'Europe en matière d'audit interne et de connaître les moyens qu'ils affectent à cette tâche. Les réponses à l'enquête indiqueront quelles sont les priorités – audit de conformité ou audit de performance – dans les différents pays. Les études réalisées jusqu'ici ont montré qu'il existe d'importantes différences entre pays tant dans le rôle assigné au contrôle interne, que dans l'organisation et la conduite des opérations.

En vue d'identifier les meilleures pratiques, il est intéressant de savoir si les recommandations des services d'audit interne conduisent effectivement à une amélioration des processus de contrôle des risques dans les régions et les municipalités et à celle de l'efficience et de l'efficacité. Au cas où il existe des obstacles à la mise en œuvre des recommandations professionnelles, il est important de les identifier."

Vingt et un Etats ont répondu complètement ou partiellement. Quelques Etats ont transmis les questionnaires à un certain nombre de régions ou de municipalités et présentent une synthèse des réponses qu'ils ont eux-mêmes reçues. Quelques questionnaires renseignés directement par des régions ou des municipalités ont été également retournés au CDLR. Dans la plupart des cas les Etats ont répondu en fonction de la connaissance plus ou moins complète qu'ils avaient de la pratique de leurs collectivités territoriales. Au total, trente six questionnaires ont été renvoyés dont treize concernent les régions et vingt les municipalités. En outre trois réponses hors questionnaire traitent des deux catégories de collectivités.

L'étude qui va suivre ne se limite pas à une simple présentation des réponses reçues, même si elle s'appuie sur leur exploitation. Ainsi la place qui sera donnée aux différents thèmes traités ne reflètera pas nécessairement celle qu'ils occupent dans les questionnaires.

I LE CADRE JURIDIQUE DE L'AUDIT INTERNE DANS LES COLLECTIVITES TERRITORIALES

1.1 Les pays qui n'ont pas de cadre juridique national

Sur vingt et un Etats qui ont répondu au questionnaire seuls dix disposent d'une législation ou d'une réglementation nationale rendant obligatoire ou recommandant la mise en place de l'audit interne dans les régions et/ou les municipalités.

Les raisons avancées par les Etats qui ne disposent pas de règles nationales sont très diverses.

Pour certains Etats, aucune obligation n'est faite aux régions en raison de la nature fédérale du pays, les régions étant elles-mêmes libres d'imposer ou non aux municipalités dans leur ressort de se doter d'un audit interne.

Cinq pays considèrent que les collectivités territoriales n'ont pas besoin d'un audit interne dans la mesure où les missions attendues d'un tel service sont correctement effectuées par l'audit externe, notamment pour ce qui concerne le contrôle et l'évaluation du contrôle interne. Ils qualifient leur système de contrôle de "moniste".

Ces réponses se comprennent mieux si l'on prend en compte ce que l'on peut connaître par ailleurs des pays concernés. Dans les pays scandinaves par exemple, il existe une très ancienne tradition de contrôle dans les collectivités territoriales. Ce contrôle est qualifié d'externe parce qu'il s'exerce à l'égard de l'administration sous la responsabilité de membres du conseil délibératif, assistés par des professionnels libéraux de la révision comptable et de l'audit. Mais du fait que ces responsables du contrôle appartiennent, en tant qu'élus, à la collectivité contrôlée et qu'ils sont assistés également par des fonctionnaires de cette dernière, ils considèrent que leur contrôle assure également les missions qui ailleurs sont celles de l'audit interne.

Il est intéressant cependant de noter la situation de la Norvège où, selon les réponses reçues, la ville d'Oslo a mis en place un service spécifique d'audit interne qui consacre 80% de son activité à l'audit de performance et seulement 20 % à l'audit de conformité. Cette collectivité, la plus importante du pays, a vraisemblablement considéré que le système de contrôle externe traditionnel en Norvège ne suffisait pas à assurer un audit de performance à la hauteur des besoins d'une ville gérant des services nombreux avec un personnel et un budget importants.

En Finlande, la législation prévoit que les organes exécutifs des collectivités locales organisent le contrôle interne de la collectivité ; les auditeurs externes (nommés par le conseil) doivent vérifier que cette fonction est exécutée correctement. En outre, comme en Norvège, les grandes collectivités locales ont établi, sur une base volontaire, leurs propres départements d'audit interne, qui sont reliés aux organes exécutifs. Les auditeurs internes qui travaillent dans ces départements sont des fonctionnaires de la municipalité. Sur la base de leurs programmes de travail et des tâches confiées par leurs dirigeants, les départements mettent en œuvre un audit à la fois du respect des normes et de la performance.

Dans d'autres pays, comme la Suisse, où il est également considéré qu'un audit interne n'est pas nécessaire, le contrôle externe étant suffisant pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne, l'explication qu'on peut proposer est un peu différente. En effet dans ce pays, il existe une tradition très ancienne et très forte de présence au sein des Administrations cantonales, voire municipales, de bureaux de contrôle des finances, services propres de la collectivité, mais dotés d'une grande autonomie.

Or ce sont ces bureaux internes de contrôle qui progressivement prennent le statut d'auditeurs externes. Dans les faits ces bureaux sont souvent aujourd'hui à mi-distance de l'audit interne et de l'audit externe, et l'on comprend, au moins pour les collectivités les plus modestes, que la nécessité de dupliquer les équipes de contrôle n'apparaisse pas immédiatement, le coût des auditeurs, quel que soit leur statut, étant à la charge de ces collectivités. Là aussi le contrôle est qualifié de "moniste".

1.2 Les pays qui ont adopté un cadre juridique national

En Finlande, la loi municipale prévoit explicitement que chaque municipalité établisse une Commission d'audit dont la tâche est « d'évaluer si les objectifs financiers établis par le Conseil ont été atteints ». Cette commission est censé faire partie de l'audit interne, même si elle est responsable devant le conseil. Elle a le droit de demander des explications de la part de tous les organes exécutifs et des fonctionnaires municipaux ; la commission d'audit ne peut pas recevoir des tâches assignées par l'exécutif. Dans le système finlandais, les auditeurs externes certifiés, qui peuvent recevoir un contrat suite à une procédure de marché public, vérifient les finances et la comptabilité.

Sur les dix autres pays qui ont répondu être dotés de règles nationales régissant l'audit interne dans les collectivités territoriales, six les ont adoptées pour faire droit aux exigences de l'Union européenne à l'époque où ils avaient encore le statut de candidats à l'adhésion. Il n'y a donc que quatre pays, parmi les dix de l'ancienne Europe des Quinze ayant répondu aux questionnaires, qui aient "spontanément" adopté des règles nationales concernant l'audit interne dans leurs collectivités territoriales.

Cela étant il faut tenir compte de la situation des pays, dont certains n'ont pas répondu aux questionnaires, dans lesquels s'il n'existe pas d'obligations faites aux collectivités territoriales de se doter d'un audit interne, ces collectivités doivent cependant se soumettre à des procédures spécifiques de contrôle interne, parfois très rigoureuses.

C'est le cas de la France, pays dans lequel les comptables des collectivités territoriales (régions, départements et communes) sont obligatoirement des agents du ministère des finances qui ont le monopole du maniement des fonds de la collectivité (en dépenses et en recettes), mais ont aussi l'obligation de procéder à différents contrôles de conformité, notamment avant de payer les dépenses.

Parmi ces contrôles on peut citer, par exemple, celui de la disponibilité des crédits budgétaires. Bien évidemment ce dispositif original de contrôle interne (qui existe aussi en Belgique sous une forme voisine), ne couvre qu'une partie du champ que l'on peut assigner au contrôle interne ; il ne concerne en rien le contrôle de performance. Mais le développement de "la nouvelle gestion publique" qui a conduit en France, en 2001, à une profonde réforme du budget de l'Etat, de son exécution et de son contrôle, commence à faire sentir ses effets également sur la gestion et le contrôle des collectivités territoriales.

Ainsi, la définition légale du contrôle externe de ces collectivités, exercé par les chambres régionales des comptes, se réfère-t-elle désormais à la notion de performance.

Il n'est donc pas interdit de penser que les dispositions légales relatives au contrôle interne de ces mêmes collectivités évolueront également dans les prochaines années, en se rapprochant des standards internationaux, notamment pour ce qui concerne *l'audit interne*, et cela pour faire une plus grande place aux préoccupations de performance, dans un contexte renouvelé de responsabilité des gestionnaires locaux.

On peut conclure de l'ensemble de ce qui précède que, sauf le cas particuliers des pays candidats ou anciens candidats à l'adhésion à l'Union européenne et à l'exception notable de pays comme la Grande Bretagne, les Pays-Bas ou la Finlande, les Etats n'ont généralement pas estimé nécessaire, jusqu'à présent, d'imposer ou d'inciter leurs collectivités territoriales à mettre en place un audit interne. Cette situation pourrait évoluer si les Etats considéraient qu'il leur revient de promouvoir également auprès des collectivités territoriales la mise en œuvre concrète des principes de la *nouvelle gestion publique*, fondés sur la culture de la responsabilité et de la performance.

II PRATIQUE, CODES ET PROCEDURES

2.1 Pratique de l'audit interne

Dans les cas où l'audit interne est prévu par une réglementation nationale, les questionnaires indiquent que celui-ci est instauré dans toutes les collectivités territoriales du pays : régions ou municipalités. Il est considéré en Slovénie que, même si l'audit interne est obligatoire par la loi, il n'est pas effectué tel qu'il devrait l'être dans les municipalités de moins de 5.000 habitants.

L'absence d'obligation n'empêche évidemment pas des régions et des municipalités de se doter d'un audit interne. C'est le cas par exemple de la Belgique où deux régions sur trois disposent d'un tel service et du Portugal où trois municipalités sur vingt et une en sont pourvues. Toutefois ces exemples sont rares. Quand des raisons sont données pour ne pas créer un service d'audit interne, outre celles déjà données sur le système de contrôle "moniste", c'est le coût d'un tel service qui est mis en avant.

A la question de savoir si la "nouvelle gestion publique", qui "favorise la délégation de compétences et met l'accent sur les performances plutôt que sur la conformité aux règles" avait favorisé un développement de l'audit interne, il est en général répondu positivement. Cependant les commentaires qui accompagnent ces réponses, et les cas peu nombreux où des audits internes sont instaurés en dehors d'une obligation réglementaire, montrent que la "nouvelle gestion publique" reste une préoccupation encore assez abstraite pour nombre de collectivités de taille modeste, voire même de collectivités importantes. Les commissions d'audit obligatoires en Finlande constituent une exception.

2.2 Codes et procédures

Lorsqu'une réglementation nationale existe, elle définit généralement l'ensemble des caractères et des procédures de la mission d'audit interne et les collectivités territoriales du pays doivent s'y conformer ou s'y référer (Espagne, Finlande, Grande Bretagne, Pays-Bas, Hongrie, Lituanie, Pologne, Slovénie, Slovaquie, République tchèque).

En Grande Bretagne cet ensemble est défini par le "Code of Practice for Internal Audit in Local Government", élaboré par le CIPFA (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy), et auquel les administrations locales doivent obligatoirement se soumettre en application d'une réglementation ministérielle (The Accounts and Audit Regulations 2003) elle-même édictée en application de la loi organisant l'administration locale (The Local Government Act de 1972).

En Hongrie, l'audit interne dans les administrations locales est organisé en application de la loi sur les municipalités de 1990 et de la loi sur les finances publiques de 1992, les règles concrètes étant fixées par un décret sur l'audit interne des organisations publiques de 2003, qui comporte un Manuel avec des exemples d'organisation de l'audit interne. En Hollande les municipalités ont toutes l'obligation de disposer d'un contrôle interne, mais elles doivent en arrêter elles-mêmes l'organisation et les règles, le pouvoir central se limitant à définir des lignes générales.

Qu'il existe ou non une réglementation nationale, une charte d'audit est généralement établie et approuvée soit par le comité d'audit, soit par l'autorité territoriale (Région de Bruxelles, Région Flamande, Cantons suisses, régions italiennes), cette charte définissant le statut et les missions de l'audit interne de la collectivité concernée. La charte d'audit d'une municipalité de Grande Bretagne est donnée en annexe à titre d'exemple. L'association finlandaise des collectivités locales a également établi une charte pour les commissions d'audit municipales.

La référence aux normes de l'Institut des Auditeurs Internes n'est pas majoritaire, et même exceptionnelle s'agissant des chartes adoptées par les municipalités. Même si aucune raison n'est donnée dans les réponses aux questionnaires sur les raisons qui conduisent à ne pas se référer à ces normes internationales, on peut sans doute comprendre que la référence à ces normes a plus de sens pour les collectivités importantes capables de se doter d'un service d'audit interne étoffé, que pour les petites municipalités dont le service d'audit interne, quand il existe, ne comprend souvent qu'une ou deux personnes. D'ailleurs plusieurs réponses soulignent que l'organisation d'un service d'audit interne n'est possible que dans les grandes collectivités. Cependant la question d'une déclinaison spécifique des normes de l'audit interne au cas particulier du secteur des collectivités territoriales pourrait être éventuellement posée.

III STATUT DE L'AUDIT INTERNE

3.1 Statut des auditeurs internes des collectivités territoriales

Dans tous les pays où existe un audit interne des collectivités territoriales distinct du contrôle externe, l'audit interne est réalisé de façon quasi systématique par un service de l'administration de la collectivité. En Grande Bretagne, où le choix est laissé aux collectivités locales, le recours à des firmes privées est l'exception. Les réponses qui font état d'un audit interne confié à un mandataire privé émanent surtout de pays qui pratiquent un contrôle "moniste".

Les réponses relatives au regroupement des auditeurs internes dans une même organisation manquent de précision et leur interprétation doit être prudente. Lorsque qu'un tel regroupement existe, il se fait soit au sein d'une section de l'Institut des Auditeurs Internes (tel est le cas en Belgique, et dans une certaine mesure la Grande Bretagne), c'est-à-dire au sein d'une organisation qui n'est pas spécifique au secteur public, soit au sein d'une organisation spécifique au secteur public, mais dans ce cas il s'agit d'une association généraliste regroupant les auditeurs, les comptables et les gestionnaires financiers de ce secteur (exemple de la Grande Bretagne où les auditeurs internes sont regroupés soit par l'IIA, soit par le CIPFA mentionné plus haut).

Seule, dans les réponses reçues, la Slovaquie fait état d'une association qui regroupe spécifiquement les responsables de l'audit interne des municipalités du pays. En d'autres termes, et sous réserve de recueillir des informations plus précises et plus complètes sur ce point, il ne semble pas que les auditeurs internes du secteur public constituent encore à ce jour, un ensemble professionnel spécifique.

Ce constat confirme celui qui a été indiqué plus haut sur le caractère encore embryonnaire du contrôle interne dans les administrations publiques comme activité spécifique, distincte du contrôle externe et distincte des services opérationnels. Ce même constat apporte une explication complémentaire à l'absence de normes internationales spécifiques au contrôle interne dans les administrations publiques.

3.2 Recrutement, rémunérations et compétences

Il découle de ce qui précède que, hormis le cas des contrôles "monistes", les auditeurs internes sont toujours recrutés par l'administration qui les emploie. La question est alors de savoir si ce recrutement se heurte à des difficultés, notamment du fait des salaires offerts par rapport à ceux du secteur privé, et si au total les effectifs sont jugés suffisants pour les missions à accomplir.

Sur le niveau des salaires, les réponses sont parcellaires et mitigées. La majorité de ceux qui ont répondu estiment cependant les salaires suffisants, même si quelques réponses font état de salaires inférieurs pour les auditeurs publics par rapport aux auditeurs de privés (une réponse précise : de 10 à 30 %), mais sans que cela ne crée de problèmes de recrutement.

Si la compétence des auditeurs internes est très largement jugée adéquate, il n'en va pas de même des effectifs qui majoritairement sont jugés insuffisants, principalement pour des raisons budgétaires.

3.3 Formation et assurance qualité

- Formation

La compétence des auditeurs internes des collectivités publiques, comme pour tous les auditeurs, est évidemment une question fondamentale puisque leur mission est d'analyser le fonctionnement de l'administration pour en déceler les risques et les faiblesses et pour proposer des corrections ou des améliorations. En outre il faut souligner que cette compétence ne se limite plus aux questions de régularité comptable, budgétaire ou autre (achats publics par exemple) mais doit s'étendre aux questions de performance.

Aujourd'hui l'auditeur interne dans les collectivités publiques, et notamment dans les collectivités territoriales, doit être capable d'analyser les procédures et les processus de production des services à la population pour apprécier si ces services sont rendus de façon efficace (pour la satisfaction des usagers) mais aussi de façon efficiente et économe (au moindre coût pour la meilleure qualité). Cela ne signifie pas que la même personne, le même auditeur, ait à maîtriser à lui seul l'ensemble des compétences que doit rassembler un service d'audit. Mais il est vrai que le budget des administrations les plus modestes ne leur permet pas de multiplier les recrutements.

Il faut donc que les auditeurs internes des petites structures soient suffisamment formés pour examiner eux-mêmes, non seulement les questions de conformité, mais aussi celles relatives à la performance, au moins pour leurs aspects fondamentaux.

Les réponses données aux deux questionnaires donnent une multiplicité d'exemples de formation des auditeurs externes, l'organisation de cette formation étant de la responsabilité de chaque administration locale, avec le concours des associations professionnelles spécialisées. La différence principale qui peut être remarquée est la suivante : dans certaines administrations, ce sont les auditeurs eux-mêmes qui décident ou non de suivre une formation, alors que dans d'autres un programme de formation continue est obligatoire pour l'ensemble des auditeurs.

Ainsi les auditeurs de la Région Flamande doivent-ils consacrer 5% de leur temps à la formation, soit dix jours par an en moyenne, sans préjudice de l'obligation faite à chacun de se tenir au courant des évolutions dans le secteur dont il a la charge. Là aussi la différence tient à l'importance de la collectivité et de son service d'audit interne qui, dans les réponses reçues, peut varier de un à trente personnes.

D'une manière générale il est évidemment recommandable qu'un programme systématique de formation s'applique à l'ensemble des auditeurs, quelle que soit l'importance du service auquel ils appartiennent, que ce programme soit établi par l'administration elle-même ou laissé aux soins des associations professionnelles auxquelles peuvent être affiliés les auditeurs. Les pouvoirs publics nationaux peuvent eux aussi mettre en place des structures de formation adaptées à l'attention des auditeurs publics (République tchèque, sous l'égide de l'Unité centrale d'harmonisation du contrôle financier du ministère des finances).

- Assurance qualité et évaluation externe

Outre la formation, **l'assurance qualité** des services d'audit interne résulte de dispositifs de contrôle interne au sein du service lui-même (Région Flamande, Pologne) et/ou de d'une évaluation périodique par un organisme extérieur. Certaines administrations locales vont même jusqu'à faire certifier leur service d'audit interne par une norme ISO (certaines entités locales de Grande Bretagne).

Généralement l'évaluation externe, quand elle a lieu, est faite soit par le contrôleur externe (privé ou public), soit par un organisme public spécialisé (le CIPFA de Grande Bretagne), soit par l'autorité de tutelle (ministère des finances), soit par un cabinet d'audit international spécialement mandaté à cet effet (notamment pour l'audit interne de l'utilisation des fonds structurels de l'Union européenne - exemple cité par la République tchèque).

Dix réponses seulement indiquent que les auditeurs des régions et/ou des municipalités font l'objet d'une évaluation périodique. Les questionnaires cherchaient à connaître la raison de ces évaluations périodiques :

- pour s'assurer que les normes professionnelles sont respectées
- pour améliorer la qualité de l'audit
- pour connaître la valeur que le travail des auditeurs apporte à la gestion régionale
- pour rendre les auditeurs responsables vis-à-vis des autorités et de la population
- pour motiver les auditeurs et adapter leur rémunération aux résultats
- autres raisons.

Seuls les deux premiers objectifs sont systématiquement cités dans les réponses, les autres l'étant occasionnellement. Sur les six municipalités de Grande Bretagne dont les réponses ont été transmises, trois seulement se fixent pour objectif dans l'évaluation de leur audit interne l'appréciation de sa valeur ajoutée à la gestion de la collectivité. Ces réponses, même peu nombreuses, illustrent qu'il est plus facile d'examiner la qualité des moyens utilisés que les résultats obtenus par leur utilisation. En d'autres termes, les difficultés que les auditeurs rencontrent dans l'évaluation de la performance des organismes qu'ils auditent, on la constate aussi pour l'évaluation de leur propre performance.

Les questionnaires proposaient également une liste des mesures de la performance des auditeurs internes pour savoir quelles étaient celles qui étaient utilisées :

- Satisfaction des clients : management
- Satisfaction des clients : services régionaux audités
- Conformité aux normes professionnelles
- Coûts (par audit, par jour....)
- Qualité des rapports
- Expérience des auditeurs
- Coordination avec l'audit externe

- Nombre de recommandations mises en œuvre
- Respect des délais dans la publication des rapports
- Délai pour répondre aux demandes du management

Tout en rappelant encore une fois que les réponses ont été peu nombreuses, on peut considérer que les items proposés pour la mesure de la performance de l'audit interne ont été validés et qu'il est possible de les recommander.

En conclusion sur ce point, et même si l'assurance qualité et l'évaluation externe ne sont pratiquées ni dans tous les pays, ni par toutes les administrations, il faut pourtant souligner qu'elles sont une condition indispensable de l'efficacité de l'audit interne (comme d'ailleurs de l'audit externe).

3.4 Indépendance

Toutes les réponses considèrent que l'indépendance de l'auditeur interne doit être garantie. La Finlande rappelle néanmoins que l'auditeur interne ne peut pas être complètement indépendant du fait qu'il est nommé par un organe subordonnée à l'autorité municipale dont il dépend et parce qu'il reçoit des instructions de l'exécutif ; en échange, la commission d'audit remplit cette exigence. L'indépendance du service d'audit interne et celle de ses membres sont considérées comme très liées, et dans la plupart des cas ne sont pas distinguées.

Cette indépendance est généralement garantie par la loi, même s'il revient à l'administration territoriale elle-même de l'assurer concrètement. Outre cette protection légale, des réponses considèrent que l'indépendance de l'audit interne est assurée par :

- L'existence d'une charte d'audit interne ;
- Le fait que les auditeurs dépendent fonctionnellement d'un comité d'audit comprenant des experts indépendants, ou d'un comité émanant du conseil élu ;
- Le fait que les auditeurs ne soient pas impliqués dans la gestion (qu'ils n'aient pas de responsabilités opérationnelles) ;
- Le fait que le salaire du responsable de l'audit interne soit fixé directement par le conseil élu ;
- La position hiérarchique élevée du responsable de l'audit interne ;

- L'auditeur externe (une réponse fait état d'un projet de conditionner le licenciement du responsable de l'audit interne à l'accord de l'Auditeur général des finances) ;
- La stabilité des auditeurs.

Ce dernier point, la stabilité des auditeurs, est confirmé par la réponse donnée sur la durée de leurs mandats pour la même collectivité ou région, qui est rarement limitée (deux exemples seulement, avec des durées de 6 ans et de 12 ans). A supposer que ce soit un facteur d'indépendance - on pourrait penser l'inverse - cette stabilité est aussi sans doute un facteur de routine et de moindre performance professionnelle. La stabilité des auditeurs, si stabilité il y a, rend donc encore plus nécessaire l'existence des programmes permanents de formation et de perfectionnement évoqués ci-dessus au point 3.3.

La quasi-totalité des réponses mentionnent également des dispositions spécifiques pour éviter ou pour résoudre les conflits d'intérêt éventuels, ou pour garantir la plus grande objectivité de l'auditeur en ne permettant pas qu'il soit chargé d'auditer des opérations dont il était antérieurement responsable.

De la même façon des dispositions sont généralement prévues, mais pas toujours, pour que l'auditeur interne, s'il n'est pas employé de l'administration, ne cumule pas pour cette dernière plusieurs mandats incompatibles entre eux (missions d'assurance et missions de conseil notamment). Il paraît en effet souhaitable d'apporter au cumul des missions des auditeurs internes les mêmes règles de vigilance que celles qui prévalent pour les auditeurs externes, notamment depuis la célèbre affaire ENRON.

IV ORGANISATION DE LA MISSION D'AUDIT INTERNE

4.1 Définition de la mission d'audit interne

Selon les réponses reçues, dans la plupart des cas les collectivités régionales ou municipales élaborent elles-mêmes leur propre charte d'audit interne en se référant en tant que de besoin aux orientations de leur législation nationale en la matière s'il en existe. Dans quelques cas la mission d'audit interne est directement définie par la loi elle-même (notamment dans la plupart des pays qui ont nouvellement rejoint l'Union européenne). D'une manière générale ces chartes d'audit interne, ou les règlements internes qui en tiennent lieu, incluent les tâches et les mandats.

4.2 Organisation de la mission d'audit interne

- Planification des audits

Sauf de rares exceptions, les audits internes se déroulent annuellement, dans le cadre d'une planification également annuelle. Certains organismes ont également une planification intermédiaire. Dans certains cas la planification annuelle s'inscrit dans un plan stratégique à plus long terme, par exemple de trois à cinq ans (Région Flamande).

Dans la quasi-totalité des réponses, cette planification est fondée sur une analyse préalable des risques, même si certains audits fondamentaux sont reconduits de façon systématique. Cette évaluation des risques utilise une analyse multicritères dont des exemples assez élaborés ont été donnés (système de scores). Voici deux exemples de réponse (municipalités de Grande Bretagne) :

- *Certains audits sont toujours inclus dans le plan d'audit comme ceux qui concernent les systèmes fondamentaux. D'autres sont inclus dans le plan en fonction d'une évaluation des risques. Cette évaluation des risques des audits potentiels s'effectue selon 6 critères qui concernent le risque matériel, le risque économique, l'expérience d'audit, d'autres déclarations d'assurance, la fraude et le temps écoulé depuis le dernier audit. Chaque domaine est noté sur une échelle de 1 (risque faible) à 5 (risque élevé). Les résultats obtenus pour chaque domaine permettent de calculer les domaines où les risques sont les plus élevés, qui sont alors inclus dans le plan annuel d'audit en fonction des ressources disponibles.*

– *Notre exercice d'évaluation des risques porte sur 7 domaines essentiels :*

- 1. la valeur monétaire/financière*
- 2. le volume de transactions*
- 3. le transfert et la délégation de pouvoirs*
- 4. les services sous-traités, le cas échéant*
- 5. les facteurs liés au système (savoir faire)*
- 6. le contexte de la direction et du contrôle*
- 7. le caractère sensible – politique/autre.*

- **Définition individuelle des missions**

En règle générale chaque mission particulière donne lieu à l'établissement d'un document dans lequel sont précisés les objectifs et l'étendue de la mission, sa durée, les dépenses prévues, les méthodes envisagées, etc. Ce document est utile pour le contrôle interne propre au service d'audit interne, mais il permet aussi, selon certaines réponses, d'informer l'entité contrôlée sur le déroulement de l'audit.

D'autres réponses précisent que la définition individuelle préalable de chaque mission, compte tenu de la planification, peut néanmoins laisser une certaine latitude à l'auditeur d'ajuster les objectifs et l'étendue de la mission afin de mieux répondre à la spécificité de chaque situation.

- **Méthodologie**

En général les missions se déroulent conformément à un programme standard d'action et à un cahier des charges ou à des prescriptions également standards, arrêtés en principe par le responsable de l'audit interne, parfois avec l'aval du comité d'audit. Dans certains cas ces standards pour l'exécution de la mission ont été certifiés ISO9000. Dans d'autres cas ces standards sont ceux élaborés par les autorités centrales, comme en République tchèque :

« Les audits respectent les standards prévus. Le chef de l'unité de l'audit interne doit veiller à ce que toutes les missions d'audit respectent les standards. Dans le cadre de ses activités méthodiques et d'harmonisation, l'Unité centrale d'harmonisation du contrôle financier du ministère des Finances de la République tchèque se réfère aux normes contenues dans les manuels, qui sont élaborées à l'intention des auditeurs internes. »

Toutefois une certaine souplesse est nécessaire, certains audits ne se prêtant pas toujours à une approche standardisée. C'est ce qu'indique la réponse d'une municipalité britannique :

« Les audits suivent un programme standardisé lorsque le système et son contrôle sont connus, sinon un programme est élaboré au stade de préparation de l'audit en fonction des éléments essentiels à évaluer. »

Pour sa part la Région Flamande indique que 60% seulement des audits sont réalisés selon un programme d'action standard. Cette réponse paraît faire écho à une autre de la même Région sur la définition des objectifs et l'étendue de chaque mission :

"Selon le type de mission, les objectifs de l'audit et l'étendue de la mission sont connus et peuvent déjà être communiqués aux auditeurs lors du planning. Tel est le cas lors d'audits de l'organisation et lors d'analyses des points forts et faibles (effectués sur la base d'une directive élaborée par l'Audit interne), lors de missions ad hoc et d'examens administratifs.

Dans d'autres cas l'entité contrôlée est connue, mais les objectifs et l'étendue (la plupart du temps un secteur ou un processus de l'entité concernée), sont fixés par les auditeurs eux-mêmes sur la base de travaux préparatoires. De cette façon, il est possible de mieux répondre à la situation spécifique."

V DIFFERENTES MISSIONS DE L'AUDIT INTERNE

Les domaines susceptibles de faire l'objet de l'audit interne et des diligences de l'auditeur sont nombreux. Autrefois limité à la gestion comptable, l'audit interne porte désormais sur tous les secteurs et tous les processus qui conduisent une collectivité à fournir des services à la population.

En outre le contrôle interne, donc l'audit interne également, ne vise plus seulement, comme on l'a dit en introduction, à assurer la conformité des actes de la collectivité avec les lois, les règlements ou les contrats, mais aussi à assurer la performance des services quels qu'en soient la nature (administrative, sociale, culturelle, économique, etc.).

5.1 L'audit de l'organisation interne et du système de gouvernance

Dans la moitié des pays qui ont répondu aux questionnaires l'audit interne examine systématiquement l'organisation interne et le système de gouvernance, cet examen ayant lieu chaque année, ou moins fréquemment (tous les trois ans en Lituanie). Voici les réponses transmises par l'échantillon de municipalités de Grande Bretagne :

- *Plusieurs audits du système de gouvernance sont entrepris chaque année en vue de repérer les faiblesses éventuelles.*
- *Un code de gouvernance au niveau local a été élaboré : un audit annuel de conformité est effectué par rapport à ce code.*
- *Oui, le système de gouvernance est contrôlé par l'audit interne dans le cadre de son travail de contrôle de la déclaration de contrôle interne du Conseil municipal. Ce domaine est également évalué par les auditeurs externes du Conseil (Commission d'audit).*
- *Une partie de l'évaluation des performances (best value review) est imposée par le gouvernement et des éléments essentiels du plan d'audit annuel sont imposés par la loi.*
- *Un certain temps est alloué aux fonctions de gouvernance. Celles-ci sont exécutées tout au long de l'année.*
- *Le système de gouvernance interne fait l'objet d'une révision annuelle.*

Certains pays qui ont répondu oui à la question posée sur le contrôle de l'organisation interne et du système de gouvernance ne font état dans leur commentaire libre que de l'audit du *contrôle interne*. Ceci conduit à se poser la question de savoir si le contrôle interne, tel qu'ils l'entendent, inclut ou n'inclut pas l'organisation et le système de gouvernance de l'organisme audité, ou jusqu'à quel niveau. Les questions de définition pouvant parfois être stériles, cette remarque n'est faite que pour montrer l'intérêt de poser explicitement la question du contrôle de l'organisation interne et du système de gouvernance et si possible d'obtenir des réponses spécifiques.

Cela étant, il est opportun de souligner l'intérêt des organisations, et pour ce qui nous concerne ici, des collectivités territoriales, que leur service d'audit interne reçoive dans ses missions d'examiner périodiquement, pas nécessairement chaque année, l'ensemble de l'organisation interne, jusqu'au plus haut niveau, en y incluant le système de gouvernance. Il peut arriver en effet que la non performance générale d'une collectivité ne tienne pas à un défaut de son contrôle interne concernant ses procédures courantes, mais à une mauvaise conception de son organisation managériale et de ses méthodes de gouvernance. Les résultats de l'audit interne étant destinés à aider la collectivité et se gérer mieux et à délivrer des services dans les meilleures conditions d'efficacité et de coût (d'efficience), il est de l'intérêt de la collectivité que l'audit interne lui apporte toutes les remarques et les recommandations possibles qui vont dans ce sens.

5.2 L'audit de conformité

Selon les réponses reçues, cet audit reste une mission importante des services d'audit interne (dans les municipalités de Hongrie il représente encore 95 % de l'activité). L'audit de conformité consiste, notamment, à contrôler :

- les procédures garantissant l'utilisation des aides financières conformément à leur but,
- l'existence et le respect des procédures destinées à garantir que les marchés publics soient attribués sur une base concurrentielle,
- la gestion comptable et financière,
- l'exécution du budget.

Selon certaines réponses l'audit de la gestion comptable représente de 60 à 80 % de l'ensemble de l'activité du service d'audit interne (Danemark, Hongrie, Slovaquie, Slovénie), renforçant ainsi le constat que l'audit interne reste encore souvent non seulement un audit de conformité, mais plus précisément un audit de conformité comptable.

Ce constat montre qu'il reste encore un grand chemin à parcourir pour que les principes de la nouvelle gouvernance, avec la notion de performance, imprègnent non seulement les administrations centrales, mais aussi les collectivités régionales et locales. Cependant la place de l'audit de conformité n'est plus systématiquement prépondérante, et même peut devenir minoritaire comme le montrent l'exemple de la ville d'Oslo cité plus haut (20% de l'activité du service) et les municipalités finlandaises en général.

Ceci ne signifie pas, bien entendu que les contrôles de conformité, et de conformité comptable notamment, doivent disparaître. Cela veut dire seulement que ces contrôles ne sont plus suffisants, d'une part, mais aussi, d'autre part, que leur nature doit évoluer pour tenir compte d'un environnement de gestion renouvelé. On trouve une expression concrète de ce propos avec l'évolution des normes comptables elles-mêmes, évolution qui touche non seulement le secteur des entreprises privées, mais aussi celui des administrations publiques.

5.3 L'analyse des risques

L'analyse des risques est une démarche spécifique qui recoupe aussi bien les questions de conformité que celles de performance. En effet la non-conformité aux lois, règlements et contrats tout comme la non performance sont générateurs de moins value dans la gestion d'une administration.

Analyser les procédures internes pour y déceler les risques d'occurrence de non-conformité ou de non performance dans la gestion d'une administration locale participe donc d'une démarche de *prévention* qui est l'une des valeurs ajoutées apportées par l'audit interne. En reprenant les questionnaires on peut dresser la liste suivante, non exhaustive, des domaines sur lesquels peut porter l'analyse des risques par l'auditeur interne :

- Respect des lois, règlements et contrats,
- Exécution des budgets,
- Tenue des comptes,
- Collecte des impôts et autres revenus,

- Fiabilité et intégrité des informations financières,
- Poids de l'endettement,
- Protection du patrimoine,
- Gestion des ressources humaines, financières et matérielles (risques de gaspillage, risques de performances insuffisantes, risques de fraude et de corruption),
- Respect des valeurs éthiques.

Il semble d'après les réponses reçues que tous les services d'audit interne procèdent à des analyses de risques sur ces différents points, soit de façon systématique, soit au moins occasionnellement en fonction de leur propre analyse de risques établie en préalable à la planification des missions d'audit (point 4.2 ci-dessus).

5.4 L'audit de la performance (de création de valeur ajoutée)

- La planification de l'audit

Peu de réponses ont été données à la question de savoir comment était organisé l'audit interne de performance, ce qui paraît confirmer que cet audit n'est encore pratiqué que par une minorité de collectivités territoriales. Les réponses données sont elles-mêmes le plus souvent imprécises. Certaines réponses indiquent, sans autre détail, que l'audit de performance est incorporé au plan général d'audit dont il constitue un aspect.

Pour la Région Flamande cependant, l'audit de performance est réalisé à l'occasion des audits opérationnels. *"L'analyse des points forts et faibles se concentre presque entièrement sur la réalisation des objectifs."* Cette analyse *"doit révéler si l'organisation dispose des instruments de gestion et pilotage nécessaires pour la soutenir dans la réalisation de ses objectifs."* En Finlande, la commission d'audit se penche exclusivement sur « la performance et les objectifs », tandis que le département d'audit partage ses efforts entre les questions de respect des normes et de performance.

En Grande Bretagne l'audit interne de performance est conduit de façon systématique par les municipalités. En voici un exemple :

« Les priorités essentielles et les thèmes du Conseil figurant dans le plan du Conseil servent à fixer les objectifs du plan du Service de l'audit interne. Ce faisant, l'audit interne doit toujours prendre en compte dans tout audit les questions de l'utilisation économique des ressources. Le service de l'audit interne s'acquitte de ses responsabilités concernant l'économie, l'efficacité et le bon usage des ressources en exécutant une série programmée d'audits et de contrôles au cours de l'année. L'audit interne oblige la municipalité à examiner sa gestion des services municipaux de manière critique et, ce faisant, à prouver qu'elle fait le correct et meilleur usage possible de ses ressources dans toutes les activités qu'elle entreprend. »

Les quelques réponses précises données à la question posée confirment donc que le point de départ de l'organisation de l'audit de performance doit être de prendre en considération les objectifs de la collectivité, d'analyser si les procédures et processus nécessaires pour les atteindre ont été mis en place et, dans l'affirmative, s'ils sont les plus efficaces et les plus efficaces.

- L'examen des procédures de fixation des priorités

Dans la partie relative à l'audit interne de performance la question a été posée de savoir si les procédures de fixation des priorités dans l'utilisation des ressources budgétaires faisaient l'objet d'un examen particulier. La plupart des réponses à cette question sont négatives, ou alors les administrations nationales qui ont traité les questionnaires indiquent qu'elles n'ont pas d'informations à ce sujet. La réponse de la République tchèque illustre bien la difficulté de la question :

« Dans le cadre de la division des compétences en matière de gestion, il existe dans le système d'administration et de gestion d'une administration publique une procédure permettant de fixer les priorités en matière de gestion financière en fonction des politiques adoptées.

Dans le cadre des lois en vigueur (loi sur les régions, loi sur les municipalités), ces contrôles spécifiques sont assurés simultanément par les commissions financières statutaires agissant en tant qu'organes « d'initiative » des conseils municipaux ou régionaux.

A l'heure actuelle, alors que le service de l'audit interne est en cours de constitution, on ne peut pas dire encore si les unités d'audit interne des administrations régionales ou éventuellement municipales participent d'une façon ou d'une autre à ce contrôle. »

Il est possible de suggérer une explication à ces réponses négatives ou très nuancées. En effet la fixation des priorités budgétaires, comme des objectifs eux-mêmes, est la prérogative essentielle des conseils élus, l'administration ayant ensuite la charge d'exécuter le budget et de mettre en place les dispositifs pour atteindre les objectifs.

Il paraît donc assez logique, en première analyse, de considérer que l'audit interne, et spécifiquement l'audit interne de performance, doit se limiter à examiner si l'administration a mis en place les processus et les procédures les mieux adaptées pour atteindre les objectifs et pour exécuter le budget voté par le conseil élu, sans avoir à examiner les conditions ou les procédures dans lesquelles ces objectifs et les priorités budgétaires qui leur correspondent ont été fixés.

Nous sommes ici à la frontière entre l'audit de performance et le contrôle d'opportunité, et cette question se pose tout aussi bien pour le contrôle externe que pour le contrôle interne. Toutefois, il faut souligner que la question posée ne porte pas sur le choix des objectifs ou des priorités, mais sur les *procédures* permettant de définir ces objectifs ou ces priorités.

D'ores et déjà, dans certains pays, le contrôle externe, notamment quand il est exercé par des organismes publics comme les Cours des comptes, se reconnaît le droit de faire des observations sur les procédures utilisées pour arrêter les priorités budgétaires. Il n'est donc pas déplacé d'envisager que l'audit interne puisse également s'intéresser à cet aspect du *contrôle interne*, dans la mesure où le contrôle interne comprend l'ensemble des processus et des procédures qui permettent à une organisation de fonctionner conformément à son objet.

Pour conclure sur ce point, sans aller jusqu'à *recommander* l'examen par l'audit interne des procédures de fixation des objectifs ou même seulement des priorités budgétaires, il est sans doute possible de *rappeler* que rien n'interdit à une collectivité territoriale, si elle l'estime opportun, d'inclure dans sa charte d'audit interne l'examen de ces procédures.

- **La définition préalable des résultats**

Considérant que la définition explicite et préalable des résultats attendus d'un programme ou d'une mesure spécifique est une condition pour que soit examiné si les résultats sont atteints, la question a été posée de savoir si cette question était généralement abordée par les auditeurs.

Des réponses négatives sont données par un certain nombre de pays, mais elles ne traduisent pas nécessairement un désaccord avec la question posée. En effet ces réponses émanent surtout de pays qui ont une très forte et très ancienne tradition de révision comptable et de contrôle (interne ou externe) de conformité. Leur réponse négative tient donc au fait que, ne pratiquant pas le contrôle de performance, leurs auditeurs internes ne se posent pas la question d'une fixation préalable des résultats attendus des politiques engagées par les collectivités auditées.

S'agissant de la Grande Bretagne, où l'audit de performance est très utilisé depuis déjà plusieurs années, le fait qu'aucun exemple de réponse positive à cette question n'ait été donné suscite la réflexion. Faute de commentaires, il y a lieu de risquer une explication pour faire avancer la réflexion.

En effet si la détermination précise des résultats attendus paraît être à l'évidence la condition pour examiner si ces résultats ont été obtenus, il n'est pas pour autant certain que toutes les politiques publiques se prêtent à la fixation préalable de résultats ou d'objectifs quantifiés.

Une collectivité publique peut clairement décider quelle politique précise elle veut conduire, dans quel domaine particulier, concernant quel public déterminé, elle peut également décider de façon claire et précise les moyens qu'elle entend consacrer à cette politique, mais elle n'est pas nécessairement en mesure d'afficher des résultats *précis* attendus. Une politique de lutte contre la délinquance urbaine impliquant des dépenses budgétaires significatives est-elle dénuée de sens si elle n'affiche pas au moment où elle est décidée les résultats précis qui en sont attendus ? L'objectif général et non chiffré de diminution de la délinquance n'est-il pas suffisamment valide ?

C'est ce qui explique sans doute que les municipalités de Grande Bretagne se limitent, dans leur analyse de la performance, à l'utilisation des indicateurs sans nécessairement les rapporter à des résultats attendus. Cette démarche privilégie l'examen du coût et du niveau des services rendus, notamment en les comparant d'une collectivité à l'autre par le "benchmarking", plutôt que celui des succès obtenus par la collectivité *par rapport à ses propres objectifs*. Cela étant, les indicateurs peuvent également mettre en lumière l'insuffisance des objectifs sans que pour autant l'auditeur (interne ou externe) ait à se prononcer directement à leur propos, et donc sans qu'il ait à encourir le reproche de conduire des contrôles d'opportunité.

Une autre raison peut expliquer que les auditeurs internes aient rarement la mission de vérifier que des résultats précis aient été prévus en accompagnement des programmes ou des actions décidées par les collectivités territoriales. En effet si les résultats prévus ne sont pas atteints, l'échec peut tenir à deux raisons différentes.

Ou bien le programme ou l'action n'ont pas été exécutés correctement et dans ce cas, en effet, l'analyse de l'auditeur interne serait pleinement justifiée et utile pour mettre en lumière l'insuffisance des procédures et des processus. Ou bien les résultats attendus ont été fixés de manière irréaliste par l'assemblée élue, et c'est pour cela qu'ils n'ont pas été atteints, et dans ce cas nous sommes ramenés au point précédent sur l'examen de la fixation des priorités, avec le risque d'empiètement sur les prérogatives des assemblées délibérantes.

Cela étant l'une des réponses aux questionnaires (Région Flamande) résume bien l'intérêt de l'examen de la fixation explicite de résultats attendus d'un programme ou d'une mesure spécifique :

"Il est important que les objectifs soient définis et mesurables, que le résultat à atteindre ou l'amélioration envisagée soient exprimés en outputs mesurables. Lors des missions d'audit, il est souvent vérifié si les objectifs du processus ou de l'organisation sont formulés de façon SMART (Spécifique, Mesurable, Atteignable, Réaliste et fixé dans le Temps). L'évaluation de l'objectif dans ce domaine et les indicateurs y rattachés constituent un élément essentiel lors de certains audits opérationnels."

En conclusion sur ce point, s'il n'est sans doute pas possible de *recommander* que les auditeurs internes vérifient systématiquement si des objectifs précis de résultats sont associés ou non aux programmes et actions décidés par les conseils élus, il est en revanche sans doute souhaitable de *rappeler* que rien n'interdit à une collectivité territoriale, si elle l'estime opportun, d'inclure cet examen dans sa charte d'audit interne.

- L'examen de la pertinence des critères pour apprécier les résultats

La plupart des réponses aux questionnaires considèrent qu'il appartient à l'auditeur interne de s'assurer de la pertinence des critères définis par le management pour apprécier les résultats. Pour éviter toute ambiguïté, il est sans doute opportun de rappeler qu'il s'agit ici des critères définis par le management, pour apprécier les résultats de sa propre activité, même si cette activité consiste à réaliser les programmes et les actions décidées par le conseil.

Cette question est déterminante dans la mesure où, selon les critères retenus et selon la façon dont ils sont établis, les résultats de la même action peuvent être présentés de façon complètement différente, favorable ou défavorable. C'est l'un des points qui illustrent de façon claire la nécessité que l'auditeur interne dispose d'une réelle indépendance, y compris à l'égard du management de l'entité qui l'emploie.

Toutefois, sur ce point, le professionnalisme des auditeurs internes, comme celui des auditeurs externes, est une condition nécessaire mais non suffisante de la pertinence des audits. En effet, et même si cette démarche a des limites, les indicateurs doivent permettre, comme on l'a mentionné plus haut, des comparaisons par le "benchmarking". Il faut donc que les indicateurs, dans toute la mesure du possible, soient communs au plus grand nombre d'entités pratiquant la même activité.

Pour prendre un exemple simple, si l'on veut comparer le coût des constructions scolaires de même catégorie de plusieurs collectivités, il faut décider si ce coût sera apprécié au m², ou à l'élève, ou si l'on retient les deux indicateurs, etc. En outre pour chaque indicateur retenu, il faut que les modalités de son calcul, dans leurs moindres détails, soient les mêmes pour tous.

Cette définition commune d'indicateurs de gestion dans les collectivités locales peut résulter soit de travaux d'associations de professionnels de la gestion et de l'audit, y compris évidemment de l'audit interne, soit de travaux des pouvoirs publics centraux ou locaux, soit d'une association des uns et des autres, l'essentiel étant que les indicateurs soient communs et reconnus par tous ceux qui sont susceptibles de les utiliser à un titre ou à un autre.

- Les recommandations à la suite de l'audit de performance

De nombreuses réponses reçues des pays qui ont l'expérience de l'audit interne de la performance considèrent comme une évidence que les missions débouchent sur des conseils au management pour l'amélioration des processus, la réduction du coût des services, pour l'amélioration de l'efficacité et de l'efficacités. La concision de la réponse qui suit en témoigne :

Question : *"Trouve-t-on dans les rapports d'audit des recommandations sur les procédures à mettre en place pour favoriser une affectation plus efficace des ressources ?"*

Réponse : *"En fonction des audits".*

Toutefois cette position n'est pas unanime, et l'on peut éventuellement y voir la persistance d'un esprit ancien réduisant le rôle de l'audit (interne ou externe) à l'assurance de la conformité de l'information comptable. S'agissant de l'examen de la performance, et notamment des processus et procédures qui favorisent ou contrarient cette performance, l'intérêt de cet examen est évidemment de déboucher sur des conseils et des recommandations qui aideront les gestionnaires aux différents niveaux à améliorer l'efficacité et l'efficience des services rendus à la population. L'introduction aux normes de l'Institut des Auditeurs Internes ne dit pas autre chose :

*"L'Audit interne aide l'organisation à atteindre ses objectifs en évaluant par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, **en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.**"*

Il paraît d'autant plus nécessaire d'insister sur l'intérêt que les rapports d'audit interne, y compris dans le cas des audits de performance, comprennent les conseils et les recommandations que suggèrent aux auditeurs leurs travaux et que permet leur propre compétence, que ces rapports sont destinés prioritairement au management de l'entité auditée, et qu'ils n'ont pas, sauf dispositions spéciales, à être portés à la connaissance du public. Le laconisme des rapports des auditeurs externes, présentés devant les assemblées d'actionnaires des firmes privées, ne semble donc pas avoir sa place dans les rapports des auditeurs internes des collectivités publiques, régionales ou locales.

Il est vraisemblable que lorsque l'audit de la performance n'est pas pratiqué ou bien lorsqu'il ne débouche pas sur des recommandations, la raison en soit l'insuffisante qualification des auditeurs, traditionnellement formés, comme on l'a rappelé plus haut, à l'audit comptable. Le développement de l'audit de performance implique un effort considérable de recrutement de personnel qualifié et de formation continue. Les recommandations faites plus haut à propos de la formation des auditeurs internes y trouvent une justification complémentaire. La mise en place de l'audit interne de performance justifie également qu'une attention particulière soit donnée à l'évaluation du service d'audit interne lui-même, comme il a été également indiqué plus haut (3.3).

VI COMMUNICATION DES RESULTATS DE L'AUDIT INTERNE

6.1 Les destinataires du rapport d'audit interne

Les réponses sont unanimes pour considérer que le rapport d'audit est un rapport écrit, même si certaines font référence aux nouvelles technologies de l'information et de la communication et mentionnent l'utilisation de la messagerie électronique. Certaines rappellent que le rapport écrit n'interdit pas les commentaires oraux, ce qui va bien évidemment de soi.

La réponse à la question de savoir à qui est destiné le rapport de l'auditeur interne est essentielle pour apprécier le statut de l'audit interne dans une organisation quelle qu'elle soit, mais encore plus dans une collectivité publique dans laquelle se combinent fonctions administratives et contrôle politique.

D'une certaine façon les questionnaires suggéraient eux-mêmes une réponse, simple, puisqu'ils indiquaient en introduction ("objectif de l'enquête") : *"les résultats de l'audit interne sont destinés au management d'un service ou à l'autorité locale, par opposition à l'audit externe qui s'adresse au législatif"*.

De fait la plupart des réponses indiquent que le responsable de l'audit interne fait rapport au responsable de l'administration ou au responsable du secteur finances et comptabilité. Cependant certaines réponses mentionnent un "comité exécutif" (Pays-Bas et Finlande), ou un "comité d'audit" (Région Flamande) qui à son tour rapporte au conseil, c'est-à-dire à l'assemblée élue. En Finlande, les commissions d'audit, tout comme les auditeurs externes, sont responsables devant le conseil.

Dans les pays où contrôle interne et contrôle externe ne sont pas distingués, le destinataire final des rapports est évidemment le conseil élu (Suisse, Suède, Danemark). Mais il arrive que même dans des pays où l'audit interne est clairement distingué du contrôle externe, les rapports de l'audit interne soient néanmoins communiqués au conseil (Slovaquie).

Il paraît difficile, compte tenu de la diversité des pratiques, de faire en la matière des recommandations univoques. Le principe selon lequel l'auditeur externe rapporte au législatif, alors que l'auditeur interne rapporte à l'autorité administrative (le management) a le mérite de la simplicité et de la clarté.

Cependant la façon de procéder, décrite par quelques réponses, qui consiste à placer fonctionnellement le service d'audit interne sous la responsabilité d'un comité ad hoc dans lequel siègent, outre le responsable de l'administration, des représentants du conseil élu et/ou des experts indépendants a l'intérêt de renforcer l'indépendance de l'auditeur interne.

Un comité d'audit réduit le risque, qui n'est pas toujours théorique, que des préconisations de l'auditeur interne pour renforcer la sécurité des procédures ou pour améliorer l'efficacité et l'efficience des services ne soient pas suivies d'effet en raison de la défaillance du responsable de l'administration lui-même. Elle résout en outre la question de savoir si en cas de problème grave l'auditeur interne peut publier lui-même les résultats de l'audit, question à laquelle il est très majoritairement, mais pas unanimement, répondu par la négative.

La formule du comité d'audit interne comprenant des représentants du conseil élu (le "législatif") a donc le mérite de préserver la confidentialité nécessaire des résultats de l'audit, à charge pour les représentants élus au comité d'apprécier si la gravité des résultats ou de leurs enjeux justifie qu'ils informent eux-mêmes le conseil élu. La même responsabilité peut être confiée aux experts indépendants dans l'hypothèse où ils seraient seuls à siéger au comité d'audit interne auprès du responsable de l'administration.

6.2 La publicité du rapport d'audit

Les réponses divergent sur la publicité qui peut ou qui doit être donnée aux rapports d'audit interne. Pour l'essentiel ceci s'explique par les différences dans le statut de l'audit interne selon les pays. Dans les pays de tradition "moniste" où audit interne et contrôle externe ne font qu'un, la publicité du rapport d'audit résulte de sa communication à l'assemblée délibérante, comme c'est la règle pour tout rapport du contrôle externe.

Dans les autres pays, ceux où contrôle externe et audit interne sont clairement distingués, la règle générale est la non divulgation du rapport d'audit interne. Dans les cas où le conseil élu en a connaissance, il n'a pas l'obligation de le rendre public. Il resterait à connaître *in concreto*, quand elle est prévue, les conditions de la communication du rapport d'audit interne au conseil élu, et à examiner si cette communication entraîne *ipso facto* ou non la divulgation publique du document.

Cependant il peut arriver que le caractère public éventuel du rapport d'audit interne tienne à d'autres raisons. C'est le cas de la Région Flamande où une loi de 1994 pose le principe général de la publicité de l'administration. Suivant la réponse, ce principe s'applique également aux rapports d'audit interne, même s'il est précisé que *"l'Audit interne ne fait pas de déclarations concernant les rapports d'audit"*. Il faut sans doute comprendre que toute personne qui en ferait la demande pourrait avoir accès aux rapports d'audit, dans les mêmes conditions que pour les autres documents de l'administration.

En conclusion ce point, il ne paraît pas utile de faire d'autre recommandation que celle proposée dans le point précédent, le rapport d'audit étant remis confidentiellement à l'administration ou au comité d'audit, à charge pour eux d'en informer le cas échéant le conseil élu et à charge pour ce dernier d'en décider la divulgation éventuelle, tout ceci évidemment sous réserve du respect des législations existantes sur la communication des actes administratifs.

VII MISE EN ŒUVRE DES RECOMMANDATIONS

7.1 La surveillance des suites données aux observations et recommandations

La réponse donnée à la question de savoir si les insuffisances décelées par l'audit interne sont suivies des mesures correctrices nécessaires est que ces suites sont très variables. En outre lorsqu'une réponse positive est donnée, les précisions demandées par le questionnaire ne sont pas données. En revanche les réponses sont plus fournies aux deux questions, très semblables, posées sur les mesures de surveillance relatives à la mise en œuvre de recommandations.

A cet égard la plupart des réponses vont dans le même sens en faisant état du droit, voire du devoir du responsable de l'audit interne de s'assurer de la mise en œuvre des recommandations faites et d'adresser aux responsables de l'administration de nouvelles observations si un retard anormal est constaté. Dans certains cas ce suivi des recommandations est assuré par la mise en œuvre d'une nouvelle mission d'audit, dite de "suivi", à l'échéance de six ou de douze mois.

Une réponse indique même qu'après une mise en demeure du responsable de l'audit interne et si le problème en cause n'a pas été immédiatement réglé, la Cour des comptes est informée.

7.2 L'information de l'assemblée délibérante par l'auditeur externe

Dans le prolongement de ce qui précède, les réponses sont unanimes pour indiquer que l'auditeur externe (Cour des comptes, Bureau national des comptes – NAO –, etc.) tient compte des observations de l'audit interne et incorpore à son propre rapport destiné au conseil élu des remarques si des mesures suffisantes n'ont pas été prises par l'autorité administrative à la suite des recommandations de l'audit interne. En Finlande, la loi sur l'administration locale fait obligation à l'auditeur externe d'examiner la mise en œuvre des recommandations faites par l'audit interne.

VIII RELATIONS ENTRE AUDIT INTERNE ET AUDIT EXTERNE

Les quatre questions suivantes ont été posées à propos des relations entre l'auditeur interne et l'auditeur externe :

- Existe-t-il une coordination entre l'audit interne et l'audit externe ?
- Les responsables s'informent-ils mutuellement de leurs programmes ?
- Existe-t-il des échanges d'informations et, le cas échéant, lesquelles (plans et programmes, rapports d'audit) ?
- Existe-t-il un partage de programmes de formation et des échanges de personnel ?

A part pour la dernière qui ne reçoit pratiquement pas de réponses positives, il est généralement répondu oui aux trois premières questions. En voici trois exemples :

- Le Bureau national de l'audit reçoit les plans annuels ainsi que le rapport annuel des unités de l'audit interne et organise ses audits en coordination avec celles-ci (Lituanie).
- L'audit externe doit pouvoir se fier au travail de l'audit interne. L'audit interne fournit donc à l'audit externe diverses informations sur son travail et les principes/normes qu'il respecte. C'est ainsi qu'il lui fournit le plan annuel d'audit, le plan de service, les cibles de performance, les rapports d'audit et les dossiers d'audit (une municipalité de Grande Bretagne).
- L'audit interne et la Cour des Comptes se concertent régulièrement. Ils prêtent une attention particulière à la méthodologie d'audit utilisée, au planning et aux objectifs d'audit. Le but est d'éviter des chevauchements, de poursuivre la complémentarité et de veiller à ce que l'organisation auditée ne soit pas trop chargée. Il n'existe pas encore une telle concertation structurée avec les réviseurs auprès des institutions publiques. (Région Flamande).

Ces réponses illustrent l'intérêt, voire la nécessité que les services d'audit interne et d'audit externe travaillent ensemble et même, dans une certaine mesure, collaborent.

Pour être plus précis, c'est au service d'audit interne d'apporter sa collaboration au service d'audit externe, dans la mesure où ce dernier est *l'auditeur suprême* de la collectivité. Et il est de l'intérêt de la collectivité de faciliter le travail de son auditeur de dernier niveau. En effet à certains égards l'auditeur interne constitue un premier niveau de contrôle. Il s'assure par l'application de méthodes appropriées (où se manifeste son professionnalisme) de la validité des procédures et des processus de la collectivité.

En vérifiant la qualité du travail de l'auditeur interne, l'auditeur externe peut se forger plus rapidement et de manière plus solide une opinion sur les forces et les faiblesses de l'entité auditée. En toute hypothèse, son dialogue avec l'auditeur interne l'aide à déterminer de manière plus pertinente la nature et l'étendue des domaines dans lesquels devront porter ses propres investigations.

Il faut donc encourager et recommander la collaboration de l'auditeur interne avec l'auditeur externe. Cependant cette recommandation doit s'accompagner d'une mise en garde. Il ne faudrait pas en effet que les échanges d'information réciproques, voire la coordination des programmes et des missions, se traduisent *in fine* par une subordination, une mise en tutelle de fait d'un service à l'égard de l'autre, même si la tutelle devait être celle de l'auditeur externe sur son homologue interne.

L'audit interne doit apporter sa collaboration pleine et entière au service d'audit externe, mais il doit rester au service de son "client-donneur d'ordre" qui est le management de la collectivité qui l'emploie. Le "client" doit en effet rester libre de décider des missions qu'il entend confier à son auditeur interne même si, comme on l'a vu plus haut, la pertinence et la validité des résultats de la mission d'audit interne impliquent que dans l'exécution de la mission qui lui est confiée, l'auditeur interne soit totalement indépendant. Ce n'est que dans le cadre des missions d'assurance que, selon les normes IIA, l'auditeur interne détermine lui-même la nature et l'étendue de ses missions.

Quoiqu'il en soit, l'auditeur externe décide toujours seul de ses missions, et même s'il en communique les résultats au "législatif", il doit rester totalement libre à l'égard de ce dernier, comme le stipulent les normes de l'INTOSAI. Et il doit naturellement rester libre également à l'égard de l'audit interne.

CONCLUSIONS ET RECOMMANDATIONS

Conclusions

Les réponses aux questionnaires sont partielles, certains grands pays comme l'Allemagne (de structure fédérale) et la France (de structure unitaire) n'ayant pas répondu. En outre certaines réponses, envoyées par les administrations centrales, manquent parfois de précisions sur la pratique de leurs collectivités territoriales.

De plus, il existe une différence structurelle fondamentale entre les Etats membres du Conseil de l'Europe qui peut affaiblir la compréhension du questionnaire et donc des réponses : il s'agit du degré d'implication des autorités étatiques et de la mesure dans laquelle elles mettent en œuvre directement un audit des municipalités/régions et du degré dans lequel cet audit ne représente qu'une affaire locale dans le cadre établi par la législation.

Néanmoins plusieurs enseignements se dégagent assez clairement des réponses reçues, que l'on peut compléter par ce que l'on connaît par ailleurs des pays qui n'ont pas répondu.

Le premier de ces enseignements est celui d'une très grande diversité de situations.

Il y a d'abord les pays dans lesquels les collectivités territoriales disposent à la fois d'un audit externe et d'un audit interne, comme c'est le cas en Grande Bretagne, les municipalités de l'Angleterre et du Pays de Galles, par exemple, étant assujetties à l'audit externe de l'Audit Commission, tout en étant tenues d'organiser elles-mêmes un audit interne. En Finlande, en échange, tous les fonctionnaires et les organes actifs dans l'audit sont de niveau municipal, sans interférence aucune de la part des autorités centrales.

Nous avons vu également le cas des pays qui ont nouvellement adhéré à l'Union Européenne et qui ont récemment mis en place, avec l'aide de la Commission, des dispositifs d'audit interne, tout en relevant du contrôle externe de leur Cour des comptes.

Dans d'autres pays, l'Etat central n'a pas une politique d'incitation à la création de l'audit interne, ce qui n'empêche pas, en Belgique par exemple, les deux régions de Flandre et de Bruxelles de mettre en place leur propre audit interne, tout en continuant à relever du contrôle externe de la Cour des Comptes nationale.

Il y a encore le cas très largement représenté de ces pays dans lesquels la tradition du contrôle "moniste" brouille les distinctions académiques entre l'audit interne et l'audit externe dans la mesure où souvent, comme en Suisse, ces services d'audit sont composés de fonctionnaires de la municipalité ou du Canton, mais avec à leur tête un responsable directement désigné par l'assemblée délibérante (ou "législative"), à laquelle il rend compte directement.

Il en résulte qu'en Suisse cantons et municipalités se partagent, à peu près à égalité, entre collectivités qui considèrent qu'elles ont un service d'audit interne (et dans ce cas elles n'ont pas de contrôle externe) et collectivités qui considèrent qu'elles sont dans la situation inverse, alors que toutes disposent d'un système d'audit à peu près semblable.

La tendance dans ce pays est toutefois à la prise d'autonomie de plus en plus marquée des services d'audit interne, et à leur basculement vers un statut d'audit externe, d'autant plus facilement qu'ils rapportent de longue date aux assemblées législatives. Mais cette évolution vers le statut d'audit externe ne remet pas en cause le caractère moniste de l'audit.

Il y a encore les quelques pays (ou les quelques régions, quand les municipalités dépendent d'elles) qui font valoir que l'instauration d'un audit interne est hors de portée de collectivités dont les ressources sont insuffisantes pour supporter les charges qu'un tel service impliquerait.

Il y a enfin les cas, comme celui de la France, où cette question est laissée à la libre initiative des collectivités territoriales, l'Etat central s'en remettant à d'autres dispositifs, notamment des dispositifs de contrôle¹ externe, pour assurer le bon fonctionnement des procédures obligatoires en matière budgétaire et comptable.

Une conclusion nous paraît devoir être tirée de ces constats.

¹ Au sens anglo-saxon de *control* et non pas au sens d'*audit*.

S'agissant des procédures fondamentales relatives à l'adoption et à l'exécution des budgets et à la tenue des comptes d'une part, à la présentation des états budgétaires et comptables d'autre part, l'important est que des dispositifs efficaces permettent de s'assurer en permanence, et au moins annuellement, de la conformité des opérations aux normes en vigueur. Peu importe le nom que l'on puisse donner à ces dispositifs, dès lors qu'ils existent et offrent aux assemblées délibérantes et aux autorités supérieures une assurance suffisante sur la conformité des opérations en cause.

Mais il est vrai, au moins pour les collectivités les plus importantes, régions et grandes villes principalement, que ce socle minimum est très loin de répondre aux exigences actuelles de la gestion publique.

La première raison est que ces collectivités, sous l'effet de la décentralisation et du progrès économique et social, gèrent des services à la population de plus en plus nombreux et importants, qui vont de la distribution de l'eau potable, de la voirie, de l'éclairage public et des transports en commun, à la culture, à l'enseignement, à la santé, etc. Elles emploient plusieurs centaines ou plusieurs milliers de personnes et disposent de budgets de plusieurs millions, voire plusieurs milliards d'euros.

Ces collectivités ont besoin, non pas seulement pour leurs budgets et leurs comptes, mais pour toutes leurs activités, d'un contrôle interne développé, constitué de procédures et de processus clairement définis et validés. C'est donc l'ensemble de ces dispositifs de contrôle interne, et non plus seulement ceux qui traitent des comptes, qui doivent être régulièrement audités, dans l'intérêt de la collectivité, bien sûr, mais surtout dans l'intérêt de la population qui est l'utilisatrice des services rendus et le financeur de ces mêmes services par ses impôts ou par l'acquittement des tarifs.

La deuxième raison, qui tient également au mouvement continu de décentralisation, est que ces collectivités sont de plus en plus affranchies de la tutelle des autorités centrales et que les contrôles a priori sont supprimés ou réduits. Les décisions de ces collectivités et de leurs dirigeants sont donc désormais prises sous leur propre responsabilité. C'est à elles d'en répondre complètement et de les assumer devant les usagers et les électeurs, ou devant le juge, que ce juge soit administratif, civil ou pénal.

La troisième raison pour laquelle la garantie minimale de conformité des opérations budgétaires et comptables ne suffit plus est la conséquence de ce qui précède. L'importance des services pris en charge par les collectivités territoriales et celle des budgets correspondants font qu'il n'est plus possible de gérer ces services uniquement du point de vue de la conformité aux règles juridiques en vigueur. L'ampleur des besoins à satisfaire et la rareté de la ressource imposent que la gestion des services soit à la fois efficace et économe (efficiente). Les procédures de conformité doivent donc s'accompagner de la mise au point de processus de production des services assurant cette production aux meilleures conditions d'efficacité et d'économie.

Ce sont ces trois raisons qui fondent les principes rassemblés sous l'expression de "nouvelle gestion publique". La nouvelle gestion publique repose sur la responsabilité des gestionnaires publics pour atteindre les objectifs et les résultats des politiques décidées par les assemblées élues, et pour les atteindre au meilleur coût.

Les gestionnaires publics aujourd'hui, surtout dans les collectivités les plus importantes, ne peuvent pas engager leur responsabilité sur des objectifs et des résultats à atteindre s'ils ne se donnent pas les moyens permanents de valider les procédures et les processus pour atteindre ces objectifs et ces résultats sur lesquels leur action sera jugée.

Le contrôle externe est indispensable pour éclairer les assemblées élues sur la façon dont l'exécutif et l'administration mettent en place les moyens nécessaires pour atteindre les objectifs et les résultats qu'elles ont fixés et pour les aider à en évaluer le succès ou l'échec.

Mais les gestionnaires, l'exécutif et l'administration, ont eux-mêmes besoin, en temps réel, comme part intégrante de leur gouvernance, de voir évaluer et valider les procédures et les processus qu'ils mettent en place pour atteindre les objectifs et les résultats qui leur sont fixés.

C'est donc par eux et pour eux qu'un audit interne doit être mis en place : un Audit Interne qui les éclairera sur la qualité de leur propre management en fonction des objectifs et des résultats à atteindre, un audit interne qui les conseillera par des analyses et des recommandations élaborées avec professionnalisme et indépendance, les deux conditions cardinales de la pertinence des travaux d'audit.

Les recommandations qui pourraient être faites aux Etats membres du Conseil de l'Europe découlent de cette analyse de la situation de leurs collectivités territoriales et de leurs besoins, telle qu'elle ressort de l'exploitation des réponses reçues aux questionnaires qui leur avaient été adressés. Nous résumons ici les principales suggestions de recommandations, dont le détail figure dans le corps de l'étude.

PROPOSITIONS DE RECOMMANDATIONS

Contrôles financiers et contrôles sur la gestion exercés par l'Etat central

- **Rappeler** les dispositions de la Recommandation n° R (98) 12 adoptée par le Comité des Ministres le 18 septembre 1998, aux termes desquelles il appartient aux Etats membres de :
 - *Minimiser les effets des contrôles financiers et des contrôles sur la gestion pour autant qu'ils peuvent remettre en question l'opportunité des choix effectués par les élus locaux*
 - *Organiser ces contrôles afin de promouvoir les bonnes pratiques comptables et l'efficacité de la gestion, de prévenir les situations de déséquilibre financier, de suivre l'assainissement des comptes des collectivités confrontées à des difficultés financières et d'éclairer les citoyens par une information objective et complète.*

Contrôle interne

- **Rappeler** les dispositions de la Recommandation n° R (98) 12 adoptée par le Comité des Ministres le 18 septembre 1998, aux termes desquelles il appartient aux Etats membres de *renforcer les mécanismes de contrôles internes, en particulier en ce qui concerne le domaine financier et le domaine de la gestion* au titre des mécanismes alternatifs au contrôle administratif.
- **Inviter** les Etats membres à promouvoir le développement du contrôle interne dans les collectivités territoriales non seulement pour ce qui concerne la conformité de la gestion aux obligations légales, réglementaires et contractuelles, mais aussi pour ce qui concerne l'efficacité et l'efficience des services rendus à la population et l'utilisation économe des deniers publics, dans une démarche de performance.

Audit interne

Considérant que l'efficacité du contrôle interne, surtout si ce dernier est étendu aux procédures et processus visant à assurer l'efficacité et l'efficacité de la gestion et de l'utilisation des ressources, implique qu'il soit audité de façon permanente au service du management de la collectivité territoriale ;

Considérant que si cette mission d'audit peut entrer dans les compétences de l'auditeur externe, l'auditeur externe n'est pas au service des gestionnaires de la collectivité territoriale ;

- **Recommander** aux Etats de promouvoir, par les voies les mieux appropriées au contexte national et local de chacun, l'instauration de l'audit interne dans les collectivités territoriales, compte tenu de l'importance de leurs budgets et de leur personnel ;
- **Recommander** que l'audit interne :
 - exerce ses missions non seulement dans le domaine de la conformité budgétaire et comptable, mais également dans les autres domaines de la gestion territoriale,
 - reçoive la mission d'examiner l'organisation interne de la collectivité et son système de gouvernance,
 - reçoive la mission d'examiner les procédures et les processus relatifs à la performance de la gestion, compte tenu des objectifs fixés et des résultats attendus par l'assemblée délibérante de la collectivité ;
- **Recommander** que cet audit interne soit établi en référence aux normes internationales généralement admises, par exemple à celles de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), notamment en ce qui concerne :
 - L'adoption d'une charte d'audit définissant la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne;
 - Les conditions de l'indépendance de l'audit interne
 - La compétence et la formation des auditeurs internes
 - L'évaluation périodique du service d'audit interne par une instance externe qualifiée
 - La planification, les objectifs, le champ, les ressources et le programme de travail des missions
 - La communication et la diffusion des résultats des missions
 - La surveillance des suites réservées aux résultats des missions

- **Recommander** aux Etats de favoriser l'implantation de l'audit interne, en mettant en place ou en favorisant la mise en place d'instances professionnelles spécifiques auprès desquelles ces collectivités, notamment les plus modestes, pourraient trouver l'aide et le soutien nécessaires notamment pour :
 - élaborer leur charte d'audit,
 - mettre au point les codes et procédures nécessaires,
 - assurer la formation initiale et la formation continue des auditeurs internes,
 - évaluer leur service d'audit ;
- **Recommander** une collaboration étroite de l'audit interne avec l'audit externe dans le respect des prérogatives et des compétences de chacun.

Annexe
Charte de l'audit de la ville de Sunderland au Royaume-Uni

SERVICES DE L'AUDIT INTERNE – CHARTE DE L'AUDIT

Rôle statutaire / Objectifs et responsabilités

Les services de l'audit interne (IAS) sont chargés par le Conseil municipal d'effectuer des contrôles indépendants prévus par le Règlement 2003 des comptes et de l'audit. Leur but principal est d'aider le management à remplir les objectifs fixés par le Conseil et ses organes associés en évaluant les risques encourus et en recommandant, le cas échéant, des améliorations pratiques à apporter aux méthodes de contrôle. A cette fin, les IAS sont chargés de contrôler et d'évaluer les aspects suivants et d'en rendre compte :

- la mesure dans laquelle les activités sont mises en œuvre selon les plans et les objectifs et les buts fixés sont atteints ;
- la pertinence des systèmes adoptés pour veiller au respect des politiques, des plans, des procédures, des lois et règlements, c'est-à-dire des règles établies par l'administration, ou des règles externes ;
- le caractère exhaustif, la fiabilité et l'exactitude des informations, tant financières qu'opérationnelles ;
- la mesure dans laquelle les actifs, les données et les intérêts du Conseil municipal sont correctement pris en compte et protégés contre des pertes de toutes sortes, y compris la fraude, la corruption, le gaspillage, l'extravagance, l'abus, la mauvaise gestion et les mauvais investissements ; et
- l'utilisation économique, efficace et rentable des ressources.

Autres responsabilités

Les IAS produiront un plan stratégique de l'audit interne, qui sera accepté par le directeur des finances. Dans la préparation du plan stratégique, le directeur adjoint des finances (audit) sera libre de fixer les priorités de l'audit interne en concertation avec le directeur des finances et les chefs de service, et pourra couvrir toutes les opérations du Conseil municipal sans restrictions. D'une manière générale, mais pas systématiquement, les priorités de l'audit interne seront fixées au moyen d'un exercice d'évaluation des risques.

Chaque année, un plan d'activité sera établi à partir du plan stratégique et les IAS effectueront leur travail d'audit en respectant les standards professionnels fixés dans leur « système de qualité ». En outre, les services s'efforceront de répondre aux demandes d'enquête concernant des questions de fraude, d'honnêteté et de conformité relevant de la responsabilité de leurs clients. Les IAS n'auront aucune responsabilité sur les activités faisant l'objet de ces audits en dehors de la fourniture à l'administration de recommandations et de conseils en matière de risques et de contrôles.

Rapports

Toutes les conclusions importantes seront communiquées aux services concernés et le rapport final adopté sera envoyé au Chef de l'administration et, le cas échéant, au directeur des finances. Le management devra mettre en œuvre toutes les recommandations de l'audit dans un délai raisonnable et chaque audit fera l'objet d'un suivi pour évaluer les suites données aux recommandations. De plus, les résultats globaux du travail d'audit feront l'objet de rapports trimestriels au directeur des finances et d'un rapport annuel au Cabinet ou à un autre organe approprié. Le rapport annuel comportera un avis sur la qualité du système de contrôle interne du Conseil fondé sur le travail effectué par les services de l'audit interne au cours de l'année.

Accès

Les IAS auront accès à l'ensemble des agents, des bâtiments, des informations, des explications et des documents en fonction de leurs besoins dans leurs fonctions d'audit.

Cet accès concerne non seulement les services de la municipalité, mais aussi :

- les organisations auxquelles le Conseil a octroyé des subventions ;
- les organisations avec lesquelles le Conseil a passé des contrats ; et
- les organisations partenaires de tous les projets dans lesquels le Conseil est le chef de file.

Ces droits d'accès seront précisés par écrit dans tous les accords conclus avec ces organisations.

Indépendance

L'audit interne doit fournir un service d'audit objectif conforme aux standards professionnels dans ce domaine. Les IAS n'auront donc aucune responsabilité de gestion et le directeur adjoint des finances (audit) rendra compte directement au directeur des finances et pourra s'adresser directement, et rendre compte librement au management, y compris le chef de l'exécutif et les membres du Conseil.