

Examen de l'OCDE du système de contrôle et d'audit de la Tunisie

GESTION DES RISQUES DANS LES
INSTITUTIONS PUBLIQUES



**Examen de l'OCDE du système
de contrôle et d'audit de la Tunisie**

Gestion des risques dans les institutions publiques



Avant-propos

Le processus de transition tunisienne, qui a commencé avec la Révolution en 2011, est loin d'être achevé. Mais depuis ses débuts, la lutte contre la corruption et les efforts visant à améliorer l'intégrité dans le secteur public ont été une demande de la population et le nouveau gouvernement a mis en place un important programme de réformes. Durant cette période, l'OCDE a fourni au gouvernement tunisien une expertise dans le domaine de l'intégrité, celle-ci s'appuyait sur l'expérience des pays membres de l'OCDE, mais aussi sur sa longue expérience de collaboration avec les pays de l'Afrique du Nord et du Moyen-Orient.

En 2012, l'OCDE a fait une évaluation diagnostique du cadre d'intégrité existant dans le pays, en indiquant les zones les plus vulnérables à la corruption. Le rapport *Examen de l'OCDE du cadre d'intégrité dans le secteur public en Tunisie* a identifié les points à réformer en priorité dans le domaine de l'intégrité et de lutte contre la corruption. Le nouveau gouvernement a réagi rapidement et a pris des mesures immédiates concernant l'élaboration d'un Code de conduite pour les agents publics, les réformes du système de déclaration du patrimoine et l'examen des pratiques en matière de gestion des risques au sein des institutions et des entreprises publiques, et ce avec le soutien de l'OCDE et du gouvernement britannique. L'initiative conjointe SIGMA de l'OCDE et de l'Union européenne (UE) a également réalisé une évaluation du cadre d'intégrité en Tunisie qui a été présenté au gouvernement tunisien au début de 2013.

Malgré les bouleversements politiques durant les premiers mois de 2013, l'administration publique tunisienne a fait preuve de volonté, afin que les progrès réalisés dans le domaine des réformes de l'intégrité ne s'arrêtent pas. La nouvelle Constitution tunisienne adoptée en janvier 2014 a consacré les principes de l'intégrité, de la transparence, de la redevabilité et d'efficacité dans l'organisation et le fonctionnement de l'administration publique. Plusieurs changements constitutionnels sont parvenus aussi dans le domaine de l'audit, comme par exemple la composition de la justice financière où l'on retrouve la Cour des comptes avec ses différentes instances.

À ce titre, et depuis la fin de 2012, l'OCDE a collaboré avec les institutions tunisiennes dans la préparation d'une revue examinant le système d'audit existant actuellement en Tunisie et proposant des mesures à même de contribuer à améliorer les pratiques de gestion des risques dans les entreprises publiques.

Ce soutien a pris la forme de :

- une série de missions sur le terrain (en octobre, novembre et décembre 2012) au cours desquelles des experts internationaux ont visité les corps de contrôle et certaines institutions publiques en Tunisie dans le but de comprendre le cadre juridique existant et les pratiques actuelles dans le domaine de la gestion des risques ;
- un atelier de dialogue (en février 2013) à l'occasion duquel les premières conclusions et recommandations de ce rapport ont été communiquées à un groupe d'acteurs concernés par ce domaine ;
- la préparation de ce rapport analytique, qui fournit un examen du système actuel et propose des recommandations pour le réformer.

Les services, établissements ou entités qui ont été visités et qui ont participé à l'atelier de dialogue en février 2013 sont la Cour des comptes, le Contrôle général des services publics, le Haut comité de contrôle administratif et financier, le Comité des contrôleurs d'État, le Contrôle général des finances, la Direction générale de contrôle des dépenses publiques, la Direction générale des douanes, l'Entreprise Tunisienne d'Activités Pétrolières (ETAP), la Société Tunisienne de l'Électricité et du Gaz (STEG) et la Poste Tunisienne. Leurs personnels se sont impliqués en donnant de leur temps et en partageant leurs connaissances et expériences afin d'évaluer les points forts et les points faibles du système de contrôle en Tunisie et des pratiques de gestion des risques dans les institutions publiques. D'autres parties prenantes, telles que l'Association tunisienne des contrôleurs publics, l'Instance nationale de lutte contre la corruption et le Tribunal administratif ont eu la gentillesse de participer aux débats organisés en février 2013.

Enfin, ce rapport a trois objectifs :

- prendre en considération le fait que la Tunisie est déjà engagée dans une discussion sur la réforme de son système de contrôle, et met en évidence les domaines qui semblent prioritaires dans les travaux de réforme ;
- permettre le partage des expériences internationales et des leçons tirées que d'autres pays ont acquises dans le domaine des réformes du système de contrôle, et

- proposer certaines recommandations à mettre en place progressivement, en tenant en compte des ressources disponibles et de la structure de fonctionnement déjà en place.

Remerciements

Le Secrétariat de l'OCDE témoigne sa gratitude aux différentes parties prenantes qui ont contribué à cette étude et sans qui celle-ci n'aurait pas vu le jour. Les fonctionnaires publics d'une part et les organisations de la société civile d'autre part ont contribué à l'élaboration de cette étude en fournissant des informations précieuses sur le système d'audit tunisien et sur le fonctionnement des différentes institutions et entreprises publiques. Le Secrétariat de l'OCDE tient à remercier en particulier les institutions suivantes pour leur soutien et engagement dans ce projet :

- le Secrétariat d'État chargé de la Gouvernance et de la Fonction Publique¹ ;
- l'Instance nationale de lutte contre la corruption ;
- la Cour des comptes ;
- le Haut comité de contrôle administratif et financier ;
- le Comité du contrôle général des services publics ;
- le Comité des contrôleurs d'État ;
- le Comité général du contrôle des dépenses publiques ;
- le Contrôle général des finances ;
- la Direction générale des douanes ;
- la Société Tunisienne de l'Électricité et du Gaz (STEG) ;
- la Poste Tunisienne ;
- l'Entreprise Tunisienne d'Activités Pétrolières (ETAP) ;

1. Le Secrétariat d'État chargé de la Gouvernance et de la Fonction Publique, qui a été créé sous le nouveau gouvernement tunisien et qui a pris ses fonctions le 29 janvier 2014, a remplacé le ministère de la Gouvernance et de la Fonction publique.

- l'Association tunisienne des contrôleurs publics (ATCP) ;
- l'Association des cadres de contrôle, d'inspection et d'audit dans les structures publiques en Tunisie (ACCIA).

Cette étude a été menée sous l'autorité de Rolf Alter, Directeur de la Direction de la gouvernance publique et du développement territorial de l'OCDE. Elle a été rédigée par Philip Mariscal, Amira Tlili et Alessandra Fontana, sous la direction de Carlos Conde, Chef du Programme MENA-OCDE pour la gouvernance publique et d'Élodie Beth, Chef de l'unité des marchés publics, Direction de la gouvernance publique et du développement territorial. L'OCDE souhaite également remercier Julio Nabais et Bianca Breteche, du Programme SIGMA/OCDE, James Sheppard, de la Direction de la gouvernance publique et du développement territorial, et Tommaso Capurso, de la SNCB Holding (Belgique), pour leurs commentaires et leurs contributions au cours de la rédaction de ce rapport.

Enfin, l'OCDE souhaite remercier le Fonds de partenariat arabe du Royaume-Uni, qui a rendu possible la mise en œuvre de ce projet grâce à son soutien financier et à sa collaboration approfondie dans le domaine de la prévention de la corruption et de la promotion de l'intégrité du secteur public entre l'OCDE et le gouvernement tunisien.

Table des matières

Acronymes et abréviations	11
Résumé	13
Chapitre 1. Les organes de contrôle tunisiens	17
Objectifs de ce rapport.....	18
L'ensemble des acteurs concourant à la gouvernance.....	22
Haut comité de contrôle administratif et financier (HCCAF)	22
L'audit externe en Tunisie.....	25
Contrôle effectué par l'exécutif, lutte contre la corruption et maîtrise d'activités en Tunisie.....	30
Notes.....	59
Bibliographie	60
Chapitre 2. Études de cas d'entreprises publiques tunisiennes	63
Des entreprises publiques	65
La Société Tunisienne de l'Électricité et du Gaz (STEG)	65
Entreprise Tunisienne d'Activité Pétrolière (ETAP).....	73
La Poste Tunisienne	77
La Douane	82
Notes.....	87
Bibliographie	88
Chapitre 3. Conclusions et recommandations pour la Tunisie	89
Les recommandations adressées aux différents organes de contrôle.....	90
Les recommandations adressées aux entreprises publiques et à la Douane....	96
Notes.....	98
Annexe A. Matrice de réconciliation entre les référentiels, les constats et les recommandations pour les services de l'État	99

Graphiques

1.1. Système de contrôle en Tunisie	23
2.1. Organigramme de la STEG	67
2.2. Organigramme de la Direction audit	68
2.3. Organigramme de l'ETAP	74
2.4. Organigramme de la Poste Tunisienne	77
2.5. Organigramme de la Division de l'audit interne	79
2.6. Organigramme de la Douane tunisienne.....	84
2.7. Organigrammes des Douanes belges	84

Acronymes et abréviations

ACCIA	Association des cadres de contrôle, d'inspection et d'audit dans les structures publiques en Tunisie
ATAI	Association tunisienne des auditeurs internes
ATCP	Association tunisienne des contrôleurs publics
CAAF	Comité d'audit de l'administration fédérale (Belgique)
CAEP	Commission d'audit des comptes des établissements et entreprises publics
CC	Cour des comptes
CCE	Comité des contrôleurs d'État
CDMT	Cadre de dépenses à moyen terme
CGDEAF	Contrôle général du domaine de l'État et des affaires foncières
CGF	Contrôle général des finances
CGSP	Contrôle général des services publics
CHAI	Comité ministériel d'audit (France)
CIA	Auditeur certifié <i>Certified internal auditor</i>
CISA	Auditeur certifié de systèmes d'information <i>Certified Information Systems Auditor</i>
COP	Comité pour la budgétisation par programme (Portugal)
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
ECOSOC	Conseil économique et social des Nations Unies <i>Economic and Social Council of the United Nations</i>
ETAP	Entreprise Tunisienne d'Activités Pétrolières
EUR	Euro

GAO	Bureau Général de Reddition des Comptes (États-Unis) <i>Government Accountability Office</i>
GBO	Gestion budgétaire par objectifs
GPL	Gaz de pétrole liquéfié
HCCAF	Haut comité de contrôle administratif et financier
IASB	Conseil international des normes comptables <i>International Accounting Standards Board</i>
INLCC	Instance nationale de lutte contre la corruption
INTOSAI	Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques <i>International Organisation of Supreme Audit Institutions</i>
ISC	Institution supérieure de contrôle des finances publiques
ISSAI	Institutions supérieures de contrôle des finances publiques <i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>
ISO	Organisation internationale de normalisation <i>International Organisation for Standardisation</i>
JLS	Étude d'apprentissage mutuel <i>Joint Learning Study</i>
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Économiques
SPF	Service Public Fédéral (Belgique)
STEG	Société Tunisienne de l'Électricité et du Gaz
TND	Dinar tunisien

Résumé

Le gouvernement tunisien a entamé une réflexion sur les mesures nécessaires à la réforme du système actuel de contrôle des finances et de la gestion publiques, qui comporte des risques de chevauchement des contrôles et d'utilisation inefficace des ressources publiques. Ceci représente une partie importante des efforts à entreprendre par la Tunisie pour progresser dans le processus de transition, puisque la réforme du contrôle public peut avoir un impact positif et direct sur la gestion des risques et sur la lutte contre la corruption dans le secteur public. À la demande du gouvernement tunisien, l'OCDE a contribué à ce travail en préparant une analyse du système d'audit, avec un aperçu de ses forces et ses faiblesses et avec des recommandations concernant les options relatives à ce processus de réforme.

Le système d'audit et de contrôle public de la Tunisie est organisé autour d'organes d'audit interne et externe. Dans le domaine du contrôle a posteriori, la Cour des comptes, organe suprême de contrôle de la Tunisie, effectue différents types de contrôle sur les institutions publiques financées totalement ou partiellement par l'État, les associations et les partis politiques. Elle établit son programme annuel d'intervention de façon indépendante et présente des rapports annuels au Président de la République et au parlement ; selon la nouvelle Constitution, le rapport annuel est présenté aussi au chef du gouvernement et au Président du conseil supérieur de la magistrature. Le pouvoir exécutif dispose de trois autres organismes d'audit a posteriori : le Contrôle général des services publics, rattaché à la Présidence du Gouvernement, le Contrôle général des finances, rattaché au ministère des Finances et le Contrôle général des domaines de l'État et des affaires foncières, relevant du ministère des Domaines de l'État et des Affaires foncières. Le champ d'intervention de ces corps de contrôle englobe tous les organismes recevant directement ou indirectement des participations ou des contributions de l'État ou des collectivités. En matière de contrôle, ils ont un rôle similaire à celui de la Cour des comptes, mais rendent compte à leurs ministres de tutelle.

Quant au contrôle a priori, le Comité des contrôleurs d'État est l'organe en charge des entreprises publiques, des établissements publics à caractère non administratif et des établissements publics de santé. Le contrôle a priori

de l'administration publique elle-même est exercé par le Contrôle des dépenses publiques, qui a un rôle de contrôle des dépenses par le système des visas préalables aux engagements.

En plus de ces organes de contrôle général, qui ont un champ d'intervention interdépartemental, chaque ministère dispose d'une inspection qui a pour rôle d'effectuer des missions d'audit ainsi que des enquêtes sur les cas de mauvaise gestion et de malversations, et ce dans les administrations, entreprises et établissements sous la tutelle du ministère en question.

Les chefs des corps de contrôle général, en plus de certains autres chefs de structures, sont membres du conseil du Haut comité de contrôle administratif et financier (HCCAF). Le HCCAF est l'organe chargé de la coordination de la programmation des missions de contrôle et de suivi des contrôles de rapport émis par la Cour des Comptes, les trois corps de contrôle général et les inspections départementales, et ce, selon les explications fournies pour éviter les chevauchements et pour vérifier que les recommandations faites par les organes de contrôle sont appliquées par les institutions auditées.

La profession d'audit public en Tunisie repose sur des corps de contrôle composés d'auditeurs largement qualifiés. Mais malgré cette richesse, le système de contrôle gagnerait en efficacité si les faiblesses identifiées étaient corrigées et gérées de façon à réduire le risque pour le secteur public. Les principales lacunes relatives aux travaux de contrôle effectués par les organes de contrôle précités concernent le manque de moyens en matière de suivi de la mise en œuvre des recommandations. Le système actuel offre peu de garanties que les institutions auditées sont suivies ou assistées pour remédier aux anomalies identifiées suite aux missions d'audit. La coordination de la planification des missions de contrôle, en particulier pour les organes de contrôle rattachés au pouvoir exécutif, est perfectible, et le partage d'informations entre les organes de contrôle, de nature à améliorer la capacité de coordination et à éviter les redondances, est également déficient. En outre, la publication systématique des informations produites par les structures de contrôle est encore un objectif (même si un rapport annuel produit par la Cour des comptes a été publié sur une base *ad hoc*). Quant à l'audit interne, certains organismes publics disposent de services ou de directions d'inspection performants, tandis que d'autres manquent de capacité. Cette situation est aggravée par une répartition inégale d'une mentalité de gestion des risques dans le secteur public. Tous les fonctionnaires ou employés dans les entreprises publiques ne sont pas conscients de l'importance des contrôles et du rôle que chaque employé devrait jouer à cet égard.

L'OCDE a collaboré avec les différents ministères et les organismes de contrôle pour la révision du système de contrôle en Tunisie. Cela a abouti à un ensemble de recommandations que les autorités tunisiennes devraient prendre en considération, dans la réforme des mécanismes de contrôle interne et externe. Les principales recommandations concernent :

- Une fusion des trois corps de contrôle général rattachés au pouvoir exécutif (Contrôle général des services publics, Contrôle général des finances et Contrôle général des domaines et des affaires foncières) avec le Haut comité des affaires administratives et financières. L'institution résultant de cette fusion resterait rattachée au pouvoir exécutif, au plus haut niveau, et serait responsable de toutes les missions d'audit et de contrôle publics, qui sont actuellement menées par les trois corps existants. Elle serait également responsable du suivi actif de la réalisation, par les institutions auditées, des recommandations et des conseils de gestion formulés suite aux missions de contrôle et d'évaluation.
- La mise en place d'un comité d'audit chargé de superviser les activités de ce nouvel organisme résultant de la fusion des institutions de contrôle existantes. L'existence de ce comité permettrait à la Tunisie de se rapprocher des normes internationales préconisées pour les institutions d'audit. Ce comité d'audit assurerait la coordination avec la Cour des comptes de la préparation du programme annuel d'audit pour assurer l'absence de chevauchement des travaux de contrôle ; la mise en place d'une stratégie de formation et de recyclage des contrôleurs ; le partage, dans la mesure du possible, des informations liées aux missions effectuées par les différents organismes ; la publication des rapports. Ce comité devra être placé sous la haute autorité de l'exécutif (actuellement, deux options sont possibles : la Présidence du Gouvernement ou la Présidence de la République). Il convient de bien séparer le positionnement du comité d'audit et les services d'audit proprement dits. Les rattachements dans les deux cas visent à donner à la fois une garantie d'indépendance et les moyens de la mission.
- La mise en place d'un véritable système de gestion des risques et de contrôle interne au sein des administrations et des entreprises publiques. Cela devrait être fait par le renforcement des capacités des inspections départementales mais aussi par la formation progressive du personnel (étant donné l'importance des ressources que cela requiert) dans le domaine de la gestion des risques, et ce,

afin de commencer à construire une culture de gestion des risques à travers l'ensemble du secteur public.

Ce rapport est structuré en trois chapitres. Le premier présente le système actuel d'audit et de contrôle public en Tunisie : ses caractéristiques et l'analyse de ses principales faiblesses. Le deuxième chapitre montre comment ce système peut prendre en charge des contrôles de gestion des risques au sein des institutions publiques et des entreprises publiques. Ceci est illustré par une analyse des pratiques de gestion interne des risques au sein de la Société Tunisienne de l'Électricité et du Gaz (STEG), la Société Tunisienne des Activités Pétrolières (ETAP), la Douane et les services de la Poste Tunisienne. Le dernier chapitre présente un aperçu des recommandations concernant le système d'audit et de contrôle aussi bien dans l'administration publique que dans les entreprises publiques, en vue d'améliorer les systèmes de contrôle interne.

Chapitre 1

Les organes de contrôle tunisiens

Ce chapitre examine les organes de contrôle tunisiens, leurs mandats et leurs activités, à la lumière des normes internationales applicables dans ce domaine. Il analyse également la façon dont les autres organes compétents en matière de lutte contre la corruption interagissent et contribuent aux travaux des organes de contrôle. Ce chapitre met en évidence les forces du système actuel, qui pourraient être renforcées afin d'améliorer son efficacité, et évalue ses lacunes et ses faiblesses. Enfin, il suggère une série de recommandations pour remédier aux défaillances constatées. Ces recommandations devraient être étudiées et prises en compte par les autorités tunisiennes et la société civile, partie prenante dans le processus de réforme.

Objectifs de ce rapport

Ce rapport a pour objet de dresser un État des lieux des pratiques de maîtrise des risques et de mesurer le respect de la bonne gouvernance en Tunisie dans un certain nombre d'entités publiques. Il a aussi pour objectif d'évaluer la capacité du secteur public tunisien à garantir l'atteinte des objectifs fixés dans une mesure raisonnable.

Il met en évidence l'importance des concepts fondamentaux liés au contrôle interne et externe. Il se réfèrera à :

- la maîtrise des activités (*internal control* en anglais)
- le contrôle assuré par les structures publiques de contrôle rattachées au gouvernement
- l'audit externe, effectué par les structures publiques de contrôle indépendantes du pouvoir exécutif.

Ce rapport montrera également comment mettre en place des dispositifs capables de réduire les dysfonctionnements potentiels. Par dysfonctionnements, on entend tout événement de risque qui peut survenir. Il faut faire la différence entre le risque et les facteurs qui le transforment en événement (encadré 1.1).

Encadré 1.1. Qu'est-ce que le risque ?

Le risque est la possibilité qu'il se produise un événement susceptible d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs. Cette définition ouvre la porte à un exposé beaucoup plus large. Chaque mot de la définition justifie un éclaircissement :

- La possibilité signifie une probabilité de survenance.
- L'événement signifie la conjonction d'une cause et d'un objet.
- L'impact peut être positif ou négatif.
- Réalisation des objectifs en rapport à la maîtrise des risques. Il n'y a pas de maîtrise de risques sans objectifs clairement définis.

Source: ministère français du Budget, des Comptes publics et de Réforme de l'État (2010), « Cadre de référence du contrôle interne comptable de l'État », Direction générale des finances publiques, Paris, www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/comptabilite/cadre_de_reference_Etat.pdf.

Dans le contexte de la gestion du risque, la corruption doit être combattue par des mesures qui protègent aussi de l'incompétence et de la mauvaise gestion. Un système de contrôle ou des mesures efficaces (par exemple des échantillonnages de validation, des manuels précis et validés) peuvent réduire les risques de corruption et permettre également de mieux contrôler les autres facteurs de risques. Ce rapport présentera tout d'abord une analyse des composantes du système de contrôle public puis une étude du fonctionnement des entreprises publiques agissant dans des secteurs à haut intérêt économique et proposera des recommandations appropriées.

Rappel de certaines notions

Dans le domaine de l'audit, les strates de gouvernance sont divisées selon le schéma suivant :

- **Le contrôle** : les activités de contrôle permettent de s'assurer que les directives de gestion sont respectées et que les mesures nécessaires sont prises pour faire face aux risques qui pourraient entraver la réalisation des objectifs de l'entité. Elles interviennent dans toute l'organisation, à tous les niveaux et dans toutes les fonctions. Elles comprennent les approbations, les autorisations, les vérifications, les rapprochements, la vérification de la séparation des tâches, l'évaluation de la performance opérationnelle et de la sécurité des biens, l'examen des actes de gestion et la vérification de leur conformité aux réglementations en vigueur.
- **L'audit** : l'audit comptable et financier est un examen des États financiers de l'entreprise, visant à vérifier leur sincérité, leur régularité, leur conformité et leur aptitude à refléter une image fidèle. Il constitue la forme moderne de vérification des comptes, qui apporte une dimension critique. Cet examen doit être effectué par un professionnel indépendant. L'audit est souvent plus large que la notion de révision et dépasse le domaine comptable et financier. Il inclut l'évaluation du système de contrôle interne et peut être interne ou externe. Il peut faire l'objet de missions contractuelles ou légales.
- **Le contrôle interne ou la maîtrise des activités** : « C'est un processus intégré mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs généraux suivants :
 - l'exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficaces et efficaces
 - respect des obligations de rendre compte

- la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur
- la protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages. » (INTOSAI, 2004)

Le contrôle interne n'est pas un métier mais un processus mis en place dans les entités mêmes.

- **L'audit interne** : « est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise (*control*) de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs, en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité »¹.

Il peut être réalisé tant par un organe interne que par un acteur extérieur à l'organisation (y compris un prestataire de services).

- **L'audit externe** : « est une fonction indépendante de l'entreprise dont la mission est de certifier l'exactitude, la régularité et la sincérité des comptes, résultats et États financiers. Par ailleurs, le contenu de l'audit externe est par principe différent : il statue sur la régularité des comptes. Dans le secteur public, on lui assigne parfois d'autres rôles extra : l'évaluation de la politique gouvernementale pour le compte du parlement » (Renard, 1994).

Il s'agit de la certification des comptes de l'État (avec éventuellement une fonction juridictionnelle), ainsi que l'information du parlement sur la gestion de la performance publique.

Il est important de noter les spécificités du contexte tunisien en matière d'audit et de contrôle. Les corps de contrôle général (le Contrôle général des services publics, le Contrôle général des finances, le Contrôle général des domaines de l'État et des affaires foncières) font partie de l'administration publique et rendent compte à leurs ministères de tutelle respectifs. Ils ne doivent pas être considérés comme effectuant de l'audit interne au sens strict du terme, puisque :

1. Ils sont externes aux entités contrôlées.
2. Le programme annuel d'intervention est établi par le corps, validé par le ministre de tutelle, et présenté au Haut comité de contrôle administratif et financier (HCCAF) pour assurer la coordination entre les différents corps. La mission de contrôle est diligentée par

le ministre de tutelle du corps de contrôle général et l'entité contrôlée ne peut pas refuser de faire l'objet de ce contrôle.

3. Dans le cas où des fautes de gestion ou des dépassements sont constatés, les rapports de contrôle proposent des sanctions et le ministre de tutelle du corps de contrôle ayant relevé ces anomalies peut envoyer les dossiers de vérification aux autorités judiciaires, sans en informer le premier responsable de l'entité contrôlée ou son ministre de tutelle.

Encadré 1.2. Pratiques admises

Les pratiques généralement reconnues par l'ensemble de la profession d'auditeur sont :

- pour le contrôle interne, le modèle COSO¹
- pour l'audit interne, les normes de l'IIA (*Institute of Internal Auditors*, en français sur le site de l'Institut français des contrôleurs et auditeurs internes)
- pour l'audit externe, les normes d'INTOSAI² (*International Organisation of Supreme Audit Institutions*)
- pour le management du risque, la norme ISO 31000 (*International Organisation for Standardisation*).

Notes : 1. COSO est l'acronyme de *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, une commission à but non lucratif qui a établi en 1992 une définition standard du contrôle interne et créé un cadre pour évaluer son efficacité. Par extension ce standard s'appelle aussi COSO. 2. L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) est l'organisation fédératrice du contrôle externe des finances publiques. Elle assure un cadre institutionnel depuis plus de 50 ans aux institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC), pour le transfert des connaissances et la multiplication des connaissances afin d'améliorer à l'échelle internationale le contrôle externe des finances publiques et accroître, par conséquent, la compétence professionnelle, l'image et l'influence des ISC dans les pays respectifs. L'INTOSAI est une organisation autonome, indépendante et apolitique. Elle est une organisation non-gouvernementale avec statut spécial auprès de l'ECOSOC des Nations Unies.

Source : www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf ;
<https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx> ; www.ifaci.com ;
www.intosai.org/fr/actualites.html ; www.iso.org/iso/home/standards/iso31000.htm.

Par contre, la décision concernant l'activité et les missions du service de l'audit interne et des inspections départementales émane de la Direction générale (ou du Comité d'audit) sur proposition du service d'audit interne,

ou du ministre concerné, qui restent les seuls utilisateurs des rapports finaux (hormis les services audités ou inspectés).

Au-delà de ces instances, la Cour des comptes exerce les fonctions d'audit externe, conformément aux définitions strictes des termes tels que prévus par le Conseil international des normes comptables (*International Accounting Standards Board*, IASB). Les mandats et les responsabilités de ces différents organes de contrôle seront analysés en détail ci-dessous.

L'ensemble des acteurs concourant à la gouvernance

Le système tunisien d'audit est basé sur l'architecture suivante : le contrôle vertical est exercé par le système hiérarchique et par les inspections départementales internes à chaque ministère. Le contrôle transversal est exercé par les grands corps de contrôle. Il s'agit là de l'ensemble des contrôles faisant partie de l'organisation des administrations.

Outre ceux-ci, il faut rappeler le contrôle des engagements chargé d'assurer le bon déroulement de l'exécution du budget tant dans ses limites que dans sa légalité et sa régularité. Il y a aussi le Comité des contrôleurs d'État qui assure le contrôle des entreprises publiques dont le statut est naturellement différent de celui des administrations ou entités sous contrôle direct de l'imperium.

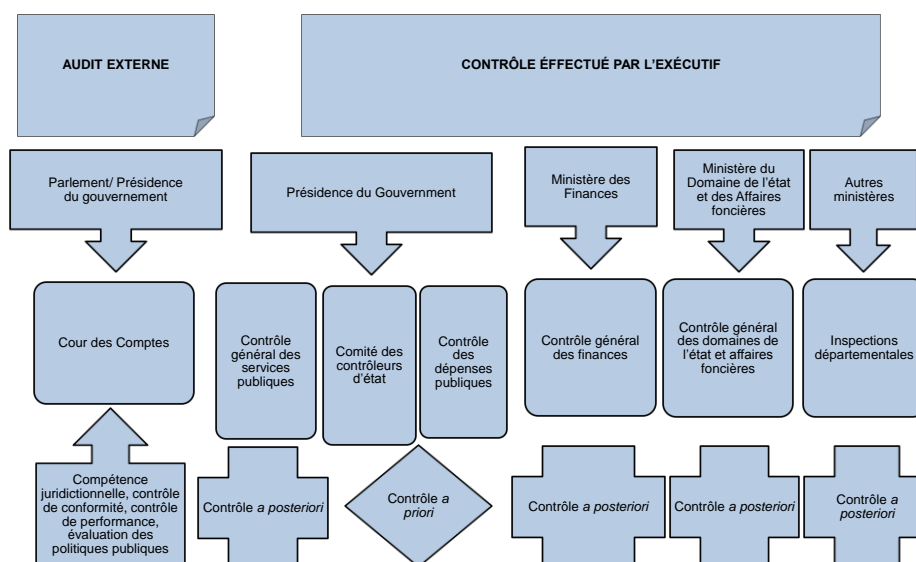
Ce rapport analysera aussi le rôle de la Cour des comptes, responsable de l'audit externe, et du HCCAF, organe chargé de la coordination entre la Cour des comptes, les corps de contrôle général et les inspections départementales, ainsi que du suivi des recommandations formulées dans les rapports de contrôle.

Le graphique 1.1 détaille les différents organes de contrôle, en indiquant leur tutelle et le type de contrôle qu'ils effectuent).

Haut comité de contrôle administratif et financier (HCCAF)

Ce comité est composé d'un président et un conseil. Le Président est nommé par le Président de la République. Le Conseil est composé de cinq chargés de missions, et des chefs des trois corps de contrôle général, ainsi que le Chef du Comité des contrôleurs d'État, l'Inspecteur général du ministère de l'Intérieur, le Directeur général des participations du ministère des Finances, et le Chef de l'unité de suivi des entreprises publiques à la Présidence du Gouvernement. Un représentant de la Cour des comptes assiste aux réunions du HCCAF.

Graphique 1.1. Système de contrôle en Tunisie



Ce comité est l'organe chargé de la coordination entre le Contrôle général des services publics (CGSP), le Contrôle général des finances (CGF), le Contrôle général du domaine de l'État et des affaires foncières (CGDEAF) et les inspections départementales, en matière d'élaboration des programmes annuels d'intervention, de façon à éviter des duplications avec le programme des missions de la Cour des comptes. Dans la pratique, la Cour des comptes communique son programme annuel au HCCAF pour l'en informer et pour éviter que les programmes établis par les autres corps de contrôle général ne reprennent les mêmes missions. La coordination entre la Cour et les services d'audit peut être considérée comme une volonté de mettre en application la norme ISSAI 1610 qui prône de tenir compte des travaux de l'audit interne. Elle s'inscrit aussi dans la démarche dite du « *single audit* ».

Le HCCAF est aussi chargé d'assurer le suivi des recommandations faites par les différentes structures de contrôle aux entités contrôlées. Il s'agit d'un suivi sur dossier. La mission de suivi est d'une grande importance puisqu'elle a pour objectif d'assurer que les recommandations faites suite aux missions de contrôle sont mises en place et que les rapports de contrôle ont un résultat réel. Comme les ressources humaines dont dispose le HCCAF ne lui permettent pas d'assurer et de finaliser le suivi à court terme de toutes les recommandations résultant de toutes les missions de contrôle effectuées par toutes les structures de contrôle, le comité module le suivi qu'il effectue en fonction des possibilités. Il peut arriver qu'une

situation particulière nécessite un allongement des délais. Un dialogue constant doit permettre au comité d'être informé des assertions de l'administration.

Le rôle de coordination que joue le HCCAF a pour objectif d'éviter de confier les mêmes missions à plusieurs corps ainsi que la redondance des contrôles et assure donc une meilleure couverture des entités à contrôler.

En ce qui concerne la Cour des comptes, confier à un organe du pouvoir exécutif le soin d'assurer le suivi de recommandations de l'audit externe n'est pas exempt de risques. Ceci n'est pas conforme à l'esprit de la déclaration de Lima² et va a contrario des principes de responsabilisation (*accountability*).

Recommandation 1

Le présent rapport recommande la fusion de plusieurs organes de contrôle (ceci sera détaillé dans la section suivante), y compris le Haut comité de contrôle administratif et financier, le Contrôle général des services publics, le Contrôle général des finances et le Contrôle général des domaines de l'État et des affaires foncières.

L'objectif est de réduire les chevauchements d'activités. Ce nouvel organe serait responsable :

- des missions d'audit menées actuellement par les trois corps de contrôle général
- du suivi de la mise en œuvre des recommandations formulées dans les rapports de contrôle
- du conseil en matière de gestion.

Dans une vision plus intégrée de la gouvernance, il serait souhaitable de créer un « Comité d'audit » dont la fonction est de garantir la qualité des travaux d'audit réalisés par le nouvel organe mentionné ci-dessus. Il sera chargé aussi de :

- la planification des missions
- la mise en place d'une stratégie de formation
- la coordination avec la Cour des comptes lors de la préparation du programme annuel des missions
- le traitement de l'information transmise par les missions de contrôle.

Ce « Comité d'audit » doit être constitué selon les pratiques internationales de la profession, il serait donc composé d'experts internes et/ou externes et rattaché au plus haut niveau de l'appareil de l'État. Des moyens humains rattachés au HCCAF pourraient lui être réalloués.

L'objectif d'inclure des experts externes dans ce comité est d'accroître la transparence de ses travaux et de partager l'expérience des organismes externes. La création d'un comité d'audit faciliterait la mise en place de pratiques proches des standards de la profession.

L'audit externe en Tunisie

En Tunisie, l'audit externe est assuré par la Cour des comptes (CC), qui est une institution supérieure de contrôle des finances publiques. C'est un organe indépendant du pouvoir exécutif, mais qui était rattaché, administrativement, à la Présidence du Gouvernement. L'article 69 de la Constitution du 1er juin 1959 déterminait que la Cour et le Tribunal administratif formaient le Conseil d'État, juridiction administrative. Selon l'article 117 de la nouvelle Constitution, la justice financière se compose de la Cour des comptes avec ses différentes instances. La Loi n° 68-8 du 8 mars 1968 portant organisation de la Cour des comptes telle que modifiée et complétée par la Loi organique n° 2008-3 du 29 janvier 2008 a reconnu à la Cour des comptes un champ d'intervention étendu qui couvre la compétence juridictionnelle, le contrôle de conformité ainsi que l'audit de performance et l'évaluation des stratégies et des programmes publics. La Cour des comptes est également membre de la Sous-commission d'audit de performance de l'INTOSAI.

La Cour des comptes est en effet compétente pour examiner les comptes et apprécier la gestion de l'État, des collectivités locales, des établissements et entreprises publics, ainsi que de tous organismes dans lesquels l'État, les collectivités locales, les établissements et entreprises publics détiennent une participation en capital. En outre, la Cour des comptes évalue les résultats de l'aide économique et financière que les organismes cités plus haut accordent aux associations, mutuelles, entreprises et organismes privés quelle que soit leur dénomination. En plus de ses prérogatives concernant le contrôle sur les finances des partis politiques, la Cour des comptes est habilitée à mener des missions d'audit des comptes d'institutions ou d'organisations internationales donnant des fonds au gouvernement tunisien.

Elle est également depositaire des déclarations des biens des membres du gouvernement et de certaines catégories d'agents publics conformément à la Loi n°87-17 du 17 avril 1987. Par ailleurs, la Cour des comptes juge les comptes des comptables publics, statue sur les gestions de fait, en apure les comptes et exerce un droit d'évocation sur les comptes dont l'apurement relève de l'autorité administrative. En ce qui concerne les comptables, elle peut statuer par un quitus ou un déficit entraînant un débet à charge du comptable. C'est une mission de magistrature.

Elle examine les comptes et la gestion économique et financière des établissements publics à caractère non administratif et des entreprises publiques ainsi que de tous les organismes (quelle que soit leur dénomination) dans lesquels l'État ou les collectivités locales détiennent, directement ou indirectement, une participation en capital.

La Cour des comptes relève les irrégularités dans la gestion des entités contrôlées et dans l'application et/ou le fonctionnement des politiques publiques évaluées, et établit un rapport circonstancié comportant des recommandations. Le ministère public près la Cour des comptes saisit le Procureur de la République de toute irrégularité de nature pénale constatée.

Selon la nouvelle Constitution, la Cour des comptes contrôle la bonne gestion des deniers publics conformément aux principes de la légalité, de l'efficacité et de la transparence. Elle statue en matière de comptes des comptables publics, évalue les méthodes comptables et sanctionne les fautes y afférentes. Elle aide les pouvoirs législatif et exécutif à contrôler l'exécution des lois de finances et la clôture du budget. La Cour établit un rapport général annuel qu'elle transmet au Président de la République, au Président l'Assemblée des représentants du peuple, au Chef du gouvernement et au Président du Conseil supérieur de la magistrature.

Ce rapport est ensuite publié. Si nécessaire, la Cour des comptes établit des rapports spécifiques qui peuvent être publiés. Ces rapports sont rendus publics.

Le Décret 2011-2402 du 29 septembre 2011 prévoit la composition de la Cour des comptes en neuf chambres centrales. Elles sont organisées par domaine d'action comme suit : santé et affaires sociales ; ressources humaines ; collectivités locales et autorités publiques ; financement de l'économie ; agriculture, transport et environnement ; et industrie et services. Les trois chambres restantes qui n'étaient pas effectives au préalable, sont actuellement fonctionnelles, suite à une restructuration interne ayant porté sur une nouvelle répartition sectorielle entre les neuf chambres centrales.

En dehors des organes centraux de la Cour des comptes, il existe quatre chambres régionales des comptes :

- La chambre régionale de Gafsa, créée par le Décret n° 2005-1594 du 23 mai 2005. Le cadre territorial de cette chambre couvre les gouvernorats de Gafsa, Kasserine, Sidi Bouzid, Tozeur et Kébili.
- La chambre régionale de Sfax, créée par le Décret n° 2003-2635 du 23 décembre 2003. Le cadre territorial de cette chambre est fixé aux gouvernorats de Sfax, Médenine, Tataouine et Gabès.
- La chambre régionale de Sousse, par le Décret n° 2001-2304 du 2 octobre 2001. Le cadre territorial de ladite chambre couvre les gouvernorats de Sousse, Monastir, Mahdia et Kairouan.

- La chambre régionale de Jendouba, par le Décret n° 2007-2722 du 31 octobre 2007. Le cadre territorial de cette chambre est fixé aux gouvernorats de Jendouba, Béja, El Kef et Siliana.

Ces chambres exercent les attributions dévolues à la Cour des comptes à l'égard des autorités administratives régionales et locales et des établissements et entreprises publics, ainsi que de tous les organismes dans lesquels l'État détient directement ou indirectement une participation en capital et dont le siège principal se trouve dans le champ de la compétence territoriale de la chambre régionale ou dont le lieu d'activité se trouve dans le champ de la compétence territoriale.

Le personnel de la Cour des comptes est de l'ordre de 290 agents, dont 136 magistrats « auditeurs » (à la date du 7 mars 2013). Une grande partie de ce personnel a été recrutée en 2012.

Méthodes et standards de la Cour des comptes

La Cour des comptes fixe son programme annuel d'intervention selon ses objectifs et en se basant notamment sur une liste de critères tels que l'actualité de la mission ou de la politique à évaluer, la valeur ajoutée du contrôle, la périodicité du contrôle effectué, la redondance des missions avec les autres organes de contrôle, Le choix du programme annuel est entériné par un comité interne qui étudie les propositions des chambres de la Cour ; ce programme annuel est approuvé par l'assemblée plénière.

On ne peut qu'encourager le recours permanent aux méthodes modernes d'analyse des risques dans le choix des objectifs parce que la complexité de la gestion des États et la raréfaction des moyens obligent les Cours des comptes au niveau mondial à sélectionner avec précision les questions d'audit. L'identification précise des risques, de leurs causes, de leurs occurrences et de leurs impacts doit permettre de prioriser les missions de contrôle à planifier et ainsi d'assurer la maîtrise des activités eu égard aux critères d'efficacité, d'efficacités et d'économie. Cette méthode est à recommander tant pour l'audit interne qu'externe. Il convient donc de mettre l'accent sur la formation relative aux techniques nécessaires et sur le développement d'outils de gestion de l'information à même d'atteindre cet objectif méthodologique. Le Bureau Général de Reddition des Comptes aux États-Unis (*US Government Accountability Office, GAO*) a élaboré un ensemble de critères pour déterminer les cas où un défi de performance individuelle ou de *accountability* mérite d'être qualifié de risque important (GAO, 2000).

La Cour des comptes de Tunisie est membre de l'INTOSAI³. Elle est donc soumise à l'ensemble des normes édictées par l'INTOSAI : les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI).

L'INTOSAI publie les normes ISSAI et les orientations du Guide sur la bonne gouvernance de l'INTOSAI (INTOSAI GOV) qui ont pour vocation de promouvoir un contrôle indépendant et efficace et d'aider les membres de l'INTOSAI à élaborer leur propre approche professionnelle. L'INTOSAI encourage ses membres à :

- recourir au cadre ISSAI comme référence pour le contrôle des finances publiques
- évaluer leur propre performance, ainsi que leurs orientations relatives aux contrôles, à l'aune des ISSAI
- mettre en œuvre les ISSAI conformément à leur mandat et à leurs législations.

La Cour des comptes doit se conformer au regard de la norme ISSAI 100, issue de la Déclaration de Lima. Cette norme fait partie des Principes fondamentaux de contrôle, et présente les « Postulats de base du contrôle des finances publiques ». Elle détaille les hypothèses, les principes et les conditions prérequis qui permettent aux auditeurs de se forger une opinion, notamment dans les cas où aucune norme spécifique n'est applicable. Les postulats de base concernent notamment :

- L'obligation qu'a la Cour des comptes de veiller à appliquer les normes de l'INTOSAI pour tous les points jugés importants. Pour le reste de son activité, les normes qui s'appliquent doivent être déterminées de manière à garantir que le niveau de qualité soit en permanence élevé.
- L'importance de porter son propre jugement sur les situations qui se présentent lors du contrôle des finances publiques.
- La nécessité de mettre en œuvre une procédure obligeant les personnes ou organismes chargés de gérer les deniers de l'État de rendre compte de leur gestion.
- La nécessité d'instaurer au sein de l'administration des systèmes appropriés d'information, de contrôle et d'évaluation ainsi que la rédaction de rapports, ce qui facilitera la mise en œuvre de l'obligation de rendre compte.
- Les prérequis en matière de dispositions législatives et réglementaires sur le plan comptable et financier concernant le droit

d'accès aux données nécessaires pour évaluer les activités contrôlées.

- L'importance de l'existence d'un système de contrôle interne approprié.
- L'importance des efforts de la Cour des comptes pour rendre encore plus performantes les techniques de contrôle de validité des mesures de résultats.

Ceci garantit donc a priori une certaine professionnalisation de la démarche de contrôle. En effet, le respect des normes internationales devrait permettre de rapprocher l'activité de la Cour des comptes des méthodes de travail internationalement reconnues.

Il serait aussi souhaitable que la Cour des comptes soit inscrite dans la nouvelle Constitution pour garantir ses prérogatives et pouvoirs (voir encadré 1.1 comme exemple). Par ailleurs, la Cour des comptes devrait également être invitée à présenter son rapport annuel au parlement, pour lui permettre d'avoir une vue d'ensemble des politiques publiques, et soutenir ainsi la construction de la capacité du parlement dans l'élaboration de ses responsabilités de surveillance.

Encadré 1.3. L'exemple de la Cour des comptes belge

La Cour des comptes belge est un organisme constitutionnalisé. En effet, même si l'État belge n'est pas organisé suivant la tradition juridique anglo-saxonne, l'article 180 de la Constitution prévoit que les membres de la Cour des comptes sont nommés par la Chambre des représentants et pour le terme fixé par la loi.

Les missions de la Cour incluent la vérification et la liquidation des comptes de l'administration générale des comptables envers le trésor public. Elle veille aussi à ce qu'aucun article des dépenses du budget ne soit dépassé et qu'aucun transfert n'ait lieu. Elle contrôle les opérations relatives à l'établissement et au recouvrement des droits acquis par l'État, y compris les recettes fiscales. Elle arrête les comptes des différentes administrations de l'État. Le compte général de l'État est soumis à la Chambre des représentants avec les observations de la Cour des comptes.

Cette cour est organisée en deux chambres par la Loi du 29 octobre 1846. Chacune est composée d'un président, de quatre conseillers et d'un greffier. La Chambre des représentants peut charger la Cour des comptes de procéder, au sein des services et organismes soumis au contrôle de la cour, à un contrôle de légalité et de régularité de certains programmes de dépenses ainsi qu'à des audits financiers et à des analyses de gestion. La Cour des comptes signale sans retard à la Chambre des représentants tout manquement aux lois du budget.

Source : Constitution belge (coordination du 17 février 1994), Article 180, www.ccrek.be/FR/Presentation/TextesDeReference/TexteDeReference_Art_180.html?print=Y ; Constitution belge (coordination du 17 février 1994), Loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes, www.ccrek.be/FR/Presentation/TextesDeReference/TexteDeReference_1846.html.

Recommandation 2

Il est important que la Cour des comptes puisse bénéficier de la plus grande autonomie tant organisationnelle que financière. Il est essentiel aussi que la Cour des comptes puisse être à même de mener sa mission conformément aux normes et pratiques de la profession. Ceci nécessite de doter son personnel (magistrats et personnel de greffe) de toute la compétence et la spécialisation fonctionnelle nécessaires et de permettre à la Cour des comptes de faire appel à une expertise extérieure nécessaire.

Il est aussi indispensable d'évaluer les moyens humains, logistiques et matériels dont dispose la Cour des comptes, afin de les renforcer et les mettre en accord avec ses missions. Dans le même but, il faut que la Cour des comptes puisse assurer une reddition de compte et un suivi systématique de ses constatations et recommandations sans aucune entrave.

Finalement, une publicité efficace assurera à ses travaux une bonne transparence. Pour ce faire, il est primordial que la Cour des comptes se dote d'instruments lui permettant d'objectiver son contrôle. Elle devrait disposer à tout le moins de manuels de méthodologie d'analyse des risques et de contrôle des processus les plus fréquemment rencontrés (achat, personnel, etc.).

Contrôle effectué par l'exécutif, lutte contre la corruption et maîtrise d'activités en Tunisie

La Tunisie dispose de nombreux outils de contrôle qui pourront évoluer à court terme afin d'être conformes à l'ensemble des normes et pratiques professionnelles de l'audit.

La première partie de cette section présentera les différentes structures de contrôle rattachées au pouvoir exécutif. Ce sont donc des structures de contrôle qui appartiennent à l'administration et qui contrôlent différentes entités administratives (départements ministériels, agences publiques, entreprises publiques).

Nous avons divisé l'analyse du processus de contrôle par l'exécutif en Tunisie en trois parties :

- le contrôle général a posteriori
- le contrôle des entreprises publiques
- le contrôle des engagements et les inspections départementales.

La deuxième partie de cette section présente les rôles que jouent des cellules de la gouvernance établies par le ministère de la Gouvernance et de Lutte contre la corruption ainsi que l'Instance nationale de lutte contre la

corruption. Ces deux dernières instances ne font pas partie du système de contrôle par l'exécutif, mais elles ont un rôle important dans la lutte contre la corruption, et par conséquent dans la gestion des risques.

Dans sa dernière partie, cette section traitera du système de maîtrise des activités (*internal control* en anglais).

Le contrôle effectué par l'exécutif

Cette section analyse les caractéristiques des organes chargés de mener des missions d'audit et de contrôle pour le compte du pouvoir exécutif.

Le contrôle général a posteriori

Les corps décrits ci-après ont une compétence similaire sur les administrations classiques et sur les entreprises publiques, mais considérant que les recommandations finales de ce rapport proposeront de responsabiliser les entreprises publiques, cette section analyse le contrôle a posteriori sur l'administration publique. Celui-ci devrait être renforcé (même s'il était organisé différemment avec la création d'un nouvel organe proposé dans la recommandation 1 et expliqué en détail dans le chapitre 3).

Trois corps principaux rattachés à différentes tutelles exercent ce contrôle :

- le Contrôle général des services publics (CGSP), rattaché à la Présidence du Gouvernement
- le Contrôle général des finances (CGF), rattaché au ministère des Finances
- le Contrôle général des domaines de l'État et des affaires foncières (CGDEAF), rattaché au ministère des Domaines de l'État et des Affaires foncières.

Ces trois corps de contrôle général sont similaires sur plusieurs points :

- Les contrôleurs sont recrutés soit par voie de nomination directe parmi les élèves issus du cycle supérieur de l'École Nationale d'Administration (ENA) soit d'une école de formation instituée ou agréée par l'administration à cet effet. Ils ont donc eu une formation spécialisée en audit, contrôle et évaluation. Certains ont été recrutés par voie de concours externe sur épreuves, titres ou dossiers.
- Les contrôleurs agissent sur ordre de mission qui leur est délivré par le ministre de tutelle de corps de contrôle (Président du gouvernement, ministre des Finances ou ministre des Domaines de l'État et des Affaires foncières).

- Il est conféré aux membres de ces trois corps, dans le cadre des missions dont ils sont chargés, un pouvoir d'investigation maximal. Ils bénéficient aussi de l'accès à tous les documents et informations nécessaires à l'accomplissement de leurs missions. Le secret professionnel ne leur est pas opposable dans le cadre de l'exercice de leurs prérogatives relatives à l'ordre de mission.
- Après chaque mission d'inspection ou enquête, un rapport faisant État des résultats des investigations qui ont abouti doit être rédigé et transmis au ministre de tutelle du corps de contrôle, une copie de ce rapport est adressée au Haut comité de contrôle administratif et financier et à la Cour des comptes ainsi que des copies adressées à l'entité contrôlée et à son ministère de tutelle. Le CGF et le CGDEAF adressent une copie des principaux rapports qu'ils établissent à la Présidence du Gouvernement.
- Les trois corps de contrôle général disposent d'un « Guide général de vérification des services publics » qui a été élaboré avec la contribution de plusieurs membres des trois corps et de certains cadres de l'administration et des entreprises publiques tunisiennes. Ce guide n'a pas été mis à jour depuis 2001. Une mise à jour est donc nécessaire et elle doit être rédigée dans la langue officielle de travail.

La présence de trois corps de contrôle ayant des missions similaires est un point de faiblesse du système parce que ces redondances engendrent des coûts plus élevés qui ne garantissent pas pour autant l'absence de carences.

Le Contrôle général des services publics (CGSP)

Le CGSP a été créé par la Loi des finances de 1982 après dissolution de l'Inspection générale des services administratifs, en application de l'article 27 du décret numéro 1982-6 du 5 janvier 1982 relatif au statut général des membres du Contrôle général des services publics. La création du CGSP constitue une étape importante dans la modernisation et l'évolution de la fonction de contrôle des services publics, compte tenu des larges compétences attribuées au CGSP, de ses modalités de travail et des ressources humaines mises à sa disposition.

Le CGSP est un organe de contrôle supérieur, rattaché au Président du gouvernement (au Premier ministre auparavant), ayant une compétence horizontale, et il est habilité à contrôler les services de l'État, les collectivités locales, les entreprises et établissements publics et tous les organismes recevant directement ou indirectement des participations ou des contributions de l'État ou des collectivités. Il effectue également des

missions d'évaluation des politiques publiques. Le CGSP est aussi un organe consultatif qui émet des avis sur les projets de lois et règlements visant à organiser et à moderniser les outils de la gestion dans les services publics. Ces missions ne sont pas uniquement financières. Il se trouve amené à porter des jugements sur le fonctionnement des services publics en termes de gestion administrative. Le CGSP conduit ses missions selon quatre approches :

1. des enquêtes demandées généralement par les ministres ou les Présidents directeurs généraux des entreprises publiques suite à des dénonciations
2. des missions de contrôle approfondi qui couvrent tous les aspects de la gestion de l'entité contrôlée, de l'utilisation des deniers publics à la mission même du service public
3. des missions de contrôle ciblé qui couvrent des volets précis de la gestion de l'entité contrôlée (par exemple : l'exploitation et la gestion financière uniquement, sans vérifier les aspects relatifs à la gestion des ressources humaines, au système d'information)
4. des missions d'évaluation de politique publique.

Le corps de Contrôle général des services publics tire son indépendance fonctionnelle de son indépendance organique des entités contrôlées. En effet, les missions effectuées par les corps de contrôle général sont assimilées à des missions de contrôle externe puisqu'elles sont imposées aux entités contrôlées, parce qu'elles sont conduites par des contrôleurs qui lui sont externes, et parce qu'elles ont pour objectif d'informer l'exécutif (le ministre de tutelle du corps de contrôle en question) quant à la bonne gestion des entités contrôlées.

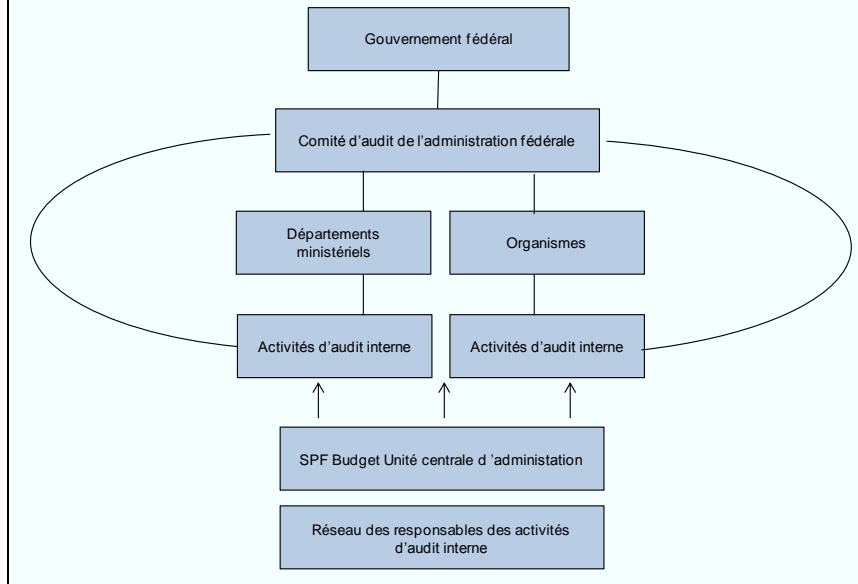
Le programme annuel d'intervention est préparé par le CGSP, puis transmis au HCCAF via le Président du gouvernement pour assurer une bonne coordination avec les programmes de la Cour des comptes et des autres corps de contrôle.

La mission de contrôle commence par une phase préparatoire d'étude de l'entité contrôlée, suivie d'une phase d'investigation (diagnostic, constat des dysfonctionnements, etc.) puis d'une phase contradictoire, où le CGSP présente à l'institution auditée son rapport préliminaire, contenant ses conclusions et ses recommandations. L'entité en question répond à ce rapport en commentant le diagnostic, les recommandations et en apportant parfois des clarifications appuyées de preuves. Cette phase contradictoire est suivie de la rédaction du rapport définitif, qui intègre les remarques de l'entité contrôlée. Le document, fruit de l'intégration, appelé rapport définitif, est soumis au Président du gouvernement, au ministre de tutelle de

l'entité contrôlée, à l'entité contrôlée et au HCCAF, qui assure le suivi de l'application des recommandations de l'équipe de contrôle.

Encadré 1.4. La structure de l'audit en Belgique

On constatera que la Belgique (depuis la promulgation des arrêtés royaux réglant le contrôle interne, l'audit interne et le Comité d'audit fédéral en 2007) a pu rencontrer l'ensemble des normes professionnelles édictées par l'IIA. Il va de soi que la mise en place n'est pas encore terminée et donc que le processus de contrôle évoluera encore. Dans le graphique ci-dessous on peut voir que le Comité d'audit fédéral est placé directement sous la compétence du gouvernement fédéral. Son action porte sur deux pôles : les départements ministériels et les organismes d'intérêts publics. Les services d'audit eux-mêmes sont placés sous le contrôle et la coordination des services spécialisés du gouvernement fédéral : le Service Public Fédéral (SPF) Budget. Le contrôle et le rattachement au plus haut niveau sont ainsi assurés.



Le CGSP déclare avoir fait le choix de travailler selon les normes internationales de la profession d'auditeur. Le CGSP compte actuellement six auditeurs certifiés CIA (*Certified Internal Auditor*), membres de l'Association tunisienne des auditeurs internes (ATAI). La certification possède une expérience et un savoir reconnus.

Nonobstant cette professionnalisation des contrôleurs des services publics, il faut bien souligner l'importance de la rédaction et de la mise à jour de manuels de contrôle pour guider les auditeurs dans leur travail. Ces

manuels doivent inclure l'identification des processus clés ou à risque et proposer une méthode standard d'approche.

Le Contrôle général des finances (CGF)

Le Contrôle général des finances (CGF) dans sa forme actuelle, a été créé par le Décret n° 82/7 du 5 janvier 1982 en remplacement de l'ancienne Inspection générale des finances. Il est rattaché au ministre des Finances. Ses membres interviennent sur la base d'ordres de missions signés par ce dernier.

En vertu du décret précité et du Décret n° 2000/2886 du 7 décembre 2000 portant organisation du CGF et ses modalités de fonctionnement, le CGF a une mission générale de vérification de la gestion et des comptes des services de l'État, des établissements publics, des collectivités et entreprises publiques, et en général de tout organisme ou personne qui reçoit directement ou indirectement de la part de l'État ou des collectivités publiques une aide financière sous forme de participation, subvention, prêt, avance, garantie, etc. Les membres du CGF sont chargés également d'effectuer toute enquête, évaluation de programme et projet public, ou mission particulière demandée par le ministre des Finances.

En outre, le CGF peut être chargé de missions d'expertise judiciaire à la demande des tribunaux, et de missions d'audit ou d'expertise à la demande d'organismes internationaux ou régionaux et ce, sur autorisation du ministre des Finances. Par ailleurs, le CGF est chargé d'une manière exclusive depuis plusieurs années, de l'audit des comptes annuels des projets réalisés en Tunisie et cofinancés par les principaux bailleurs de fonds. Il dispose dans ce cadre d'un guide spécifique qui doit cependant être actualisé. Les rapports d'audit de ces projets sont transmis notamment aux bailleurs de fonds concernés, aux responsables des projets et au ministère chargé de la Coopération internationale.

Le CGF compte actuellement 56 contrôleurs répartis sur 4 divisions :

1. Division de contrôle des services relevant du ministère des Finances
2. Division de contrôle des services publics et d'audit des comptes des projets
3. Division de contrôle des établissements et entreprises publiques
4. Division de contrôle des autres structures et évaluation.

Le CGF est très semblable dans sa composition, ses missions et son fonctionnement au CGSP. Les recommandations faites pour le CGSP sont d'application ici aussi. Il s'agit notamment de la nécessité :

- de mettre à jour les manuels de procédures existants et de vérifier qu'ils sont respectés par les contrôleurs
- de concevoir les guides et les manuels de procédures manquants afin d'identifier les procédures clés et les méthodes à suivre.

Le Contrôle général des domaines de l'État et des affaires foncières

Le corps du Contrôle général des domaines de l'État et des affaires foncières (CGDEAF) est une structure créée en 1990 par le Décret n°90-1070 du 18 juin 1990 portant organisation du ministère des Domaines de l'État et des Affaires foncières. Son statut particulier a été fixé par le Décret n°91-842 du 31 mai 1991 tel que modifié et complété par les Décrets n°94-1109 du 14 mai 1994 et n°2000-710 du 5 avril 2000. Le corps compte actuellement 33 membres dont 6 sont détachés auprès d'autres organismes (le Haut comité de contrôle administratif et financier, le corps des contrôleurs d'État et l'Institut culturel arabo-africain). Le Chef du corps de CGDEAF est membre du Comité supérieur du ministère des Domaines de l'État et des Affaires foncières qui est un organe consultatif qui assiste le ministre.

Le rôle joué par le CGDEAF est sensible dans un pays comme la Tunisie où le secteur public occupe une place importante. Il consiste à :

- Contrôler l'utilisation des domaines publics et privés de l'État ainsi que des biens immobiliers qu'il occupe, des biens mobiliers dont l'État est gestionnaire, des participations en nature ou en espèces de l'État dans les établissements et entreprises publics et dans tout organisme et organisation nationale.
- Assurer le suivi de gestion du domaine public et privé des collectivités publiques locales et des établissements et entreprises publics ainsi que des biens immobiliers qu'il occupe, des biens mobiliers de toutes sortes appartenant à ces organismes.

Les attributions du CGDEAF ne sont pas spécifiques, puisque ses membres, de par leur statut, peuvent intervenir horizontalement au niveau de tous les départements ainsi qu'au niveau de tous les établissements rattachés ou sous tutelle (centres, établissements publics, entreprises publiques, collectivités locales, etc.), et ce pour :

- assurer le contrôle des services de l'État en ce qui concerne la gestion, l'utilisation et l'entretien ou la maintenance des biens meubles et immeubles de l'État ;

- effectuer le suivi auprès des collectivités publiques régionales et locales, ainsi qu'auprès des établissements et entreprises publics, sociétés et organismes de toutes natures qui bénéficient d'une participation financière ou subvention publique et ce, en ce qui concerne la gestion, l'utilisation et l'entretien ou la maintenance des biens meubles et immeubles.

Les membres du CGDEAF effectuent en outre toutes les enquêtes et les missions particulières qui leur sont expressément confiées et peuvent soumettre au ministre des Domaines de l'État et des Affaires foncières toutes propositions de gestion et de préservation de ce patrimoine.

Par ailleurs, le corps du Contrôle général des domaines de l'État a été chargé par circulaire du Premier ministre (n° 15 du 30 mars 1993 tel que modifiée par la circulaire du Premier ministre n° 65 du 7 septembre 1993) d'assurer la supervision, le suivi et la coordination des équipes mixtes de contrôle des voitures administratives (équipes composées d'agents relevant des ministères de l'Intérieur et des Domaines de l'État et des Affaires foncières). La circulaire du Premier ministre n° 11 du 24 février 2000 est venue expliquer le fonctionnement de la cellule de contrôle des véhicules administratifs sur la route.

Ainsi, la mission du corps, au-delà du contrôle et du suivi, devra s'attacher aussi à concevoir et à réorganiser les circuits d'information régissant les biens meubles et immeubles constituant le patrimoine de l'État.

Le corps dispose d'un référentiel administratif assez complet :

- Manuel des procédures pour le recensement des biens mobiliers (Arrêté du ministre des Domaines de l'État et des Affaires foncières du 11/04/2000, portant approbation du Manuel des procédures relatif au recensement des biens mobiliers de l'État) ;
- Manuel des procédures pour l'occupation des locaux administratifs (Arrêté du ministre des Domaines de l'État et des Affaires foncières du 16/05/2000, portant approbation du Manuel des procédures relatif au recensement des biens mobiliers de l'État) ;
- Manuel des procédures relatif à la reconnaissance et à la délimitation du domaine immobilier privé de l'État (Arrêté du ministre des Domaines de l'État et des Affaires foncières du 24/02/2000, portant approbation du manuel des procédures relatif à la reconnaissance et à la délimitation du domaine immobilier privé de l'État) ;

- Manuel de contrôle de gestion des immeubles domaniaux affectés aux services administratifs des ministères et des établissements publics (Arrêté du ministre des Domaines de l'État et des Affaires foncières du 29/07/1999, portant approbation du Manuel de contrôle de gestion des immeubles domaniaux affectés aux services administratifs des ministères et des établissements publics).

Malgré l'existence d'un référentiel de procédures assez complet, le secteur de l'immobilier et des terres agricoles est considéré, dans le cadre du rapport de la Commission nationale d'investigation sur les affaires de corruption et de malversation en 2011, comme ayant été significativement exposé à la corruption sous l'ancien régime. Il s'agit donc d'un secteur vulnérable par nature, qui est contrôlé par un organe de contrôle (le CGDEAF) souffrant de faiblesses similaires à celles des autres corps de contrôle, tel que le manque de ressources humaines. Il est donc particulièrement important que les recommandations formulées ci-dessous (voir la recommandation 3) soient prises en considération.

Analyse du contrôle effectué par l'exécutif

Les différents corps de contrôle général, hormis le fait qu'ils dépendent de tutelles administratives différentes, exercent des tâches comparables entraînant *de facto* un risque de redondance des contrôles mais aussi le risque, faute de moyens suffisants, de carences dans les contrôles.

Conscients de ces problèmes, l'Association Tunisienne des Contrôleurs Publics (ATCP) et un groupe de travail se sont penchés séparément sur la question de la réforme des corps de contrôle et d'inspection. Une feuille de route à l'attention des pouvoirs publics ainsi qu'une synthèse sur le rôle du dispositif de contrôle général en Tunisie ont été élaborées. Elles présentent la fonction de contrôle général et d'inspection, mettent en évidence le professionnalisme des contrôleurs, et énumèrent les obstacles qui entravent l'atteinte d'une efficacité optimale de cette fonction. Une proposition de projet de loi portant sur la création d'un corps de contrôle général unique qui répond aux attentes des différents contrôleurs, a été préparée par l'ATCP sur la base d'un questionnaire auquel ont répondu les contrôleurs membres de cette association.

Encadré 1.5. Le comité d'audit : L'expérience française et belge

En France, chaque ministère dispose d'une mission ministérielle d'audit interne. Cette mission rend compte de ses activités à un Comité ministériel d'audit (CHAI). Le CHAI est composé des responsables de l'audit interne de chaque ministère, d'un représentant du Directeur général des dépenses publiques, d'un représentant du Directeur du budget et des personnalités qualifiées. Ses missions consistent à :

- élaborer le cadre de référence de l'audit interne dans l'administration de l'État ; harmoniser la méthodologie de travail des ministères en matière d'audit ; diffuser en leur sein les bonnes pratiques
- développer la méthodologie des audits internes portant sur les fonctions transversaux
- examiner chaque année la politique d'audit des départements ministériels et formuler des recommandations
- définir et programmer des audits portant sur les projets et rapports annuels de performance associés aux programmes ministériels.

Cette structure cohérente et homogène assure la transmission de l'information entre tous les organes.

En Belgique, le système d'audit interne compte avec un Comité d'audit prévu par l'Arrêté royal du 17 août 2007 portant création du Comité d'audit de l'administration fédérale (CAAF) rattaché au Conseil des ministres. Ce même arrêté a supprimé l'obligation faite à chaque Service Public Fédéral de se doter de son propre comité d'audit.

Source : Comité d'audit de l'Administration fédérale (CAAF), Arrêté royal du 17 août 2007 portant création du Comité d'audit de l'administration fédérale, CAAF, Bruxelles ; ministère de l'Économie et des Finances français, www.economie.gouv.fr.

Outre les prérogatives des trois corps de contrôle général déjà décrites dans le présent rapport, les deux notes susmentionnées présentent les différents rôles qu'ont joués les corps de contrôle dans la période post-Révolution, à savoir :

- la participation dans les travaux de la Commission nationale d'investigation sur les affaires de corruption et de malversation, par la mise à disposition de certains contrôleurs auprès de cette commission ainsi que la communication des anomalies et des infractions constatées par les équipes de contrôle lors des missions de contrôle effectuées

- la participation aux travaux de l'Instance supérieure indépendante pour les élections, via le contrôle du financement des campagnes électorales et l'élaboration du rapport final sur les élections de l'Assemblée nationale constituante
- la mise à disposition de certains contrôleurs auprès de la Commission de confiscation
- la désignation du Contrôle général des services publics, rattaché à la Présidence du Gouvernement, en tant que point de contact pour la coordination de l'examen de l'application de la Convention des Nations Unies contre la corruption.

Ces études mettent aussi en évidence le haut niveau de compétence des contrôleurs, fruit d'une formation spécialisée en matière de contrôle, d'audit et d'évaluation à l'École Nationale d'Administration de Tunis, et d'une organisation de type matriciel qui a pour avantage de permettre aux contrôleurs de maîtriser tous les aspects de la gestion administrative, dans divers secteurs et structures.

Cette compétence pluridisciplinaire a permis aux corps de contrôle d'assumer leur rôle en matière de contrôle de la légalité des actes publics et de la bonne gestion des deniers publics. Ses missions sont importantes aussi bien pour les entités contrôlées (à travers les recommandations d'amélioration de la performance des services évalués) que pour les pouvoirs publics (grâce aux rapports analytiques comprenant différents scénarii que les corps de contrôle général soumettent aux autorités en cas de besoin).

Cependant, les deux études susmentionnées soulignent que malgré la compétence et l'intégrité des contrôleurs, l'efficacité du travail de ces comités laisse à désirer. Ce constat est fait par les contrôleurs eux-mêmes qui estiment que les obstacles qui entravent le travail des corps de contrôle général sont :

- Le manque de ressources matérielles : logistiques et informatiques (notamment les logiciels d'audit et l'accès aux bases de données nationales [commerce, propriété foncière, etc.]), ce qui affecte les délais impartis aux missions, et parfois la qualité des investigations ;
- Le manque de ressources humaines, de protection des contrôleurs et d'attractivité des rémunérations ;
- L'absence d'autonomie dans la programmation des missions. Ainsi, certaines entreprises et administrations, notamment celles dites « de souveraineté », n'ont jamais été contrôlées. D'autres ont fait l'objet

d'un contrôle restreint ce qui ne permet pas aux contrôleurs de vérifier certains dossiers ;

- La faiblesse des systèmes de contrôle interne et des structures d'audit au sein des entreprises et administrations publiques ;
- La non publication des rapports de contrôle ;
- L'absence de sanction en cas de refus de l'entité contrôlée de communiquer certains documents ou informations, et ce en dépit de l'ordre de mission signé par le ministre de tutelle du corps de contrôle, qui stipule que l'entité contrôlée est dans l'obligation de communiquer à l'équipe de contrôle tout document ou information demandés ;
- Le manque de coordination entre les corps de contrôle général lors de la conduite des missions de contrôle ;
- Le manque d'effectif au niveau du HCCAF, ce qui a affecté la qualité et la pertinence du suivi du respect des recommandations formulées dans les rapports de contrôle ;
- L'absence de sanction des responsables quand le HCCAF ou les corps de contrôle général constatent le non-respect des recommandations ;
- Les rapports des corps de contrôle n'ont pas valeur de preuve irréfutable devant la justice, contrairement aux actes authentiques ;
- La faiblesse du suivi effectué par le HCCAF, qui se limite à une vérification sur papier sans véritable investigation. Ceci s'explique par le manque de personnel du HCCAF et peut-être aussi par le fait que le suivi n'est pas effectué par les corps de contrôles qui ont conduit les missions de contrôle.

Ces études notent que toutes ces faiblesses appellent un effort de réforme réel, qui nécessite avant tout une volonté politique pour permettre à ces corps de contrôle d'accomplir leur mission convenablement. Ceci passe par la constitutionnalisation de la fonction de contrôle et la création, en vertu d'une loi, d'un comité permanent de contrôle et de suivi, doté de l'autonomie financière, de l'auto saisine, et des moyens humains, juridiques et matériels nécessaires. Il est aussi primordial de garantir aux contrôleurs, qui sont confrontés parfois à des situations éthiquement complexes et sont amenés à prendre des décisions intègres face à un milieu potentiellement corrompu, la protection physique, morale et financière, ainsi que l'immunité face aux poursuites judiciaires dans le cadre de leurs missions.

Par ailleurs, les études proposent que le Président du nouveau Comité de contrôle, qui naîtrait de la fusion et la réorganisation des corps de contrôle actuels, soit chargé de communiquer à la justice tout dossier pénal, et à la Cour de discipline financière tout dossier incluant faute de gestion. Les contrôleurs demandent la rédaction d'un Code de conduite du contrôleur sur lequel ils prêteraient serment et souhaitent également que leurs rapports de contrôle aient valeur de preuve irréfutable devant la justice.

Notons que les deux études prévoient aussi le cas de non regroupement des trois corps de contrôle général, et insistent, le cas échéant, sur la nécessité de renforcer l'indépendance administrative et financière des différents corps, de mettre en place des mécanismes de coordination et de dialogue, et de doter ces corps de l'auto saisine, du suivi et de la décision du sort des rapports élaborés.

Recommandation 3

La principale recommandation relative aux trois corps de contrôle général est de les réorganiser en un seul corps, qui inclut également le HCCAF. Ce nouvel organisme serait chapeauté par un « Comité d'audit », serait la fusion du CGSP, du CGF, du CGDEAF et du HCCAF, et deviendrait l'unique responsable du contrôle rattaché au pouvoir exécutif dans le pays.

Ce corps résultant de la fusion aurait comme mission (comme prévu dans la recommandation 1) :

- des missions d'audit menées actuellement par les trois corps de contrôle général ;
- le suivi de la mise en œuvre des recommandations formulées dans les rapports de contrôle, et
- le conseil en matière de gestion ;

Le « Comité d'audit » qui le chapeautera aurait la fonction de garantir la qualité des travaux d'audit réalisés par le nouvel organe mentionné ci-dessus. Il serait chargé aussi de :

- la planification des missions ;
- la mise en place d'une stratégie de formation ;
- la coordination avec la Cour des comptes lors de la préparation du programme annuel des missions, et
- la coordination et le partage de l'information produite par les missions de contrôle.

Recommandation 3 (suite)

Ceci permettrait de réduire les risques de chevauchement qui existent actuellement entre les trois corps de contrôle général ayant des responsabilités semblables en matière de contrôle. L'existence d'un seul organe chargé des missions d'audit (missions planifiées), d'inspection générale des services (contrôle permanent) et de conseil de gestion génèrerait des économies d'échelle substantielles.

Dans le prolongement de ce comité, il importe de rédiger des chartes d'audit complètes et précises fixant les devoirs et obligations de chacun lors de la planification ou de la réalisation de missions d'audit. La mission d'audit exercée dans un premier temps par le corps né de la fusion pourrait être confiée dans un deuxième temps à des services d'audit propres à chaque ministère ou administration, à l'instar de ce qui se fait dans les entreprises publiques disposant de leur propre service d'audit.

Une réflexion profonde devrait être menée au sein des autorités tunisiennes afin de déterminer le meilleur rattachement de ce nouvel organe. Les possibilités qui s'offrent à ce sujet comprennent le plus haut niveau de l'exécutif : la Présidence du Gouvernement ou la Présidence de la République.

Cet audit devrait respecter les pratiques professionnelles de l'audit. Il serait aussi important de :

- rédiger sa Charte d'audit ;
- prôner l'usage des normes internationales professionnelles ;
- assurer la transparence et la publicité la plus large sur le résultat des missions d'audits, et
- responsabiliser ce nouvel organe de contrôle en lui confiant le suivi de ses constatations et de ses recommandations.

Le contrôle des entreprises publiques : Le contrôle d'État

Le contrôle d'État est un outil de contrôle préventif de la majorité des organismes publics, notamment les entreprises et les établissements publics à caractère non administratif. Le législateur tunisien n'a pas établi de définition fonctionnelle explicite du contrôle d'État, mais plutôt une définition organique prévue à l'article 15 de la Loi n° 89-9 du 1 février 1989 relative aux participations, entreprises et établissements publics qui stipule qu' il est placé auprès des entreprises définies au sens de la présente loi, des fonctionnaires en activité dénommés « contrôleurs d'État » chargés d'exercer une mission générale de contrôle.

Cette mission consiste notamment au contrôle :

- du respect des obligations mises à la charge des entreprises publiques par la législation et la réglementation en vigueur
- de l'application des décisions prises par les organes délibérants
- du suivi du fonctionnement et de l'évolution de la situation des entreprises contrôlées
- de toute opération susceptible d'avoir une répercussion financière sur l'entreprise.

Le premier noyau de contrôle d'État a été organisé par le décret n°92-239 du 3 février 1992 modifiant et complétant le décret n°91-556 du 23 avril 1991 portant organisation du ministère de Finances, qui a prévu que la cellule de contrôle d'État est chargée notamment de :

- exercer une mission générale de contrôle auprès des entreprises publiques
- veiller au respect de la législation et de la réglementation en vigueur régissant les entreprises publiques
- veiller à l'application des directives et instructions données aux entreprises publiques ainsi que des décisions prises par leurs organes de gestion et de délibération
- contrôler le fonctionnement et l'évolution de la situation des entreprises publiques, contrôler toutes les opérations susceptibles d'avoir une répercussion financière.

En 1996, le décret n° 96-1225 du 1 juillet 1996 a attribué au ministère de Développement économique la mission d'exercice de tutelle sur le corps des contrôleurs d'État et de participation au suivi des recommandations des corps de contrôle en matière de gestion et de fonctionnement des entreprises publiques. Malgré le changement de l'autorité de tutelle, le Comité des contrôleurs d'État (CCE) n'avait pas été créé effectivement puisque les contrôleurs d'État étaient détachés auprès de la Direction générale des participations et des entreprises publiques au sein du ministère de Développement économique.

Le Comité des contrôleurs d'État a vu le jour en 2002 grâce à deux décrets qui ont marqué la restructuration du contrôle d'État, à savoir :

- le décret n°2002-2130 de septembre 2002 qui a rattaché la direction générale des participations et des entreprises publiques au Premier ministre

- le décret n° 2002-2131 de septembre 2002 qui prévoit à l'article 5 que : « les contrôleurs d'État exercent les attributions prévues aux articles 15 et 16 de la Loi n°89-9 du 1 février 1989 susvisée ».

Sont soumis au contrôle d'État les entreprises publiques, les établissements publics à caractère non administratif considérés comme entreprises publiques et dont la liste est fixée par décret et les sociétés dont le capital est entièrement détenu par l'État. Sont soumis en outre les collectivités locales, les établissements publics ou les sociétés dont le capital est entièrement détenu par l'État à plus de 50 % chacun individuellement ou conjointement. Sont également soumis au contrôle d'État les établissements publics à caractère non administratif et qui ne sont pas considérés comme entreprises publiques ainsi que les établissements publics de santé. À ce jour, 207 entreprises et établissements publics sont soumis au contrôle d'État⁴.

Cette mission est exercée par des cadres supérieurs appartenant au Comité des contrôleurs d'État (37 contrôleurs d'État permanents ou à plein temps, qui sont en grande majorité diplômés du cycle supérieur de l'ENA, ou diplômés de cycles supérieur d'autres instituts de formation) ou à des fonctionnaires en activité rattachés à d'autres structures administratives ou aux autres corps de contrôle (73 contrôleurs d'État non permanents ou à temps partiel). Il est important de constater la difficulté d'avoir un cadre permanent attaché à la mission. L'étendue du territoire est une des causes du problème.

Le fonctionnement du Comité des contrôleurs d'État

Le contrôleur d'État est chargé d'exercer un contrôle sur les différents aspects de gestion au sein des entreprises et des établissements publics, et ce en veillant à la bonne application de la législation en vigueur.

Le contrôleur d'État exerce essentiellement son contrôle à priori sur la gestion des entreprises et des établissements publics à caractère non administratif. Il vérifie le respect des procédures organisant les marchés publics et celles relatives à la gestion des ressources humaines, il assiste aux réunions des organes de gestion et de délibération des entreprises et des établissements publics, et il émet un avis sur toutes les questions ayant des répercussions financières sur l'entreprise ainsi que les questions ayant trait au respect de la législation et de la réglementation en vigueur.

Il s'avère donc que le but du contrôle général est préventif, permettant d'éviter les irrégularités qui peuvent avoir des effets néfastes sur les intérêts de l'État en tant qu'actionnaire. Pour exercer ce rôle d'appréciation, le contrôleur d'État s'appuie essentiellement sur sa présence permanente dans

l'entreprise, le suivi de ses résultats et de son contrat-programme ou contrat-objectifs. Il assiste périodiquement aux réunions des organes de gestion et de délibération des entreprises et des établissements concernés. Il n'est pas membre du Conseil d'administration de l'entreprise, il y assiste en tant qu'observateur. Son avis est néanmoins « suspensif des décisions » et ne peut être levé que par le recours du ministre de tutelle.

Il est également membre permanent de certaines commissions *ad hoc* (recrutement externe, audit, recouvrement des créances, désignation du commissaire aux comptes, commissions de marchés). Cette mission consiste notamment au contrôle du respect des obligations mises à la charge des entreprises publiques par la législation et la réglementation en vigueur, l'application des décisions prises par les organes délibérants des entreprises publiques, le suivi du fonctionnement et de l'évolution de la situation des entreprises contrôlées, le contrôle de toute opération susceptible d'avoir une répercussion financière sur l'entreprise.

La non-appartenance des contrôleurs d'État aux établissements ou entreprises contrôlés est garant de leur indépendance et par conséquent de l'efficacité de leur intervention.

Le Comité des contrôleurs d'État dispose d'une commission dite Commission d'audit des comptes des établissements et entreprises publics (CAEP), présidée par le chef du comité, et dont le rôle est très important en matière de bonne gouvernance et de gestion des risques. Cette commission se réunit mensuellement et dès que cela est nécessaire (un dossier à traiter) pour débattre notamment des rapports des commissaires aux comptes et des contrôleurs d'État et pour valider les choix de désignation des commissaires aux comptes. Y sont représentés : la Direction générale de l'entreprise, le Commissaire aux comptes (et le co-commissaire le cas échéant), la structure d'audit, les contrôleurs d'État chargés de l'entreprise en question, les chefs des trois corps de contrôle général (CGSP, CGF et CGDEAF), l'Inspection départementale du ministère de tutelle, le ministère des Finances (représenté par la Direction générale des participations), la Banque centrale, le HCCAF et toute personne dont la présence est jugée utile.

Les contrôles d'engagements et les inspections départementales

Le contrôle des dépenses publiques : Le contrôle d'engagements

Le Décret 2012-2878 du 19 novembre 2012 a abrogé le Décret n°89-1999 du 31 décembre 1989 tel que modifié et complété par le Décret n°94-431 du 14 février 1994 ainsi que le Décret n°98-433 du 23 février 1998 organisant le contrôle des dépenses publiques et a fixé ses attributions et ses

interventions en instaurant le visa préalable sur toutes les dépenses imputables au budget de l'État, aux budgets des établissements publics, aux fonds spéciaux du Trésor et aux fonds de concours et aux budgets des collectivités locales.

Recommandation 4

Le champ de contrôle des contrôleurs de l'État est donc très large, ce qui crée une surcharge de travail (207 entreprises actuellement visées, 1 600 potentielles sur un territoire étendu, avec 110 contrôleurs dont 70 % sont des non permanents). Il faut donc renforcer les ressources humaines de ce comité.

- Le Comité des contrôleurs d'État comprend des contrôleurs qui sont en contact direct et rapproché avec les entreprises publiques. Ils connaissent les entreprises, leur fonctionnement et leurs problèmes. Ils devraient de ce fait être associés aux changements de réglementations ;
- Les analyses des processus clés des entités contrôlées ne sont pas effectuées par manque de temps et de moyens, et
- Il n'existe pas de guide de gouvernance, mais un Guide du contrôleur d'État qu'il faudrait mettre à jour ;

Il conviendrait donc de :

- modifier les textes légaux et réglementaires en vue d'élargir le champ de compétence du CCE sur l'ensemble des entreprises publiques et à participation publique (y compris les filiales des entreprises publiques) ;
- concevoir un manuel de procédures qui centralisent toutes les tâches du contrôleur d'État ;
- doter le comité des ressources nécessaires en personnel, en matériel et en logiciels, pour lui permettre d'accomplir ses missions de façon efficace et efficiente ;
- promouvoir le dialogue et la collaboration entre le CCE et les différents corps de contrôle général ainsi que la Cour des comptes, à l'occasion des missions qu'ils effectuent au niveau des entreprises publiques sous le contrôle du CCE ;
- renforcer le rôle de la CAEP, et
- doter le comité d'un statut qui garantit aux contrôleurs leur indépendance et une autorité suffisante sur les organes dirigeants des entreprises et sur les ministères de tutelle.

Le nouveau décret, tout en consacrant le visa préalable :

- renforce le recours au mode d'engagement provisionnel qui devient obligatoire à hauteur de 50 % des crédits ouverts ;
- renforce le contrôle sur les dépenses de rémunération compte tenu de leur importance, et
- introduit de nouvelles notions, à savoir le contrôle hiérarchisé des dépenses publiques et le visa par le contrôleur des dépenses de la programmation initiale des activités budgétaires préparée par le responsable du programme.

L'introduction de ces deux notions prépare le passage à la gestion budgétaire par objectifs (GBO). L'exemple de la Belgique ci-dessous décrit la manière dont les responsabilités du contrôle d'engagements varient en fonction des responsabilités accordées aux gestionnaires.

Encadré 1.6. Le contrôle des engagements en Belgique

En Belgique, lorsqu'une dépense est engagée, le montant requis est inscrit dans un registre de manière à bloquer un crédit budgétaire à cet effet. C'est la tâche des contrôleurs des engagements. Ils travaillent au Service du contrôle des engagements du Service Public Fédéral "Budget et Contrôle de la Gestion". Ce service vérifie si les dépenses des services fédéraux sont réalisées conformément à la législation et à la réglementation. Il veille aussi à ce que les crédits ne soient pas dépassés. Chaque contrôleur est détaché auprès d'un service public.

Tâches dans le cadre des marchés publics

Avant d'attribuer un marché public à un fournisseur, le gestionnaire doit demander le visa du contrôleur des engagements. Ce dernier vérifie si tous les documents sont en ordre et si des crédits suffisants sont bloqués pour le paiement du marché public. Le Service du contrôle des engagements a également une fonction de conseil pour les services comptables des services publics, par exemple dans le cadre de la préparation et de l'établissement de dossiers de dépenses.

Source : Fedweb (2011), « Contrôle des engagements », Portail du personnel fédéral, Service Public Fédéral Personnel et Organisation, Bruxelles, www.fedweb.belgium.be/fr/a_propos_de_l_organisation/budget_et_marches_publics/organismes_de_controle/controleur_des_engagements.

Le Service du contrôle des dépenses publiques (CDP) exerce différentes missions. Pour le visa, il examine l'objet, l'imputation et l'exactitude d'évaluation de la dépense et la disponibilité des crédits. Il s'assure de l'application des dispositions d'ordre financier des lois, décrets et règlements relatifs à l'objet de la dépense, de la conformité de la dépense avec les travaux préparatoires du budget.

La mise en œuvre de la GBO est basée sur la confiance dans la compétence des gestionnaires du secteur public et dans leur capacité à bien gérer les risques en utilisant des fonds publics d'une manière efficace. Ses activités seront à contrôler plus tard par des audits a posteriori. En ce sens, le rôle des contrôles d'engagements est de vérifier l'existence de fonds afin que les activités publiques soient mises en œuvre, mais pas de contrôler l'opportunité de la dépense publique (ce qui est une responsabilité assumée par le gestionnaire et par la suite vérifiée par l'audit a posteriori).

Il existe différents types d'engagements qui peuvent être globaux (il existe à cet égard une liste des dépenses visées par les engagements globaux. Ceux-ci peuvent atteindre 80 % du budget). Leur concept est lié à celui de ce que l'on appelle ordinairement « de dépenses fixes ». Celles-ci sont estimables d'entrée et leur engagement global est une mesure qui facilite la gestion et préserve les moyens accordés.

On ne peut que rappeler la différence qui doit exister entre un contrôle des engagements qui doit vérifier l'existence du budget, le grever de manière provisoire (l'engagement au sens strict), vérifier la conformité du dossier d'engagement (année budgétaire, article, etc.) et un contrôle a posteriori de légalité, de régularité et de gestion. Tous ces contrôles sont spécifiques et complémentaires.

Le contrôleur donne son avis motivé sur les projets de lois, décrets, arrêtés, contrats ou décisions à caractère réglementaire ayant une répercussion financière. Cette tâche de conseil et avis ne donne pas lieu à un « avis conforme » et n'est donc pas un moyen de blocage mais reste néanmoins importante quant à la problématique générale de la transparence.

Nonobstant les compétences des cadres du service, l'essence même de la mission est hors cadre des pratiques de l'audit. Par conséquent, un modèle ou un système normatif avec les normes internationales d'audit ne s'applique pas au CDP.

Le service établit un rapport annuel relatif à la gestion du budget de l'année écoulée exposant les résultats des opérations de contrôle et les propositions visant à améliorer la gestion. Ce rapport est adressé au ministre.

In fine, il faut ajouter qu'en dehors de ces tâches, il a d'autres prérogatives telles que, pour les marchés publics, l'étude des projets des cahiers des charges et les projets des marchés soumis à l'avis des commissions des marchés. Il préside aussi les commissions d'ouverture des plis. En outre, il participe aux travaux des commissions médicales et des commissions de recrutement au niveau régional et donne son avis motivé sur les projets de lois, décrets, arrêtés, contrats ou décisions à caractère réglementaire ayant une répercussion financière.

Les contrôleurs des dépenses publiques verront certainement leurs missions encore modifiées avec la mise en place et la généralisation future de la GBO. La GBO nécessite la modernisation des systèmes de contrôles via l'assouplissement des contrôles financiers exercés a priori par les services centraux (en l'occurrence le contrôle des dépenses publiques), la mise en place et le renforcement des contrôles de gestion interne (au sein des ministères dépensiers) et le développement de l'audit interne et externe.

La suggestion de création d'un nouvel organe de contrôle englobant l'ensemble des contrôles existants peut être une voie de réforme à condition de structurer les tâches et missions de chacun : contrôle a priori, a posteriori, financier, de gestion. La réforme de la comptabilité publique tunisienne et la mise en place de la GBO peuvent être aussi un facteur de modification de la fonction. Les instruments développés, notamment de gestion de l'information, peuvent automatiser et sécuriser l'engagement budgétaire.

Encadré 1.7. Les réformes publiques au Portugal

Le Portugal a connu des problèmes de déficit budgétaire structurel et d'accroissement des dépenses courantes depuis la fin des années 90 jusqu'au milieu des années 2000. Pour y faire face, les autorités portugaises ont pris des mesures de réforme globale du secteur public et un processus de modernisation intégré a été amorcé visant à garantir l'efficacité de l'administration publique et à appuyer la stratégie de croissance économique.

Cette réforme inclut un système intégré d'évaluation des performances dans l'administration publique (Siadap), pour améliorer la motivation professionnelle et les performances de l'administration publique et à réduire les formalités administratives excessives.

Le processus englobe aussi un programme de restructuration de l'administration centrale (PRACE), pour améliorer la qualité des services publics en réduisant les dépenses et les ressources humaines qui leur sont affectées, et ce en décentralisant les fonctions et en modernisant les procédures au sein des administrations publiques.

Le budget fait aussi l'objet de réformes significatives, notamment en matière de discipline fiscale et de rationalisation des dépenses publiques.

La révision des systèmes de contrôle interne et d'audit interne dans le secteur public

Le système de contrôle interne au Portugal cherche à évoluer souhaitant passer d'un système traditionnel de contrôle de la conformité à la législation en vigueur et de maîtrise des dépenses via une surveillance détaillée de l'exécution du budget, à un système axé sur la performance.

Encadré 1.7. Les réformes publiques au Portugal (suite)

En effet, le contrôle effectué consistait en un contrôle financier *ex ante* axée sur un examen administratif et une séquence d'autorisations et de visas préalables. Avec la réforme budgétaire, il y a eu une transition d'un contrôle *ex ante* à des procédures de contrôle interne, axées sur la performance du management financier dans les unités opérationnelles et sur la responsabilité des gestionnaires de la dépense publique.

Les principaux objectifs étaient l'instauration d'un meilleur suivi de la mise en œuvre et de l'exécution budgétaires, ainsi que la mise en place d'un suivi adéquat de la qualité et de l'utilité des dépenses, afin de garantir une utilisation économique, efficiente et efficace des ressources publiques.

L'expérience montre que la mise en œuvre de ces programmes nécessite un engagement réel du top management, et un effort continu de développement des outils nécessaires pour assurer un suivi et un examen analytique global du budget global.

Pour mettre en œuvre la comptabilité d'exercice au sein du gouvernement, un plan pilote a été lancé. Les changements à envisager concernent le gouvernement et le Comité pour la budgétisation par programme du parlement (COP), et comprennent une règle de dépenses, un cadre de dépenses à moyen terme (CDMT) et les détails du cadre de budgétisation basée sur les résultats.

Dans le cadre de cette réforme, le rôle de la DG Budget doit passer d'un contrôle détaillé de l'exécution à un suivi et une analyse plus globaux. La rationalisation de la gestion financière, le passage à la budgétisation des programmes et le changement du rôle de la DG Budget exigent la responsabilisation des ministères dépensiers, dont le rôle principal est la gestion des programmes et l'exécution du budget.

Il est aussi indispensable que les ministères aient les capacités et les structures de responsabilité nécessaires. Chaque ministère a son propre Service budget, chargé de l'exécution et du contrôle financier sur le budget et de servir comme la DG Budget homologue dans ce ministère de tutelle. Chaque ministre devrait être responsable des dépassements de dépenses qu'il engage. La mise en place de cette réforme est en cours de préparation. Elle suit une approche séquentielle, où une nouvelle étape n'est envisagée que si on a l'assurance raisonnable que les étapes précédentes ont été assimilées par les différents acteurs. Cette approche commence par l'élaboration d'un budget-programme et d'un CDMT ; puis le développement d'informations sur le rendement des programmes et des ministères, qui seront utilisées dans une troisième étape, « les processus de prise de décisions budgétaires ».

Cette étape est la première d'un processus à long terme qui implique d'apprendre par la pratique, et qui nécessite un audit indépendant des informations sur les performances pour garantir leur qualité et leur crédibilité.

Encadré 1.7. Les réformes publiques au Portugal (suite)

Au Portugal, le Siadap propose de lier les résultats des performances réalisées aux salaires versés. Bien que ce système soit incitatif quant à l'atteinte des objectifs, il pourrait aussi encourager la manipulation des informations, ce qui pourrait affecter leur intégrité et leur fiabilité.

Par ailleurs, le gouvernement a entrepris une révision du rôle des inspections financières au sein des ministères, remplacées par des unités d'audit interne dans les ministères et dans la majeure partie du secteur public, à l'exception des petites organisations.

L'Inspection générale des finances demeure l'unité centrale, chargée entre autres de l'harmonisation des travaux des différents services d'audit. Son rôle a été redéfini plaçant en priorité les enquêtes, l'appréciation des irrégularités graves, l'évaluation des politiques publiques et la conception des standards et des normes méthodologiques.

La réforme budgétaire a favorisé la révision du contrôle financier traditionnel et le passage d'un système d'inspection à un système d'audit interne. Le gouvernement a entrepris des mesures ayant pour objectif d'améliorer la discipline budgétaire, en passant d'un système de surveillance de l'exécution du budget vers un système axé sur la performance et la responsabilisation, d'où le développement de l'audit interne.

Source : Commission européenne (2011), *Compendium of the Internal Control Systems in the EU Member States*, Publications Office of the European Union, Luxembourg. http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2011/compendium_27_countries_en.pdf.

Encadré 1.8. Mise en œuvre de la gestion budgétaire par objectifs et de l'évaluation des risques

L'OCDE définit la gestion budgétaire par objectifs (GBO) comme une forme de budgétisation qui concerne les fonds alloués à des résultats mesurables. Le développement de liens entre la performance et la budgétisation a été un phénomène en évolution à long terme dans les pays de l'OCDE qui remonte aux années 70 pour le Canada. Ses objectifs portent essentiellement sur l'amélioration de l'efficacité de l'allocation des ressources et la reddition de comptes dans les services publics. Cependant, le niveau des capacités institutionnelles d'un pays a une incidence directe sur le rythme de progressions des réformes adoptées. La plupart des pays de l'OCDE ont mis en place deux ou trois initiatives de réforme ces 15 dernières années, pour améliorer l'utilisation des données sur le rendement en matière de gestion et de budgétisation.

Encadré 1.8. Mise en œuvre de la gestion budgétaire par objectifs et de l'évaluation des risques (suite)

En théorie, la mise en œuvre de la GBO se traduirait par un assouplissement des contrôles sur les dépenses des organismes publics. Mais il n'y a pas vraiment de tendance claire à cet égard dans les pays de l'OCDE. Les pays nordiques ont une longue expérience en matière de décentralisation des responsabilités de gestion, qui datent d'avant l'introduction de la GBO. D'autres pays, tels que le Chili et la Corée, ont adopté cette réforme sans pour autant alléger le contrôle. L'assouplissement des contrôles peut être une mesure dangereuse a priori s'il n'est pas accompagné par des personnels dotés des compétences adéquates, au niveau des différents départements. Par ailleurs, une fois allégés, les contrôles peuvent toujours être restitués. En effet, si un organisme particulier n'a pas fait preuve de respect de la réglementation en vigueur et n'a pas réussi à éviter les risques de corruption, de mauvaise gestion et de gaspillage, les contrôles peuvent être remis en place.

En Tunisie, un programme de jumelage, entre les ministères des Finances tunisien et français, et financé par la Commission européenne, a été initié dans le but de mettre en œuvre la GBO. Dans le domaine des contrôles, le programme traite les missions et prérogatives du contrôle des dépenses publiques, responsable du visa préalable/contrôle d'engagement, car il est directement lié à la responsabilisation des ministères. Le groupe de travail chargé de ce sujet a recommandé qu'une plus grande souplesse soit prévue pour les engagements provisoires, tout en créant un montant maximum au-dessous duquel les dépenses peuvent être engagées sans visa préalable en fonction du niveau de risque présenté par chaque ministère. Cette proposition sera testée dans certains ministères, ce qui permettra d'éviter la suppression immédiate du visa préalable au niveau de tous les ministères, mais devra aller de pair avec le développement de cartographies des risques au niveau des ministères engageant des dépenses, l'élaboration de manuels de procédures et la préparation de programmes annuels de dépenses.

Sources : Commission européenne (2012), « Rapport consolidé de diagnostic et orientations, Appui à la gestion budgétaire par objectifs », 26 juin, Union européenne, Bruxelles ; OCDE (2008), « Sequencing and pacing of performance budget reforms : Summary of the 5th Annual Meeting of the SBO Network on Performance and Results », 27-28 octobre, OCDE, Paris, www.oecd.org/gov/budgeting/42188165.pdf ; OCDE (2007), *La budgétisation axée sur la performance dans les pays de l'OCDE*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264034075-fr>.

Les inspections départementales

Ces services, au sein de chaque ministère, sont toujours en activité même si leur nombre, leurs effectifs et leurs moyens tant humains que matériels sont insuffisants à la réalisation de leurs missions. Dans ce rapport, les inspections départementales sont considérées comme un élément du contrôle interne de par leur mission et structure. La connaissance des inspecteurs du fonctionnement des ministères auxquels ils sont rattachés les

désignent comme des personnes compétentes pour coordonner la mise en place du système de contrôle interne qui sera le noyau de la création d'un service d'audit interne basé sur la gestion des risques dans chaque ministère.

Recommandation 5

La Tunisie s'est engagée dans un processus de réforme visant à introduire la gestion budgétaire par objectifs (GBO), ce qui implique une modification du rôle et de la nature du contrôle des dépenses publiques. Quels que soient les mandats et les responsabilités que le contrôle des dépenses publiques sera invité à remplir en vertu de cette réforme, il importe qu'il garde sa nature même et qu'il ne soit pas dénaturé par un alourdissement ou un glissement des compétences vers un contrôle de l'opportunité de la dépense publique. Le contrôle des engagements a un côté essentiellement budgétaire et doit s'intégrer dans le projet de GBO pour éviter la multiplication de contrôles redondants.

La lutte contre la corruption

Les cellules de gouvernance

La circulaire de mars 2012 porte sur la création d'une cellule de gouvernance et de la lutte contre la corruption dans chaque département, région et entreprise publique.

Il est évident que dotées d'un personnel qualifié suffisant, elles pourront favoriser la prise de conscience collective de l'importance du travail contre la corruption au niveau des différentes entités.

Les cellules peuvent également contribuer à l'élaboration des cartographies des risques dans les différents établissements. Par conséquent, elles peuvent jouer un rôle important aussi bien dans la gestion des risques que dans le domaine de la prévention de la corruption dans le secteur public.

Encadré 1.9. Les unités d'intégrité au Brésil

Le Brésil a mis en place un grand nombre d'unités d'intégrité au sein de l'administration publique fédérale. Par exemple, le nombre d'unités de médiation de l'organisation a augmenté de 40 à 157 entre 2002 et 2010 et à la fin de 2010, tous les ministères fédéraux devaient avoir leur unité propre ombudsman. Il y a plus de 200 comités d'éthique et 30 unités d'inspection qui enquêtent sur les manquements à l'éthique et sur l'inconduite administrative.

Source: OCDE (2012), *OECD Integrity Review of Brazil: Managing Risks for a Cleaner Public Service*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264119321-en>.

Néanmoins, ces cellules n'ont pas de responsabilités de vérification ou de contrôle du ressort des organes de contrôle mentionnés précédemment. Cependant, afin d'être en mesure de réaliser cet objectif de prévention, le personnel que chaque ministère ou institution consacre à ces cellules doit être qualifié et formé en matière de lutte contre la corruption et de contrôle interne.

Par ailleurs, ces cellules ont été créées et organisées par une circulaire. Une circulaire n'a pas de force réglementaire, ce qui vulnérabilise les cellules. Une circulaire par définition donne une interprétation d'une législation ou d'une réglementation particulière, propose une manière concrète de l'appliquer et n'est donc pas utilisée pour la création et l'organisation d'une structure.

L'Instance nationale de la lutte contre la corruption (INLUCC)

La Tunisie dispose d'une Instance nationale de lutte contre la corruption, autorité publique indépendante, dotée de la personnalité morale et de l'autonomie administrative et financière. Elle n'est pas un organe d'audit et de gestion des risques mais elle contribue à la détection des zones de risque et à la diffusion d'une culture de bonne gouvernance. Elle a aussi une mission d'investigation sur les cas de corruption soit par auto-saisine soit sur saisine des tiers.

Cette instance a été conçue comme une institution visant à pérenniser un mécanisme de lutte contre la corruption, mécanisme qui a été initié juste après la Révolution du 14 janvier 2012 avec la création de la Commission nationale d'investigation sur la corruption et la malversation.

Le choix d'un tel organe est justifié par le caractère particulier de cette mission qui doit être clairement séparée notamment de l'audit de conformité, de l'audit financier et du contrôle de gestion. Cela signifie que ses membres peuvent mener des investigations sur les cas de corruption de façon autonome, ou en collaboration avec le pouvoir judiciaire ou les organes de contrôle administratif et financier. Ces investigations précèdent la phase judiciaire dans tous les cas. En outre, il exercerait une fonction pilote dans le cadre de la lutte contre les abus et les comportements infractionnels notamment en matière de marchés publics, de législation relative aux subventions, d'agrément, d'autorisations ainsi que de la corruption dans le secteur privé. Ses missions se résument à :

- proposer les politiques publiques en matière de lutte contre la corruption et assurer leur suivi en concertation avec les autorités compétentes ;

- proposer les directives d'orientation générales pour lutter contre la corruption ainsi que les mesures nécessaires pour la détection des malversations, et ce en collaboration avec les autorités compétentes ;
- détecter les sources de malversation dans les secteurs publics et privés ;
- recevoir les requêtes et les alertes sur les cas de corruption et de malversation, mener les investigations sur ces cas avant de les transférer aux autorités compétentes, dont l'autorité judiciaire le cas échéant ;
- donner son avis sur les projets de textes juridiques et réglementaires en relation avec la corruption et la malversation ;
- faciliter la communication entre les différentes structures et autorités chargées de la lutte contre la corruption et la malversation ;
- collecter les données relatives à la corruption et la malversation en vue de mettre en place une base de données qui sera exploitée pour l'accomplissement de sa mission ;
- diffuser une conscience sociale des dangers de la malversation à travers des campagnes de sensibilisation, l'organisation de séminaires et de sessions de formation, l'édition de revues et de périodiques, et
- réaliser des études et des recherches relatives à la lutte contre la corruption et la malversation.

Les structures et services de l'État sont tenus d'apporter toute l'aide nécessaire à l'Instance pour la collecte des données relatives au traitement des cas de malversation, et d'exécuter toutes les procédures relatives à la protection des victimes, des témoins et des lanceurs d'alerte.

L'instance est composée d'un président, d'un conseil et d'un organe technique de prévention et d'investigation. Le Président est nommé par décret sur proposition du gouvernement, parmi les personnalités nationales indépendantes bénéficiant d'une expertise juridique distinguée. L'organe de prévention et d'investigation assure l'investigation dans tous les cas de corruption. Il est dans ce cadre habilité à collecter toutes les informations, documents et témoignages à même d'élucider les cas de soupçon de corruption commise par des personnes physiques ou morales aussi bien publiques que privées.

Tous les services de l'État, notamment les services de contrôle, les établissements et les entreprises publics et les collectivités locales, doivent

communiquer au Président de l'instance toutes les informations dont ils auraient pu avoir connaissance à l'occasion de l'accomplissement de leurs missions et qui ont un lien avec les missions de l'instance. Cette obligation incombe également au gouverneur de la Banque Centrale Tunisienne, au Président du CMF et du Conseil de la concurrence. Nul ne peut opposer le secret professionnel à l'instance. Les banques ainsi que les intermédiaires en bourse ne peuvent pas opposer le secret bancaire vis-à-vis de l'instance, ils sont au contraire soumis à une obligation d'information quant à tout mouvement suspect de fonds qu'ils constatent dans leurs écritures.

Cette instance contribuera aussi à mieux comprendre les vulnérabilités dans le secteur public et, par conséquent, à orienter les travaux d'audit vers les zones à haut risque et à diffuser une culture d'intégrité et de lutte contre la corruption.

La mise en œuvre du texte créant et organisant l'instance connaît quelques retards, notamment dans la nomination des membres de l'organe de prévention et d'investigation et de l'indépendance budgétaire.

Cependant, suite à la création d'une Instance constitutionnelle indépendante de bonne gouvernance et de lutte contre la corruption (article 130 de la nouvelle Constitution tunisienne), l'INLUCC est très probablement appelée à connaître des changements dans sa structure et dans ses attributions.

Recommandation 6

Il est primordial et urgent de donner à l'Instance nationale de lutte contre la corruption les moyens de son action et de lui adjoindre un service spécialisé en audit en matière de lutte contre la corruption, et de la doter d'un personnel performant et qualifié répondant aux standards internationaux dans le domaine.

La relation entre l'instance, le ministère de la Gouvernance et les corps de contrôle doit être clairement définie afin de créer une réelle synergie entre tous les intervenants dans le cadre de la stratégie nationale de lutte contre la corruption.

La maîtrise des activités

Ceci nous amène maintenant à considérer un des points essentiels de ce rapport : la maîtrise des activités. Comme il est dit plus loin, la maîtrise des activités n'est pas la mise en place d'un contrôle supplémentaire mais la prise de conscience collective dans la recherche de l'atteinte des objectifs.

La maîtrise des activités se base sur le référentiel COSO, qui fixe au départ trois objectifs :

- l'efficacité et l'efficience des opérations
- la fiabilité des informations financières
- la conformité aux lois et règlements.

Une prise de conscience collective est aussi liée à la mise en place d'une politique « au jour le jour » faite de petits détails qui concourent à améliorer le fonctionnement des services. Par exemple, s'assurer qu'un courrier rentré est réellement traité est une mesure de contrôle interne. Le contrôle interne, c'est donc la maîtrise des activités. Pour développer cette culture, il est important de travailler par « contamination », c'est-à-dire en choisissant un groupe de coordinateurs qui seront formés, mis en place dans des entités choisies et qui accompagneront l'ensemble du processus de formation au sein de chaque institution. L'utilisation de personnes de référence permet de faire démarrer le processus en gardant à l'esprit les moyens disponibles.

Recommandation 7

Le secteur public en Tunisie dispose des moyens nécessaires à la mise en place d'un système de maîtrise des activités plus efficace au sein des institutions publiques en optimisant le rôle des compétences et des structures existantes.

Pour contribuer à la prise de conscience collective de la nécessité de mettre en place un système de contrôle interne qui permette une meilleure gestion quotidienne et opérationnelle des risques (une vraie maîtrise des activités), et ce au niveau des agents de toutes les institutions et entreprises publiques, il faut agir progressivement. En effet, compte tenu de l'importance de l'effort requis et la quantité de ressources nécessaires pour former tous les fonctionnaires en même temps, et contribuer ainsi à la dissémination d'une culture de maîtrise des activités, il serait plus judicieux de recourir à la méthode de « formation des formateurs ». Il s'agit en premier temps d'identifier certains membres clés du personnel (qui devraient inclure les cadres supérieurs), de leur dispenser la formation nécessaire qui leur permettra par la suite de former le reste du personnel et de les soutenir dans la mise en œuvre de meilleurs contrôles.

À cet égard, les compétences dont disposent les cellules de gouvernance dans chaque organisme public en matière de lutte contre la corruption et de contrôle interne devraient être exploitées pour contribuer à cet effort de sensibilisation à grande échelle.

Notes

1. Institut des Auditeurs Internes (www.theia.org).
2. La Déclaration de Lima sur les Directrices du contrôle des finances publiques (www.intosai.org/fr/documents/intosai/documents-de-nature-generale/declarations-de-lima-et-mexico.html).
3. L'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI) est l'organisation fédératrice du contrôle externe des finances publiques. Elle assure un cadre institutionnel depuis plus de 50 ans aux institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC), pour le transfert des connaissances et la multiplication des connaissances afin d'améliorer à l'échelle internationale le contrôle externe des finances publiques et accroître, par conséquent, la compétence professionnelle, l'image et l'influence des ISC dans les pays respectifs. L'INTOSAI est une organisation autonome, indépendante et apolitique. Elle est une organisation non gouvernementale avec statut spécial auprès de l'ECOSOC des Nations Unies.
4. L'homologue français du Comité des contrôleurs d'état tunisien est le Contrôle général économique et financier qui englobe les sociétés d'économie mixte et les organismes bénéficiant d'une subvention directe de l'état.

Bibliographie

- Comité d'audit de l'Administration fédérale (CAAF), Arrêté royal du 17 août 2007 portant création du Comité d'audit de l'Administration fédérale (CAAF), CAAF, Bruxelles.
- Commission européenne (2012), « Rapport consolidé de diagnostic et orientations, Appui à la gestion budgétaire par objectifs », 26 juin, Union européenne, Bruxelles.
- Commission européenne (2011), *Compendium of the Internal Control Systems in the EU Member States*, Publications Office of the European Union, Luxembourg, http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2011/compendium_27_countries_en.pdf.
- Constitution belge (coordination du 17 février 1994), Article 180, Bruxelles, www.ccrek.be/FR/Presentation/TextesDeReference/TexteDeReference_Art_180.html?print=Y.
- Constitution belge (coordination du 17 février 1994), Loi du 29 octobre 1846 relative à l'organisation de la Cour des comptes, Bruxelles, www.ccrek.be/FR/Presentation/TextesDeReference/TexteDeReference_1846.html.
- Fedweb (2011), « Contrôle des engagements », Portail du personnel fédéral, Service Public Fédéral Personnel et Organisation, Bruxelles, www.fedweb.belgium.be/fr/a_propos_de_l_organisation/budget_et_marches_publics/organismes_de_controler/controleur_des_engagements.
- Fedweb (2012), « FEDCOM », Portail du personnel fédéral, Service Public Fédéral Personnel et Organisation, Bruxelles, www.fedweb.belgium.be/fr/a_propos_de_l_organisation/budget_et_marches_publics/fedcom.
- GAO (US Government Accountability Office) (2000), *Determining Performance and Accountability Challenges and High Risks*, United States General Accounting Office, Washington, DC, novembre.

INTOSAI (2004), « Lignes directrices de l'INTOSAI relatives aux normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public », INTOSAI, Vienne, p. 7.

Ministère français de l'Économie et des Finances, www.economie.gouv.fr/chai.

Ministère français du Budget, des Comptes publics et de Réforme de l'État (2010), « Cadre de référence du contrôle interne comptable de l'État », Direction générale des finances publiques, Paris, www.performance-publique.budget.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/comptabilite/cadre_de_reference_Etat.pdf.

OCDE (2012), *OECD Integrity Review of Brazil: Managing Risks for a Cleaner Public Service*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264119321-en>.

OCDE (2008), « Sequencing and pacing of performance budget reforms : Summary of the 5th Annual Meeting of the SBO Network on Performance and Results », 27-28 octobre, OCDE, Paris, www.oecd.org/gov/budgeting/42188165.pdf.

OCDE (2007), *La budgétisation axée sur la performance dans les pays de l'OCDE*, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264034075-fr>.

Renard, Jacques (1994), *Théorie et pratique de l'audit interne*, Eyrolles, Paris.

Chapitre 2

Études de cas d'entreprises publiques tunisiennes

Les données collectées lors des missions d'audit permettent non seulement d'évaluer la performance mais également de fournir des informations utiles pour la gestion des risques au sein des institutions et des entreprises publiques. C'est la raison pour laquelle l'audit est un outil précieux de lutte contre la corruption. Ce chapitre examine la gestion interne des risques dans quatre établissements tunisiens : la Société Tunisienne de l'Électricité et du Gaz (STEG), la Société Tunisienne d'Activités Pétrolières (ETAP), la Douane et la Poste Tunisienne. Ces institutions ont été choisies en raison de leur importance économique et la diversité des services publics qu'elles représentent, et ce pour vérifier si les données d'audit et de vérification appuient la gestion des risques dans le secteur public. L'analyse révèle que ces institutions s'appuient sur les structures d'audit interne professionnelles, mais n'ont pas encore réussi à développer une culture globale de gestion des risques et de responsabilisation parmi le personnel.

Ce chapitre fait un examen des structures d'audit et de contrôle interne. Il analyse en détail le fonctionnement de certains secteurs d'activités précis et, ce dans l'objectif de déceler ses forces et ses faiblesses et proposer des améliorations pertinentes.

Cette étude va prendre l'exemple de trois entreprises publiques ainsi que les services de la Douane. Il convient à ce niveau de rappeler certains points importants quant à l'environnement de contrôle. Tout d'abord, les entreprises publiques dans les pays utilisés pour les exemples (Belgique et France) sont soumises à des principes comparables à celles des sociétés privées. En Tunisie, le rapport entre les entreprises publiques et l'État reste très fort. Partant, et nonobstant l'existence d'organes d'audit, force est de constater que l'autonomie des entreprises publiques est faible. Les recommandations finales de ce rapport, sans prôner la voie de la privatisation, décrivent le lien entre l'État et les entreprises comme pouvant brider la gestion autonome ce qui est regrettable. On se reportera utilement à la partie consacrée au Comité des contrôleurs de l'État.

Encadré 2.1. Le contrôle des entreprises publiques en Belgique et en France

Belgique

Le réviseur d'entreprises est un expert indépendant et impartial au service des entreprises, des pouvoirs publics et de nombreux organismes du secteur non marchand. Ses rapports sont destinés à de nombreuses parties prenantes (investisseurs, travailleurs, fournisseurs, clients, etc.). Les entités concernées font appel aux services spécialisés des réviseurs d'entreprises soit parce que la loi le leur impose, soit dans une démarche volontaire, si bien que plus de 22 000 entités bénéficient du contrôle révisoral en Belgique. L'objectif principal est d'assurer la fiabilité des comptes annuels ou des comptes consolidés, dont les utilisateurs attendent qu'ils donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entité. Les entreprises publiques sont soumises à son contrôle outre celui des commissaires du gouvernement décrit plus avant.

France

Le système en France est comparable au système belge : on parle là du Commissaire aux comptes. Un Commissaire aux comptes exerce une profession agréée dans tous les pays de l'Union européenne. C'est un acteur extérieur à l'entreprise ayant pour rôle de contrôler la sincérité et la régularité des comptes annuels établis par une société ou autre institution, et pour cela de faire un audit comptable et financier. Il s'agit d'une mission légale, toutefois elle peut être décidée volontairement par l'entreprise.

Sources : Institut des Réviseurs d'Entreprises (2011), Mémoire au Gouvernement, IRE, Bruxelles, www.ibr-ire.be/fr/1_institut/actualites/presse/Documents/4683_Memorandum.pdf ; Becompta (n.d.), Dictionnaire comptable, www.becompta.be/modules/dictionnaire.

Des entreprises publiques

Les entreprises publiques représentent un groupe d'entités dont le poids économique et politique est majeur en Tunisie. Les entreprises soumises au contrôle du Comité de contrôleurs d'État sont actuellement au nombre de 207, mais les entreprises susceptibles de l'être sont au nombre 1 600 environ. Elles jouissent a priori, a contrario de la Douane, d'une autonomie de gestion. On retrouve donc un contrôle de l'imperium, la tutelle, exercé par des organes délégués au sein d'entités qui sont elles-mêmes responsables de leur gestion.

Nous avons choisi tout d'abord deux entreprises liées à l'énergie, la Société Tunisienne de l'Électricité et du Gaz (STEG) et l'Entreprise Tunisienne d'Activité Pétrolière (ETAP). Ensuite, le chapitre présentera La Poste Tunisienne, un fournisseur de services au public, ayant des missions particulières proches du secteur bancaire. Cette entreprise est forcément différente des deux précédentes mais compte en effectifs un nombre quasi équivalent à celui de la STEG. Les conclusions tirées au niveau de ce chapitre ne peuvent pas être extrapolées à l'ensemble des entreprises publiques tunisiennes vu la taille, la structure et le niveau de maturité des entreprises traitées dans cette étude. Ensuite le chapitre examine le service de la Douane.

La Société Tunisienne de l'Électricité et du Gaz (STEG)

Avant d'aborder le mode de gestion de l'entreprise en termes de gouvernance, cette section fait un tour d'horizon quant à ses missions et son organisation sociétale. Afin de se conformer au modèle COSO ERM¹, cette analyse aborde en premier l'environnement de contrôle. Une entreprise doit être analysée dans sa globalité parce que la taille, le secteur, l'histoire, la structure, reflètent le type de gouvernance mis en place.

L'activité de la STEG

La Loi N°62-8 du 3 avril 1962 a créé la Société Tunisienne de l'Électricité et du Gaz. La STEG assure la production de l'énergie électrique et du GPL (gaz de pétrole liquéfié), ainsi que le transport et la distribution de l'électricité et du gaz naturel au niveau national. Son objectif principal est de pourvoir le marché national en énergies électriques et gazières et de répondre aux besoins de l'ensemble de ses clients (résidentiels, industriels, tertiaires). Il s'agit d'un acteur majeur qui assure :

- la production de l'électricité à partir de différentes sources (thermique, hydraulique, éolienne, etc.)

- le transport de l'électricité : la gestion et le développement des réseaux et des postes haute tension
- la distribution de l'électricité : la gestion et le développement des réseaux et des postes moyenne tension et basse tension
- le développement et la distribution du gaz naturel : la gestion de l'infrastructure gazière
- la production du GPL.

En chiffres

Pour mieux comprendre l'importance de l'entité analysée, on pourra faire État des chiffres clés qui la concernent. La STEG emploie une main d'œuvre nombreuse (10 349 agents en décembre 2011) et elle offre une gamme de risques large. En décembre 2011, elle avait 3 282 521 abonnés d'électricité et 592 655 abonnés du gaz. De 2009 à 2011, les investissements annuels moyens de la STEG ont été de l'ordre de TND 830 million (ou EUR 405.67 million). Le chiffre d'affaires annuel moyen de l'entreprise (hors taxes) entre 2009 et 2011 a été TND 2 260 million (ou EUR 1 104.6 million).

Organigramme de la STEG

L'organigramme (graphique 2.1) est un élément important qui permet de s'assurer du respect des normes dans l'entité concernée au moins en ce qui concerne son organisation.

L'organigramme de la STEG comporte une série de comités qui sont adjoints à la gestion journalière :

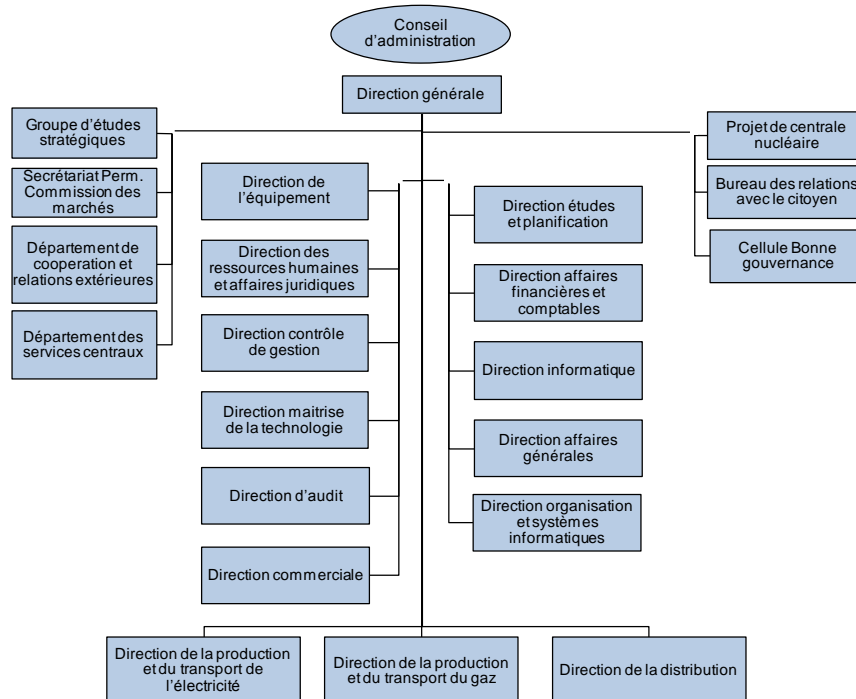
Le Comité permanent d'audit	}	Dépendant du top management
Le Comité recrutement et nomination		
Le Comité stratégique		
Le Comité technique de direction		
Le Comité investissement		

Le comité permanent d'audit

L'existence d'un Comité d'audit dans une organisation montre que celle-ci assume de manière plus efficace ses responsabilités en matière d'intégrité, de qualité d'information financier et des autres processus de contrôle interne, de conformité aux lois, aux règlements et à l'éthique, et

d'efficacité de son système portant sur la gestion des risques. Le comité est en mesure de fournir un support supplémentaire pour assurer l'efficacité et l'indépendance des activités d'audit interne.

Graphique 2.1. Organigramme de la STEG

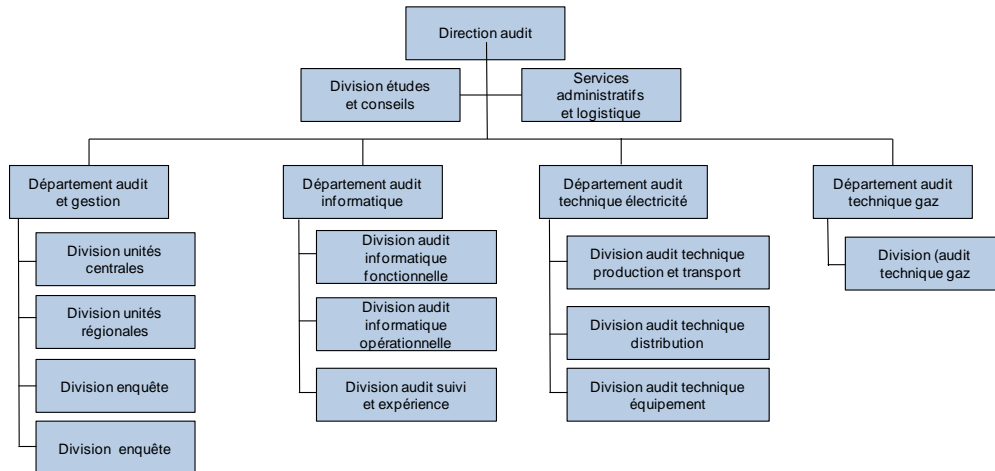


Source : La Société Tunisienne de l'Électricité et du Gaz, www.steg.com.tn.

La Direction de l'audit

Comme on peut le voir dans l'organigramme global de la STEG, celle-ci dispose d'une Direction de l'audit (graphique 2.2). L'audit interne compte 35 fonctionnaires dont 25 auditeurs. Par rapport aux normes communément admises, ce chiffre peut être considéré comme normal (1 pour 400 membres du personnel) au regard de l'effectif global de la STEG. Cependant, la comparaison du nombre d'entités d'audits et avec le nombre d'auditeurs montre qu'il s'agit d'une structure ambitieuse (avec 18 entités), mais qui n'est pas soutenue par l'effectif (25 auditeurs seulement). Un enrichissement du cadre est donc recommandable, vu la taille du territoire et les contingences.

Graphique 2.2. Organigramme de la Direction audit



Source : La Société Tunisienne de l'Électricité et du Gaz, www.steg.com.tn.

Le rattachement direct de la Direction d'audit interne à un comité d'audit est encouragé par les bonnes pratiques et les normes internationales définies par les organismes professionnels en matière d'audit interne, dans la mesure où ce rattachement est le meilleur moyen pour garantir l'indépendance de la fonction d'audit interne par rapport au management de l'organisation. Au cas où l'audit interne est rattaché directement au comité d'audit, les bonnes pratiques prônées par l'Institut international des auditeurs internes suggèrent d'assurer un reporting double, c'est-à-dire, en fonction des points à discuter, soit au comité d'audit, soit à la direction générale de l'organisation concernée, soit aux deux. Maintenir un dialogue direct entre auditeurs internes, direction générale et autres niveaux de management est en effet essentiel pour exercer pleinement le rôle de conseil au management. Selon une enquête menée par l'OCDE en 2011 auprès des structures d'audit interne des différents gouvernements des pays membres de l'OCDE, 33 des 73 répondants ont indiqué qu'ils rendent compte au ministère de tutelle, ainsi qu'au comité d'audit. Cela a été considéré comme une pratique favorable à une indépendance accrue du mécanisme d'audit interne (OCDE, 2011).

Le positionnement de la Direction audit est défini à travers la Charte d'audit interne de la STEG, qui précise notamment que l'audit interne dépend fonctionnellement du Comité permanent d'audit et hiérarchiquement de la Direction générale.

Objectifs et processus clés

Les objectifs stratégiques de la STEG font l'objet d'un plan quinquennal (outre les modifications potentielles liées au fonctionnement et proposées par le Comité stratégique) décidé dans la chaîne de commandement de l'entreprise : de la Direction générale au Conseil d'administration à la tutelle (ministère de l'Industrie).

La STEG dispose des « contrats programme » (un contrat qui spécifie les objectifs à atteindre par la STEG et trace un plan d'action) qui opèrent à deux niveaux : un entre la STEG et l'État et un autre entre la Direction générale et les unités fonctionnelles et opérationnelles. Nonobstant le principe généralement admis de l'autonomie de gestion, le ministère de la tutelle est à même de modifier les choix faits au sein de l'entreprise. On peut donc considérer que l'autonomie de gestion est relative et qu'une réelle responsabilisation des gestionnaires ne peut être envisagée.

Les processus clés sont listés par l'entreprise et décrits dans les différentes branches d'activité. L'entreprise a créé pour chacun de ces processus clés :

- des manuels de procédures, qui garantissent l'unicité des méthodes de travail et apportent une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs
- des descriptifs de fonction, qui permettent d'éviter les dérives liées au recrutement (népotisme, corruption, etc.).

Les dossiers d'audit qui ont été présentés par la STEG à l'OCDE dans le cadre de la vérification des travaux d'audit sont de qualité. Un avis sur la qualité des travaux ne peut cependant pas être émis sur la base d'un échantillon de dossiers (choisi par l'entreprise). Toutefois, on peut considérer que l'assurance raisonnable de la qualité de l'audit est apportée.

Recommandation 8

Dans le souci d'identifier les responsabilités de gestion, il serait souhaitable de laisser une plus grande autonomie de gestion aux gestionnaires de la STEG en basant l'analyse finale sur les résultats d'exploitation. D'ailleurs, les gestionnaires devraient être soumis à des contrats par objectifs « GPO » qui seraient la base de leur évaluation. Cette recommandation est applicable dans de nombreuses entités examinées lors de l'examen des attributions du Comité des contrôleurs de l'État.

Par ailleurs, une simplification structurelle de la Direction d'audit est recommandée.

Gestion des risques

Le projet « Processus de gestion et de maîtrise des risques » est un projet d'entreprise pour soutenir la mise en œuvre de pratiques de gestion des risques qui a été rattaché dans une première phase (de 2009 à 2010) à la Direction d'audit, puis dans une deuxième phase, en 2011, il a été transféré au Groupe des études stratégiques relevant hiérarchiquement de la Direction générale.

Identification

La STEG, à travers le projet « Processus de gestion et de maîtrise des risques » a procédé en 2012 à une analyse de ses risques stratégiques et opérationnels (TOP TEN) et les a listés comme suit :

- accumulation des impayés clients (problème de réticence)
- indisponibilité des moyens de production (retard dans les investissements)
- difficultés pour trouver à temps les fonds nécessaires pour financer les grands projets
- arrêt des travaux des grands projets suite à l'opposition des propriétaires terriens (servitudes de passage)
- insuffisance au niveau de la sécurité du système d'information
- contraintes inhérentes au statut d'entreprise publique (lourdeur dans la procédure de recrutement, passation des marchés, réorganisation de l'entreprise, etc.)
- augmentation du nombre et de la gravité des accidents tiers soit en électricité ou en gaz
- vieillissement du réseau électrique
- indisponibilité en temps opportun des informations fiables, pertinentes et suffisantes
- absence de veille sur l'évolution de l'environnement scientifique, technique et technologique.

Traitement

La structure de gestion des risques est basée sur le modèle vertical hiérarchique avec renvoi de la responsabilité au niveau supérieur de décision. Depuis 1990, il existe, au niveau du « *front office* », des guides de

contrôle hiérarchique reprenant les tâches à accomplir pour chaque activité ainsi que les contrôles y afférents, la fréquence, etc. La STEG a procédé à la mise à jour de ses guides en faisant explicitement référence au modèle COSO 1 dans son approche.

Sur la base de cette analyse, on peut considérer que la STEG a mis en place une structure de traitement du risque. Outre le modèle COSO déjà cité, la STEG dans son approche fait usage ou est certifiée selon :

- ISO 9001 : la norme ISO 9001 fait partie de la série des normes ISO 9000, relatives aux systèmes de gestion de la qualité. Elle définit des exigences concernant l'organisation d'un système de management de la qualité.
- ISO 14000 : la série des normes ISO 14000 désigne l'ensemble des normes qui concernent le management environnemental.
- ISO 18000 : la norme internationale qui décrit une série de technologies utilisées dans la gestion de la sécurité dans le travail.
- La norme ISO 26000 est une norme ISO relative à la responsabilité sociétale des organisations, c'est-à-dire qu'elle définit comment les organisations peuvent et doivent contribuer au développement durable.
- ISO 27000 : c'est la norme de sécurité de l'information.
- ISO 31000 : regroupe une famille de normes de gestion des risques. Le but de la norme ISO 31000:2009 est de fournir des principes et des lignes directrices de la gestion des risques ainsi que les processus de mise en œuvre au niveau stratégique et opérationnel. Elle ne vise pas à promouvoir l'uniformisation de la gestion du risque au sein des organismes, mais plutôt à harmoniser les approches, les standards et les méthodologies existantes en matière de gestion des risques.

La fonction de risk manager

La Direction de l'audit a contribué en 2009 à la création du projet « Processus de gestion et de maîtrise des risques », une première en Tunisie dans le secteur public. Dans le cadre de ce projet, une équipe multidisciplinaire composée de cadres relevant de toutes les directions a conduit en 2009, avec l'aide d'un consultant externe, un projet ayant pour objectif la conception d'un code d'éthique, une cartographie des risques par activité/unité significative/processus et un guide de contrôle par activité/unité significative/processus issu de la cartographie des risques.

Au niveau de la cartographie des risques, 17 directions ont pu être traitées mais l'avis recueilli pendant le travail pour ce rapport est que l'apport externe est encore insuffisant et qu'il y a lieu de poursuivre les efforts afin de concevoir une cartographie des risques qui couvre toutes les unités et tous les processus de l'entreprise. Ceci nécessite de mettre à la disposition de ce projet les moyens humains et matériels nécessaires pour réaliser le travail, et notamment sa structuration (une structure permanente qui doit figurer dans l'organigramme de l'entreprise et non pas en tant que projet).

Les guides de contrôle hiérarchique pour les activités opérationnelles, deuxième livrable de ce projet, ont été achevés, validés et diffusés officiellement par une note de réglementation interne le 27 juin 2014, et ce pour la Direction métier « Direction distribution de l'électricité et du gaz ».

Les guides élaborés portent sur les activités suivantes :

- la Gestion de la clientèle
- la Gestion financière et comptable
- la Distribution de l'électricité
- la Distribution du gaz
- la Logistique.

En ce qui concerne le troisième livrable de ce projet, l'équipe du projet de gestion et de maîtrise des risques, ayant finalisé la première version du Code d'éthique de la STEG a organisé, à ce titre, une journée nationale le 7 mars 2013.

Le 23 juillet 2014, la STEG a organisé une journée durant laquelle la version finale du Code d'éthique approuvée par la direction générale a été présentée pour donner le coup d'envoi de son adoption par tout le personnel de l'entreprise ainsi que ses partenaires.

Conclusion

La STEG présente un profil de gestion qui peut être considéré comme apportant l'assurance raisonnable de l'atteinte des objectifs, objet même du contrôle interne dans la définition qui en est donnée dans les Lignes directrices de l'INTOSAI². Le contrôle interne est correctement évalué par l'audit interne.

Recommandation 9

La STEG a un passé longuement établi en matière d'audit et sa structure est conforme aux principes de la profession. La mise en place d'un projet sur le management des risques, ajoutée à l'adoption d'un code d'éthique, ont réconforté la place des structures de surveillance, de supervision et de contrôle dans l'entreprise.

La STEG est un acteur majeur de l'économie locale et on pourrait considérer qu'il s'agit d'un modèle pour d'autres organisations. La gouvernance globale se rapproche fortement de celle d'autres pays mentionnés dans ce rapport.

Entreprise Tunisienne d'Activité Pétrolière (ETAP)

L'Entreprise Tunisienne d'Activités Pétrolières a été créée par la Loi n°72-22 du 10 mars 1972. L'ETAP est un établissement public à caractère industriel et commercial doté de la personnalité civile et de l'autonomie financière. Elle a pour mission de gérer l'exploration et la production d'hydrocarbures pour le compte de l'État tunisien.

Ses domaines d'activités sont la promotion du secteur des hydrocarbures en Tunisie (environ 51 permis dans le cadre des opérations) et la participation dans toutes les opérations se rattachant directement ou indirectement aux hydrocarbures. L'ETAP a une mission stratégique au niveau de l'État tunisien.

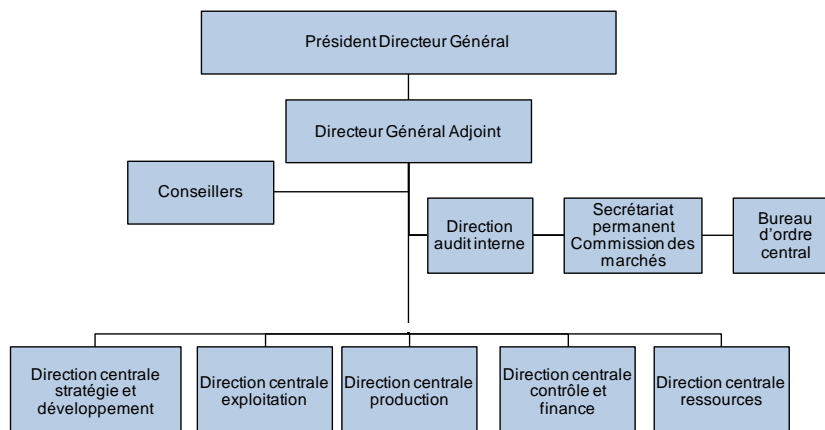
En chiffres

L'importance des activités de l'ETAP pour l'économie tunisienne se reflète dans ses chiffres. En 2011, l'ETAP a dépensé USD 250 millions (ou près de 200 millions EUR) en activités d'explorations pour 57 permis d'exploration en cours. Elle a produit 3.2 millions tonne métrique d'huile et exporté 1.55 millions tonne métrique de pétrole brut. Ses revenus en 2011 ont été de l'ordre de TND 1 929 millions (EUR 1 500 millions). En 2011, elle employait 789 fonctionnaires.

Organigramme

La Direction de l'audit est rattachée au top management de l'entité (graphique 2.3). Ceci est conforme aux pratiques professionnelles édictées par l'IIA. Un projet est en cours d'étude, qui inclut la création d'un comité d'audit.

Graphique 2.3. Organigramme de l'ETAP



Source : Adapté du site de l'Entreprise Tunisienne d'Activité Pétrolière, www.etap.com.tn/fileadmin/templates/etap/rapports/annuel_report_2012.pdf.

Objectifs et processus clés

L'ETAP a une vision claire de ses objectifs. Cependant, elle n'est pas libre de fixer ses objectifs puisque ceux-ci sont définis par voie décrétole, ce qui engendre des lourdeurs inévitables. Les objectifs stratégiques de l'ETAP définis par le Décret 76-173 du 26 avril 1973 incluent :

- la conduite de toute étude relative aux activités pétrolières en Tunisie ;
- la formation des cadres tunisiens dans les différentes branches de l'industrie pétrolière, et
- la participation dans toutes les opérations se rattachant directement ou indirectement aux hydrocarbures.

Le 23 novembre 2006, un certain nombre d'orientations stratégiques ont été définies :

- renouvellement des réserves nationales ;
- création d'ETAP international ;
- concentration sur l'exploration des objectifs gaz, et
- développement des ressources humaines, le renforcement des compétences dans les spécialités pétrolières par le recrutement et la formation, l'immersion des jeunes spécialistes auprès des unités

opérationnelles des partenaires étrangers, la mise en place d'un système attractif de gestion des compétences et des performances.

Les objectifs stratégiques sont fixés par la Direction générale sur proposition de la Direction de la stratégie et de la communication et en concertation avec les directions centrales. Ces objectifs sont approuvés par le Conseil d'administration (qui comprend un représentant : du ministère de l'Industrie, de la Banque centrale, de la Présidence du gouvernement, du ministère des Finances, du ministère de Développement régional et de Planification, du ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche scientifique, de l'Agence nationale de maîtrise de l'énergie, du personnel cadre de l'entreprise ainsi que deux représentants du secteur pétrolier).

On pourrait considérer que les objectifs ainsi définis sont de l'ordre de la déclaration de mission. Des objectifs, qu'ils soient stratégiques ou opérationnels, doivent correspondre au canevas SMART³. Ces objectifs, selon le management, sont bien Spécifiques, Mesurables, Acceptés, Réalistes et Temporaires. La gestion de risque est prise en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que dans toutes les activités de l'organisation.

En effet, les risques sont partie intégrante de la stratégie de l'entreprise et de son management tant pour les objectifs que pour les décisions opérationnelles.

Comme la mise en place du contrôle interne qui vise à donner l'assurance raisonnable de l'atteinte des objectifs, nécessite que ceux-ci soient clairs et définis, il serait souhaitable de définir des objectifs plus précis. Les analyses de risque mettront en évidence des objectifs flous. Dans le souci d'identifier les responsabilités de gestion, il serait souhaitable de laisser une plus grande autonomie aux gestionnaires en basant l'analyse finale sur les résultats d'exploitation.

Gestion des risques

Identification

Le programme d'audit interne est fixé en commun accord avec la Direction générale en tenant compte des recommandations du Conseil d'administration. Il s'appuie sur une évaluation des risques menée par le management. Les principaux risques listés par la société sont :

- sensibilité aux paramètres d'environnement pétrolier : variation du prix de pétrole

- risques relatifs aux marchés financiers : risque de change particulièrement lié au dollar et risque de taux d'intérêt
- risque lié à la santé, à la sécurité et à l'environnement : les questions de santé, de sécurité et de l'environnement sont des priorités dans l'industrie pétrolière, phénomène augmenté par la pression accrue du public et des défis plus complexes
- risque de maîtrise des coûts : la hausse des coûts est liée à des facteurs conjoncturels et à la fin du « *easy oil* »
- risque de départ des compétences : le manque de personnels qualifiés a un impact direct sur la réalisation des activités et les résultats.

Traitement des risques

Des mesures de traitement des risques sont mises en place, parmi lesquelles on cite un dispositif de contrôle interne qui couvre toutes les activités de l'entreprise et un système de *reporting* et de pilotage satisfaisant. Les risques sont gérés au sein de l'entreprise selon leur niveau de la manière suivante :

- Les risques stratégiques sont gérés par le top management. Le Conseil d'administration est informé des risques majeurs de l'organisation et des mesures prises par la direction pour les traiter.
- Les risques structurels, administratifs et de gestion sont gérés par la Direction générale et par les directeurs centraux : la Direction générale prend en considération le risque lorsqu'elle évalue les différentes options stratégiques.
- Les risques opérationnels sont gérés par les directions.

Les risques développés par l'ETAP sont intimement liés à l'événement plutôt qu'aux objectifs stratégiques qui pourraient être impactés. Dans les recommandations finales du présent rapport, on reviendra sur la nécessité de mettre en place une réelle maîtrise des activités par le biais de la formation et le soutien aux *risk managers*.

Les dossiers d'audit communiqués par l'ETAP à l'OCDE pour juger de la qualité de travaux d'audit interne apportent une certaine assurance quant à la qualité du processus. Cependant, ceci ne permet pas de conclure avec certitude que toutes les missions d'audit internes ont la même qualité.

La Poste Tunisienne

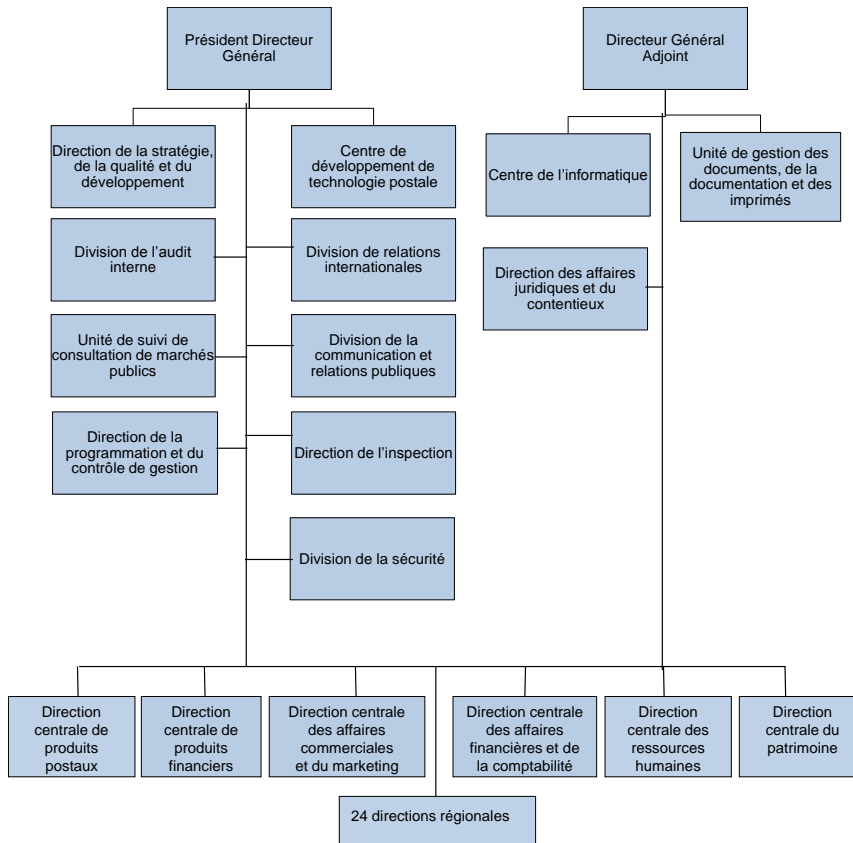
La Poste Tunisienne est une entreprise de services importante en Tunisie. Elle est sous la tutelle du ministre ayant les Technologies de la communication et de l'Information dans ses attributions. La Poste Tunisienne est comparable à la STEG en matière d'effectifs. Elle présente un réseau commercial très dense couvrant même les zones rurales.

Avant d'aborder les objectifs et processus clés au niveau de leur gestion, il est intéressant de présenter la vision globale sous-jacente. La vision du top management de La Poste Tunisienne est éclairante à plus d'un titre. Selon celui-ci⁴, La Poste Tunisienne n'est pas qu'un prestataire de « service universel ». Elle a à jouer un rôle crucial dans le processus d'inclusion sociale et financière en particulier en cette période de transition que connaît la Tunisie. La Poste Tunisienne doit être un vecteur de changement et un acteur actif dans la dynamique de la croissance inclusive. Il est aisé d'admettre que tracer les contours de la stratégie postale est une question économique, somme toute techniquement soluble, mais il convient de garder toujours présent à l'esprit l'existence d'une multitude de contraintes qui constituent des facteurs de blocage pour la mise en œuvre d'une stratégie axée sur l'efficacité et la rentabilité.

L'audit interne de La Poste Tunisienne est organisé administrativement sous la forme d'une Division rattachée directement à la Direction générale et ce, selon l'organigramme de l'Office national des postes fixé par le Décret n°99-2637 du 22/11/1999. La Division de l'audit interne est chargée, principalement, de :

- vérifier la bonne application des procédures
- veiller au respect des instructions de la Direction générale
- examiner la fiabilité des informations communiquées à la Direction générale
- veiller à la bonne exécution des procédures organisationnelles conformément aux recommandations et directives de la Direction générale
- élaborer des rapports :
 - évaluant la rentabilité des différentes activités des Services de l'office
 - prospectant les défaillances organisationnelles et procédurales
 - proposant des recommandations pour y remédier.

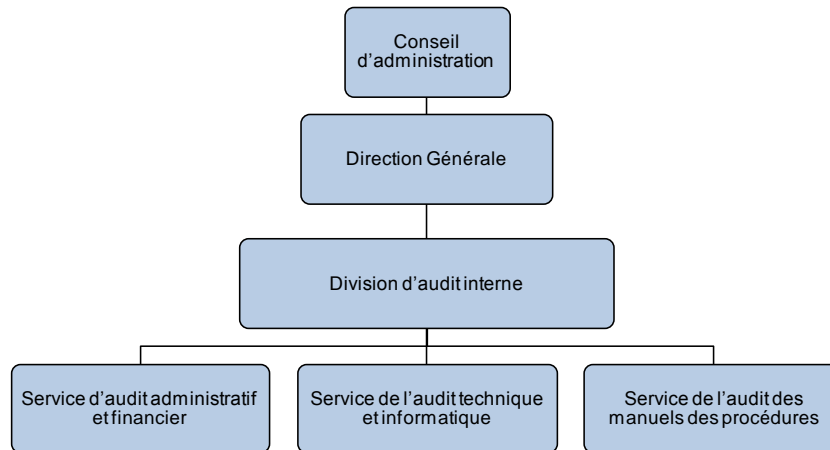
Graphique 2.4. Organigramme de la Poste Tunisienne



Source : La Poste Tunisienne, www.poste.tn/index.php.

La Division de l'audit interne comporte trois services (graphique 2.5), à savoir le Service de l'audit administratif et financier, le Service de l'audit technique et informatique, et le Service de l'audit des manuels de procédures.

Graphique 2.5. Organigramme de la Division de l'audit interne



Source : La Poste Tunisienne, www.poste.tn/index.php.

Objectifs et processus clés

Comme la STEG, la Poste Tunisienne est liée à l'État tunisien par des contrats programmes définissant les droits et les devoirs des deux parties.

La stratégie de La Poste Tunisienne vise différents objectifs comme la réalisation de l'équilibre financier de l'entreprise à travers la révision de l'organisation, la mise en œuvre d'une politique commerciale axée client, l'optimisation du réseau postal, le partenariat public-privé et l'ouverture à l'international. D'autres objectifs sont aussi importants, tels que l'inclusion financière (la bancarisation de La Poste, la création d'une offre de micro crédits).

Les objectifs stratégiques sont fixés par la Direction générale sur proposition de la Direction de la stratégie, de la qualité et du développement, qui est établie en concertation avec les directions centrales. La politique générale de l'entreprise est arrêtée par le Conseil d'administration.

Par ailleurs, il serait souhaitable que La Poste Tunisienne puisse disposer d'un Comité stratégique relevant du Conseil d'administration et chargé de définir la vision de l'entreprise et ses orientations stratégiques, d'examiner la stratégie globale proposée par la Direction générale et d'analyser la concurrence et les perspectives. Comme développé ci-dessus, un des points importants est la question de l'autonomie de gestion et la responsabilisation des gestionnaires.

Gestion des risques

Le management de l'organisation identifie une série de risques, qui n'est pas exhaustive mais qui liste les éléments les plus marquants tels que :

- la défaillance humaine (erreur, fraudes) ;
- le risque de vols d'envois et le risque de perte ou d'avarie d'envois (risque à la fois financier et d'image) ;
- le risque informatique (absence de *backup*), qui permet de mesurer la fragilité de l'institution ;
- le risque lié aux attaques externes et le risque lié aux attaques informatiques internes ;
- la fausse monnaie et le risque de change ;
- le risque de blanchiment de capitaux ;
- le non recouvrement de créances, et
- défaillance de systèmes de sécurité (caméra, détecteurs) et les risques extérieurs : émeutes, accidents.

Le travail d'analyse de risque dans La Poste Tunisienne est effectué par l'analyse du passé (méthode dite actuarielle). On procède par capitalisation des expériences en matière de pertes subies associées aux risques encourus et par l'estimation et l'arbitrage entre les gains et coûts associés à une décision de prise de risques (de manière informelle).

La Poste Tunisienne dispose en matière de services spécialisés de :

- Une Division d'audit interne sous-dimensionnée. Cette division est rattachée directement à la Direction générale, conformément aux normes. Dans le cadre de sa restructuration, La Poste Tunisienne compte étendre cette structure, la renforcer par de nouvelles compétences et réactiver le Comité d'audit interne, ce qui a été fait en août 2013. En effet, l'audit interne compte actuellement 4 auditeurs pour 9 000 agents. Même si La Poste Tunisienne dispose d'une inspection de 40 agents, force est de constater que contrôler les 1 100 points de vente et 15 centres spécialisés reste une tâche compliquée. Les rapports d'audit présentés pour vérification de la qualité du travail sont néanmoins professionnels dans leur approche. Cependant, l'échantillon vérifié ne permet pas de conclure avec certitude que toutes les missions d'audit internes ont la même qualité.

- Une inspection avec des services centraux et des services régionaux.
- Un contrôle de gestion (qu'il faudrait renforcer).
- Un contrôle et un management de la qualité.

Une série importante d'organes supervisent la gestion de La Poste Tunisienne (pour exemple, le Comité des contrôleurs de l'État, le Réviseur des comptes, l'Auditeur externe responsable de la sécurité informatique, la Cour des comptes, les corps de contrôle général et les organismes internationaux comme Western Union, etc.). Cet aspect souligne la lourdeur du système de contrôle tunisien.

Il convient d'ajouter que la Poste a créé quatre unités de gestion par objectifs avec rang de directions, dont notamment, l'Unité de gestion des risques opérationnels et l'Unité de contrôle de conformité qui renforceront les organes de contrôle et de gestion des risques dans l'entreprise qui, en outre, seront étayés (et appuyés dans la concrétisation de leurs recommandations et décisions présentées dans leurs rapports) par les deux autres UGPO, à savoir l'Unité d'organisation et méthodes et l'Unité de gestion des projets.

Standards et méthodes

La Poste Tunisienne utilise des standards connus mais aussi des standards « métier », par exemple :

- la norme CWA14641 qui concerne la production des timbres postaux ;
- la norme ISO 9001 (certifiant en qualité), et
- les normes de l'IIA.

La Poste Tunisienne dispose d'une Charte d'audit interne, ce qui est assez rare dans une entreprise publique, mais qui ne garantit néanmoins pas la qualité de l'audit. Outre ces standards, le réviseur se réfère aux normes IAS-IFRS⁵. En ce qui concerne l'informatique, il est fait référence au modèle COBIT⁶. En dehors du modèle *sensu stricto*, il est fait référence aux normes ISO 27002 et 27005. Les référentiels utilisés correspondent aux usages de la profession, comme un gage de sécurité.

Recommandation 10

Ce rapport souligne l'engagement de La Poste Tunisienne dans la mise en œuvre de la gestion du risque interne, mais relève une certaine immaturité dans son analyse des risques. Par conséquent, La Poste Tunisienne a besoin d'aide pour mettre en œuvre un processus de maîtrise d'activités conforme au modèle COSO ERM 2, qui préconise que les entreprises doivent mettre en place un système qui assure l'efficacité et l'efficience des opérations, la fiabilité des informations financières et la conformité à la législation applicable. Cela devrait aider l'institution à identifier les événements susceptibles d'affecter l'organisation, évaluer et gérer les risques afin qu'ils puissent être maintenus à un niveau acceptable et offrir des garanties raisonnables que l'organisation puisse atteindre ses objectifs.

Il faut aussi souligner l'importance d'accélérer la mise en œuvre des actions prévues pour le renforcement de l'audit interne et le contrôle de gestion afin d'être en phase avec les progrès réalisés suite au passage d'une administration publique à une entreprise publique. Le contrôle interne ne doit plus rester basé sur le rôle de l'inspection mais aussi sur l'audit interne et le contrôle de gestion garantissant à leur tour l'efficience de toute stratégie de mise en place d'une gestion évoluée des risques.

La Douane

La Douane représente une entité homogène à structure hiérarchique forte, où la structure de contrôle est intégrée à l'organisation. L'analyse affine donc celle réalisée au sein des administrations de l'État.

La Douane est une administration particulière dans le sens que tout en étant rattachée au ministère des Finances et donc aux administrations centrales, elle jouit d'une indépendance fonctionnelle implicite. Ce point la distingue des entreprises publiques qui jouissent d'une plus grande autonomie de gestion.

L'analyse de la Douane a deux aspects : ceux que l'on peut constater dans l'ensemble de la structure des administrations tunisiennes et celles particulières à la matière. Historiquement, la Douane, outre sa mission fiscale, a toujours été garante des frontières extérieures de l'État et a une structure de type militaire, à forte hiérarchisation. La Douane est chargée de la perception des droits, taxes et impôts dus à l'importation et à l'exportation des marchandises au profit du budget de l'État ainsi que de la perception des taxes parafiscales au profit de la Caisse générale de compensation et aux caisses interprofessionnelles. Par ailleurs, la Douane veille à garantir une perception correcte de ces droits et taxes et contribue à lutter contre l'évasion fiscale.

Elle a une mission économique. Cette mission est considérée comme étant le prolongement de sa mission fiscale traditionnelle. Elle constitue un instrument permettant d'alimenter le budget de l'État. Le droit de douane vise également à protéger l'industrie nationale et les ressources agraires. Cependant, les changements économiques intervenus dans le commerce international et le choix par la Tunisie de l'économie de marché ont entraîné une évolution dans le rythme des échanges commerciaux, ce qui implique pour la Douane la nécessité de s'adapter à ces évolutions et de changer ses méthodes de travail afin qu'elle soit à l'avant-garde des structures de développement de l'économie tunisienne.

Comme toutes les douanes, la Douane tunisienne veille à lutter contre la contrebande sous toutes ses formes (marchandises, devise, bijoux, drogue). Elle a pour mission de protéger la faune et la flore qui sont menacées d'extinction, contrôler l'exportation illégale des œuvres d'arts et des antiquités et protéger le consommateur contre les produits non conformes aux normes sanitaires.

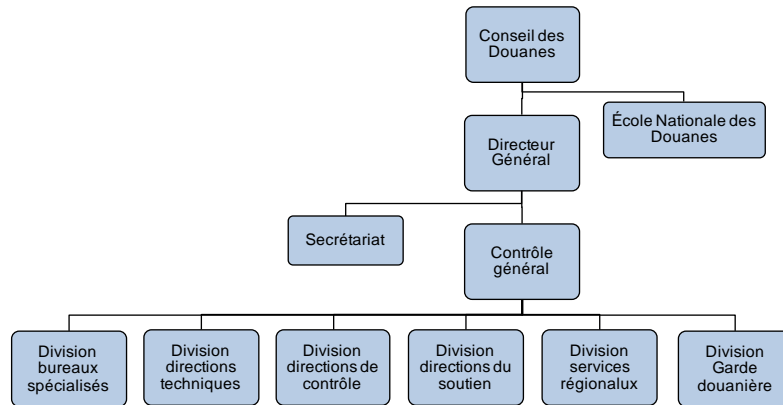
Il ressort de l'analyse de la Douane que deux éléments sont à mettre en exergue : la diversité des missions et l'étendue de la zone géographique à couvrir. L'étirement des chaînes de commandement est une contingence d'organisation importante.

Organigramme de la Douane

On ne peut que constater que la Douane n'est pas comparable aux autres entités analysées dans ce rapport au vu de son organigramme. Elle est structurée à la fois sur la notion de métier et la notion de territoire.

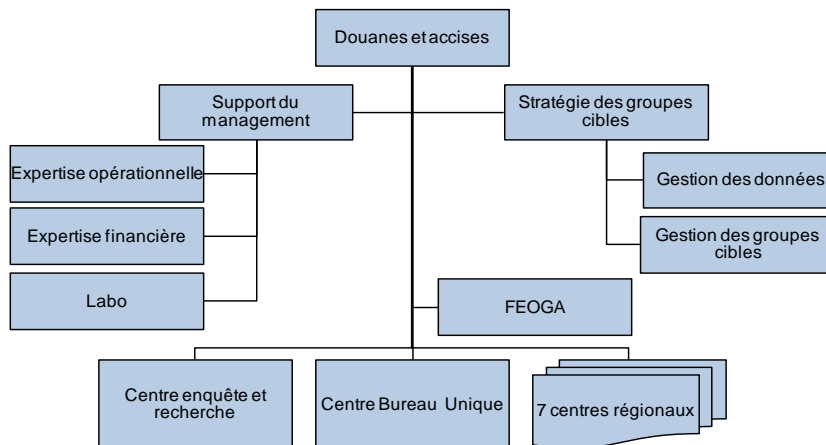
L'administration de la Douane ne dispose pas de service d'audit tel que connu dans les entreprises publiques étudiées ci-dessus. Dans le cadre des comparaisons internationales, on trouvera ci-dessous le schéma des Douanes belges (graphique 2.7)⁷ qui ont forcément été fortement réorganisées tant dans le cadre des accords Schengen que dans le cadre général de l'Union européenne et de l'ouverture des frontières de la communauté. Quant au schéma général, on y retrouve les mêmes fondements, à savoir des services techniques responsables des « *papers* » internes et des services de terrain répartis sur le territoire.

Graphique 2.6. Organigramme de la Douane tunisienne



Source : La Douane tunisienne, www.douane.gov.tn.

Graphique 2.7. Organigrammes des Douanes belges



Source : Les Douanes belges, <http://fiscus.fgov.be/interfdan/fr/index.htm>.

Objectifs et processus clés

Ce point est important dans une administration dépendant directement d'un ministère. Il reflète l'existence d'un esprit d'entreprise dans une administration pourtant extrêmement liée aux fonctions régaliennes de l'État. La Douane définit ses objectifs comme suit :

- La Douane souhaite moderniser la Direction générale des douanes pour aboutir à une administration dématérialisée qui instaurerait plus de célérité et de transparence.
- Elle souhaite lutter contre la fraude par l'instauration d'une Direction de contrôle a posteriori, d'une cellule spécialisée pour la lutte contre la contrefaçon et d'une structure d'audit.
- Elle souhaite faciliter les procédures douanières par l'instauration de nouvelles structures et renforcer l'éthique douanière pour lutter contre la corruption et améliorer la situation matérielle et professionnelle des agents de la Douane.

Les résultats escomptés de cette politique mise en place par le management de la Douane sont :

- aboutir à une rentabilité maximale et à une meilleure qualité du service rendu par la Douane ;
- établir une bonne relation entre la Douane et les entreprises ;
- renforcer un partenariat stable et durable.

Les objectifs sont fixés par la Direction générale avec l'appui d'un organe consultatif : le Conseil supérieur des Douanes. La Douane ne dispose pas d'un système managérial orienté processus. La structure de type vertical et centralisé contribue à « ordonner » l'exécution des ordres en fonction des objectifs et obligations légales.

Il n'existe pas à proprement parler de manuels de procédures définissant clairement les tâches de chaque agent. Le fonctionnement est assuré par des notes administratives à diffusion variable (large ou limitée).

Gestion des risques

L'administration présente comme risques majeurs la détérioration de la qualité du service rendu, les allongements des délais, le manque de clarté de l'information et la non-uniformité des décisions. Ces risques peuvent être classés en typologie comme risque d'image ou risque économique. Les risques de perturbations des flux économiques, les inégalités et les pertes de rentrées ne sont pas pris en compte.

Différents aspects opérationnels devraient susciter plus d'intérêt, tels que le traçage des flux et la protection des biens, le respect des critères de contrôle des déclarations, l'attribution des procédures accélérées ou simplifiées (critères économiques) et le recouvrement via les cautionnements sous toutes leurs formes.

Traitement

L'administration de la Douane dispose d'une série d'instances de contrôle : la Direction de la gestion des risques, la Direction de l'inspection générale des Douanes, la Direction des enquêtes douanières et la Direction de la garde douanière. Cette liste démontre qu'il s'agit d'une structure de type militaire basée sur le contrôle hiérarchique immédiat. Il n'y a pas de système d'audit au sens strict même si son utilité est reconnue et est souhaitée par le management. La méthode actuelle permet de faire fonctionner l'administration mais ne peut garantir l'atteinte des objectifs.

Mesures de maîtrise

La mise en place du système d'échantillonnage par critères triés par le système informatique est un élément important très peu mis en valeur par l'administration. Il s'agit pourtant d'une vraie mesure de maîtrise des activités. La mise en place de système de traçage par technologie *Global Positioning System* (GPS) est un deuxième élément important dans la gestion du contrôle des flux et de leur intégrité qui pourrait être considéré.

En ce qui concerne les procédures particulières de dédouanement, la référence à l'ISO pour l'agrément des opérateurs est un critère pertinent. Toutes ces méthodes doivent être analysées en tenant compte de la politique de la Douane de maîtrise des fraudes internes.

Recommandation 11

La structure militaire de la Douane est un facteur de risque en tant que tel : l'ordre étant donné, tout subordonné obéira aveuglément à l'ordre fût-il erroné ou illégal.

Les recommandations suivantes sont à envisager :

- La formation : la Douane a une politique de formation claire. Il demeure que, à l'instar de l'ensemble du secteur public, un certain déficit dans la gestion du risque et le contrôle interne est constaté.
- La rédaction de documents clairs et complets quant aux dispositions administratives, et de manuels de procédures et de fiches de tâches.
- La mise sur pied d'un audit interne efficace, non pas comme un organe de contrôle répressif, mais comme un évaluateur de la mise en place du contrôle interne.

Notes

1. Le COSO *Enterprise Risk Management* est un référentiel de contrôle interne défini par le *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. Le référentiel initial appelé COSO 1 a évolué depuis 2002 vers un second corpus dénommé COSO 2. Cette norme oblige les sociétés faisant appel à l'épargne publique à évaluer leur contrôle interne et à en publier leurs conclusions dans les états demandés par la *Security Exchange Commission* américaine (autorité de réglementation des activités boursières aux États-Unis). Pour plus d'information, voir : www.coso.org.
2. Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public INTOSAI GOV9100, p. 7.
3. SMART : **S**pécifique (un objectif doit être spécifique et ne pas dépendre d'éléments dont on n'a pas la maîtrise), **M**esurable (il doit être mesurable et les indicateurs chiffrés devant être incontestables et reconnus comme tels), **A**ccpté (un objectif doit être accepté par le collaborateur), **R**éaliste ou Réalisable et **T**emporellement défini (il doit avoir une date de fin et éventuellement des points intermédiaires).
4. Interview 20/12/2012, Tunis.
5. *International Accounting Standards* et *International Financial Reporting Standards* (en anglais: www.ifrs.org/ifrss/ifrs-technical-summaries/Pages/summaries-eng-11.aspx).
6. Le COBIT (*Control Objectives for Information and Related Technology* – Objectifs de contrôle de l'Information et des Technologies Associées) est un outil fédérateur qui permet d'instaurer un langage commun pour parler de la gouvernance des systèmes d'information tout en tentant d'intégrer d'autres référentiels tels que l'ISO 9000.
7. La Division expertise opérationnelle assistera la direction inférieure dans l'introduction de nouvelles méthodes de travail, de directives, d'instructions, etc. et dans la réponse aux questions techniques, sectorielles et juridiques. La Division expertise financière soutiendra la direction linéaire dans l'évaluation et l'analyse des implications financières de la mise en œuvre de certaines approches en matière de contrôle, d'assistance ou de recouvrement (analyse/coûts recettes). Le Labo fournit des conseils fiscaux concernant les échantillons qui lui sont envoyés.

Bibliographie

- Becompta (n.d.), Dictionnaire comptable, www.becompta.be/modules/dictionnaire.
- Institut des Réviseurs d'Entreprises (2011), Mémoire au Gouvernement, IRE, Bruxelles, www.ibr-ire.be/fr/1_institut/actualites/presse/Documents/4683_Memorandum.pdf.
- OCDE (2001), *Internal Control and Internal Audit: Ensuring Public Sector Integrity and Accountability*, Éditions OCDE, Paris.

Chapitre 3

Conclusions et recommandations pour la Tunisie

Ce chapitre passe en revue les recommandations présentées dans le rapport et fournit d'autres suggestions pour les différents organes de contrôle et les institutions publiques examinées. Deux remarques importantes doivent être prises en compte : les recommandations doivent être mises en place selon un délai progressif réaliste compte tenu des ressources disponibles et du fait que les différentes institutions ne sont pas au même niveau de la mise en œuvre des travaux de vérification et de gestion des risques. Par ailleurs, il faut garder à l'esprit que si les capacités de gestion des risques n'est pas un problème pour certaines institutions, ce n'est peut-être pas le cas pour d'autres entreprises ou organismes publics dans le pays. Les entreprises examinées dans le cadre de ce rapport font partie des entreprises les plus importantes économiquement pour le pays ; par conséquent, elles sont les mieux outillées et disposent de ressources bien plus importantes que celles dont disposent les entreprises publiques plus petites.

Ce chapitre passe en revue les recommandations présentées dans le rapport et fournit des suggestions supplémentaires pour les différents organismes de contrôle et institutions publiques tunisiennes.

Deux remarques doivent être prises en compte :

- Les recommandations doivent être mises en œuvre progressivement et peuvent suivre un rythme différent d'un établissement à un autre, en fonction des ressources disponibles, de la structure existante et du mode de fonctionnement déjà en place dans chaque institution.
- Les recommandations adressées aux entreprises publiques sont fondées sur l'observation et l'analyse du fonctionnement des trois entreprises visitées, ayant un poids économique important. Il importe donc de prendre en compte que l'extrapolation des recommandations avancées dans le cadre de ce rapport à d'autres entreprises publiques, agissant dans des secteurs différents et avec des modes de gestion, des ressources et des contraintes différents, nécessite plus de réflexion afin de prendre en compte les spécificités de chaque entreprise.

Les recommandations adressées aux différents organes de contrôle

1. Garantir à l'audit externe (la Cour des comptes) son indépendance administrative et financière et son professionnalisme

Il est essentiel que la Cour des comptes, dans les structures futures de l'État, ait une place et un statut conformes aux principes contenus dans la Déclaration de Lima. Elle devra donc pouvoir :

- bénéficier de la plus grande autonomie tant organisationnelle que financière ;
- être à même de mener sa mission conformément aux normes et pratiques de la profession ;
- donner à son personnel toute compétence nécessaire ;
- s'allier l'expertise extérieure nécessaire ;
- assurer un rapportage et un suivi de ses constatations et recommandations sans aucune entrave, et
- assurer à l'ensemble de ses travaux la publicité nécessaire à la transparence requise.

La Cour des comptes devrait se doter d'instruments lui permettant d'effectuer un contrôle objectif. Elle devrait disposer à tout le moins de manuels de méthodologie d'analyse des risques et de contrôle des processus les plus fréquemment rencontrés (achat, personnel, etc.). Elle devrait avoir comme préoccupation de respecter les normes édictées par l'INTOSAI, à l'usage des institutions supérieures de contrôle et qui fixent tous les aspects de la mission de contrôle. Il est aussi primordial que les rapports d'audits, hormis ceux qui concernent éventuellement des matières relevant d'intérêts supérieurs de l'État, soient envoyés au pouvoir législatif pour y être discutés et disponibles de façon publique de manière systématique sous la forme de publication spéciale, de cahiers ou de recueils d'observations.

2. Mettre en place une nouvelle structure réorganisant les corps de contrôle existants

Comme mentionné précédemment, il conviendrait notamment de fusionner le Contrôle général des services publics, le Contrôle général des finances et le Contrôle général des domaines de l'État et des affaires foncières, tout en intégrant aux responsabilités du nouvel organe ainsi formé les responsabilités du Haut comité de contrôle administratif et financier. De cette fusion naîtrait un organe à qui les fonctions d'audit des organismes publics rattachés au pouvoir exécutif, de conseil en matière de gestion et d'évaluation des politiques gouvernementales pourraient être confiées.

Le nouvel organisme serait également responsable du suivi de la mise en œuvre des recommandations qu'il formule. L'idée est de permettre à ce corps de contrôle d'exercer sa mission : tant sa conception, sa planification, son exécution que son suivi. Cette structure unique permettrait également de réduire les risques de chevauchement et d'optimiser l'utilisation des ressources.

Il conviendrait aussi de créer un Comité d'audit dont la fonction serait de coordonner le travail du nouvel organe créé de la fusion de trois corps de contrôle général existants et de planifier ces missions d'audit. Ce comité doit être constitué selon les pratiques de la profession, d'experts internes et/ou externes et rattaché au plus haut niveau de l'appareil de l'État. La création d'un Comité d'audit est un élément qui facilitera le rapprochement entre les pratiques en place et celles des standards de la profession.

Dans le cadre de ce scénario, les inspections départementales continuent à assurer leurs missions au sein de leurs départements respectifs et peuvent contribuer au réveil de la conscience collective nécessaire pour réellement mettre en place un système de contrôle interne et de maîtrise des activités dans l'ensemble des organismes publics. Dans un deuxième temps, selon les moyens disponibles, ces inspections départementales devraient devenir des noyaux de services d'audit au sein des institutions publiques qui

rapporteraient au Comité d'audit. Cette évolution pourrait se faire dans un délai plus court que celui de la première phase.

Ce nouvel organe, fruit de la fusion des trois corps de contrôle général, chapeauté par le Comité d'audit, devrait avoir l'indépendance suffisante à la bonne conduite de ses missions. En effet, le rattachement de cette structure au pouvoir exécutif ne devrait pas être une entrave à l'atteinte de ses objectifs. Cet organe ne devrait pas rester dépendant de la saisine qui lui est faite, et à travers cela des informations qui lui sont ainsi transmises. Il serait donc judicieux de doter cet organe d'un pouvoir d'auto saisine basé sur les informations qu'il collecte dans le cadre de ses missions ou qui peuvent lui être apportées, et ce tout en continuant à effectuer les missions demandées par l'exécutif. Il serait aussi opportun de le doter d'une certaine indépendance financière qui garantit aux missions qu'il conduit la confidentialité requise.

Il est aussi recommandé de rédiger des chartes d'audit qui fixent les compétences et les prérogatives des auditeurs.

Par ailleurs, il importe d'adjoindre à l'Instance nationale de lutte contre la corruption (INLCC) un service spécialisé en audit, formé et doté des moyens et pouvoirs nécessaires pour avoir une compétence centrale opérationnelle, qui serait son « bras armé ». Le choix d'un tel organe est justifié par le caractère particulier de la mission de cette instance, qui doit être clairement séparée notamment de l'audit de conformité, de l'audit financier et du contrôle de gestion. Cela signifie que les membres de ce service d'audit peuvent mener des enquêtes judiciaires (perquisitions, saisies, auditions, arrestations, PV, etc.) de façon autonome, en collaboration avec le pouvoir judiciaire. Cet organe serait compétent pour la recherche et l'appui à la recherche des infractions commises au préjudice des intérêts de l'État, ainsi que des infractions de corruption complexes et graves. En outre, il exercerait une fonction pilote dans le cadre de la lutte contre les abus et les comportements infractionnels en matière de marchés publics, de législation relative aux subsides, d'agrément et de permis. Doter cette institution des ressources adéquates qui lui permettrait de mener à bien sa mission devient primordial, si on veut éviter le risque que cette institution ne reste formalisée que sur le papier, mais sans aucun moyen d'action concrète.

3. Renforcer les moyens humains et matériels du Comité des contrôleurs de l'État

Le Comité des contrôleurs de l'État exerce son contrôle sur l'ensemble du territoire, et ce par la présence des contrôleurs d'État dans les entreprises publiques comme représentants de l'actionnaire qu'est l'État. Les moyens de cet organe doivent impérativement être renforcés, notamment par l'utilisation de la technologie de l'information, qui permettrait de créer une

base de données des décisions et de la jurisprudence en la matière, de manière à garantir un pilotage des activités mais aussi une unicité d'appréciation des situations et des décisions.

Il convient à ce niveau de rappeler l'importance des manuels ou des directives mises à jour et de la formation qui doit y être associée. Le contenu même de la fonction du contrôleur de l'État travaillant seul dans des entités séparées rend la communication et le pilotage difficiles.

Le Comité des contrôleurs d'État contrôle 207 entreprises publiques sur un total de près de 1 600 entreprises publiques et à participation publique. La Loi n°89-9 du 1er février 1989 relative à la tutelle des entreprises publiques a établi une liste réduite d'entreprises concernées par le contrôle d'État. Les filiales et sous-filiales des entreprises publiques et entreprises à participation publique échappent au contrôle d'État. Il y aurait lieu d'étendre le champ d'action du Comité des contrôleurs d'État à l'ensemble de ces entités. Pour ce faire, il serait opportun d'envisager la révision de Loi n°89-9 du 1er février 1989 pour étendre les champs de compétence du contrôle d'État à toutes les entreprises publiques, à participation publique ainsi que leurs filiales. Il est aussi recommandable de moderniser les statuts du Comité des contrôleurs d'État, afin, notamment, d'accroître l'indépendance, l'expertise et l'autorité de ses membres sur les organes dirigeants des entreprises et les autorités de tutelle, ainsi que l'élargissement de son champs de compétence, et ce par des aménagements à la Loi n°89-9 du 1er février 1989.

Il importe aussi d'organiser un contrôle qualité du travail des contrôleurs d'État dans leurs interventions. Cette mission peut être confiée à l'audit interne au sein de chaque institution dont la mission d'évaluation du contrôle interne trouve ici application.

Par ailleurs, le rôle de la Commission d'audit des comptes des établissements et entreprises publics est à renforcer pour permettre aux autorités concernées de suivre l'évolution des indicateurs des entreprises et des secteurs d'activité et de prévenir tout risque lié à la gestion ou à la conjoncture économique.

4. Préciser le rôle du Contrôle général des dépenses publiques pour optimiser la gestion des engagements globaux

Le contrôle des engagements, à la fois contrôle de légalité et de régularité a priori, mais aussi garant de l'équilibre budgétaire, est en pleine mutation. Dans le cadre de la réforme de la comptabilité publique, la mise au point d'un environnement IT global pourrait protéger le budget des dérapages qu'un mauvais contrôle des engagements peut générer.

Il apparaît que le contrôle des engagements est parfois perçu, pour sa mission relative au respect de la légalité et de la régularité, comme une « caution » pour l'entité ordonnatrice de la dépense. Le rôle du contrôle a priori est spécifique par son exigence formelle.

Le respect du principe de l'universalité des engagements permet d'éviter que des livraisons de biens et services par des entreprises publiques, faute de moyens disponibles, ne génèrent des impayés qui, à force, deviennent une dette occulte.

5. Mettre en place un processus de contrôle interne

Le contrôle interne n'est pas une fonction mais un processus intégré, mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation, et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de ses objectifs. La mise en place d'un processus de contrôle interne et l'analyse des risques nécessitent une bonne connaissance et une documentation suffisante des processus clés de l'organisation.

Le travail d'analyse des processus est un travail difficile et peut demander l'aide d'un expert facilitateur. Le processus complet peut durer des années. Il conviendrait donc de commencer la démarche par les processus clés prioritaires dans chaque département. Nous rappellerons que la démarche de contrôle interne est basée sur des principes de simplicité et de pragmatisme.

Ce travail réalisé, il convient de procéder à l'analyse des risques. Une fois le niveau global de risques analysé (impact et occurrence), on peut prioriser les actions en fonction des moyens de l'organisation, avant de commencer la phase suivante. Ceci consiste à rédiger des manuels de procédures contenant les mesures de maîtrise des risques souhaitées, notamment les processus clés tels que le cycle du personnel et le cycle des achats. La fiche d'activité est l'aboutissement final de la démarche d'intégration du contrôle interne. Il conviendrait de fixer des indicateurs de manière à ce que l'audit puisse analyser l'atteinte des objectifs des mesures prises.

6. Mettre en place un programme de formation à même de donner à l'ensemble du personnel le niveau de compétence requis dans le cadre de la maîtrise des activités

La Tunisie dispose d'ores et déjà d'un personnel hautement qualifié. Le nombre de fonctionnaires certifiés (CIA¹, CISA²) est appréciable. Il y a manifestement une différence de niveau entre les entreprises visitées et le reste du scope.

Dans les entreprises visitées, la présence de nombreux cadres certifiés est une opportunité à ne pas négliger. Rappelons que les certifications nécessitent un suivi (ce qu'on appelle CPE, à savoir des crédits de formation). Il convient donc d'entretenir cette expertise. Deux spécialisations sont encore à promouvoir :

- Le *risk manager* : son rôle est d'anticiper et de prévenir les risques que peut encourir l'entité. Il aide l'institution dans l'identification des faiblesses susceptibles de l'empêcher d'atteindre ses objectifs, et ce en :
 - analysant en temps réel les ressources ;
 - évaluant les risques potentiels ;
 - prévenant et informant la direction de l'entité ;
 - faisant l'interface avec les autres acteurs ;
 - soumettant des solutions de prévention ;
 - assurant le suivi global des opérations de l'entité.

Ce type de professionnel peut avoir divers profils (financier, juridique, etc.). C'est avant tout un analyste, il doit donc maîtriser les outils de gestion et l'informatique et posséder un esprit de synthèse et d'analyse, et doit surtout avoir une bonne capacité de communication. En effet, le *risk manager* est en étroite collaboration avec tous les services de la structure où il travaille, car il doit anticiper les risques de manière globale, et doit être en mesure de diffuser la prise de conscience parmi le reste du personnel de l'institution³.

On a pu détecter l'existence de cette spécialisation dans des entités visitées. Un élargissement à l'ensemble des institutions concernées est à prôner.

- Le spécialiste du contrôle interne : ce rapport constate là aussi un meilleur niveau de maturité au sein des entreprises publiques visitées et ce pour des raisons liées à leur structure et à leur mission. Les spécialistes du contrôle interne sont responsables du soutien de toutes les missions de contrôle interne au sein de l'entité. Elles sont chargées de :
 - analyser les processus organisationnels les plus importants et évaluer le suivi des procédures, les directives et le bon fonctionnement de l'organisation ;
 - développer des outils de management ;

- évaluer de manière critique l’afflux d’informations, l’efficacité des processus et le respect des règlements/procédures, détecter les risques et formuler des propositions d’amélioration relatives à l’optimisation des systèmes de contrôle interne ;
- concevoir des méthodes de suivi au sein de l’entité ;
- tester les contrôles dans les processus, définir le plan d’action, suivre les résultats et implémenter d’éventuelles modifications, et
- affiner les contrôles existants des processus.

Le profil d’un spécialiste du contrôle interne est celui du *mid-management* du service opérationnel capable d’analyser et de devenir une personne de référence dans la mise en place du contrôle interne.

Les recommandations adressées aux entreprises publiques et à la Douane

1. Procéder à un contrôle qualité du travail des services ou directions d’audit dans les entreprises publiques

Les entreprises publiques analysées par le présent rapport (STEG, ETAP, La Poste Tunisienne) disposent d’une structure satisfaisante au regard des normes de la profession. Il convient toutefois de rappeler que le responsable de l’audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d’assurance et d’amélioration de la qualité portant sur tous les aspects de l’audit interne⁴. Cette approche peut se faire en interne⁵ et comporte des revues périodiques, effectuées par auto-évaluation ou par d’autres personnes de l’organisation possédant une connaissance suffisante des pratiques d’audit interne. Elle peut aussi se faire en ayant recours à une agence externe. L’existence de la structure d’audit interne ne garantit pas à elle seule la qualité de son travail d’audit. Il pourrait donc être utile d’organiser un « *peer review* » ou un audit qualité de l’audit interne. Il convient aussi de rappeler, pour l’ETAP, qu’il est utile de créer un Comité d’audit et de rédiger une Charte d’audit fixant les droits, les devoirs et les limites de ses prérogatives.

2. Mettre en place une autonomie de gestion et responsabiliser les décideurs

Les principes mêmes de la gestion des risques induisent que le top management valide le contrôle interne et, partant, le niveau de risques par rapport aux objectifs qu’il a fixés. Une réforme en profondeur devrait être entreprise pour responsabiliser le management. Il appartient à l’autorité de

fixer des objectifs dont l'atteinte est de la responsabilité du manager, encadré par des plans de gestion composés d'objectifs explicites et d'indicateurs de performance. En ce qui concerne les entreprises publiques, nonobstant le rôle important tenu par les contrôleurs d'État qui garantissent le respect des règles en vigueur, il convient de donner l'autonomie suffisante aux gestionnaires, par voie de contrat de gestion fixant les objectifs à atteindre. Ceci peut se faire, par exemple, par le biais de nomination du gestionnaire dans une fonction donnée pour une période déterminée, avec évaluation cyclique des performances.

3. En ce qui concerne plus spécifiquement l'ETAP (Entreprise Tunisienne d'Activités Pétrolières)

À l'instar des autres entités, et dans le cadre d'une responsabilisation accrue des gestionnaires, une plus grande autonomie de gestion serait à recommander. Il est aussi important de continuer et d'améliorer le travail de cartographie des risques.

4. En ce qui concerne plus spécifiquement La Poste Tunisienne

La Poste Tunisienne dispose de l'ensemble des organes nécessaires à la mise en place des trois lignes de défense considérées par la doctrine comme idéales.

Les effectifs mis à la disposition des services d'audit devraient être revus à la hausse, pour couvrir toutes les entités de La Poste Tunisienne.

Il est possible de constater à la fois un investissement important dans le sens de la structuration d'un processus de management interne des risques et a contrario une certaine immaturité dans l'analyse de risque. L'analyse des risques faite démontre que l'entité d'audit interne reste embryonnaire et a besoin d'aide et d'assistance dans la mise en place d'une maîtrise des activités conforme au modèle COSO 2 ERM.

5. En ce qui concerne plus spécifiquement la STEG (Société Tunisienne de l'Électricité et du Gaz)

La structure de la STEG appelle peu de commentaires. Elle peut être considérée comme un modèle à suivre. On recommandera de continuer le travail de cartographie déjà entamé et de l'étendre à l'ensemble des processus.

6. En ce qui concerne plus spécifiquement la Douane

En dépit de l'existence d'une politique de formation, il demeure qu'à l'instar de l'ensemble du secteur public, un certain déficit est à constater dans les domaines de formation sur la gestion du risque et du contrôle

interne dans la Douane. Une lacune est aussi constatée au niveau des manuels des procédures et des fiches de tâches. Il convient donc de rédiger ces documents afin de disposer de manuels précis et complets, qui organisent le travail et délimitent les responsabilités. Il est recommandé de mettre en place un service d'audit interne, non pas comme un organe de contrôle répressif mais comme un évaluateur de la mise en place du système de contrôle interne.

Notes

1. Le CIA est la seule certification en audit interne de portée mondiale. Elle est délivrée par l'IIA (*Institute of Internal Auditors*) depuis 1972.
2. Depuis 1978, le programme des Auditeurs certifiés de systèmes d'information (*Certified Information Systems Auditor – CISA*), parrainé par ISACA, est une norme mondialement acceptée de reconnaissance parmi les professionnels de l'audit, du contrôle et de la sécurité des systèmes d'information.
3. D'après la FERMA (Fédération européenne des associations de risk management).
4. Norme 1300 IIA.
5. Norme 1311 – Évaluations internes, IFACI (Normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne).

Annexe A

Matrice de réconciliation entre les référentiels, les constats et les recommandations pour les services de l'État

Niveau	Standards	Contenu du standard	Constats en Tunisie	Conséquences	Recommandations
Contrôle interne INTOSAI	Gov 9100	Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public	Peu de maîtrise de l'environnement de contrôle	Méconnaissance des objectifs et des risques associés	Formation en <i>entreprise risk management</i>
	Gov 9110	Orientations relatives à l'établissement de rapports sur l'efficacité des contrôles internes	La maîtrise des activités est basée sur le contrôle, c'est-à-dire basé sur le constat de carence	Accent mis sur le constat plus que sur le processus sous-jacent	Formation en <i>entreprise risk management</i> et contrôle interne
	Gov 9130	Informations complémentaires sur la gestion des risques des entités	Absence de connaissance du management des risques	Absence de planification basée sur le <i>risk management</i>	Mise en place d'une cartographie de risques

100 – ANNEXE A. MATRICE DE RÉCONCILIATION ENTRE LES RÉFÉRENTIELS, LES CONSTATS ET LES RECOMMANDATIONS POUR LES SERVICES DE L'ÉTAT

Niveau	Standards	Contenu du standard	Constats en Tunisie	Conséquences	Recommandations
Audit interne IIA	1 000 Mission, pouvoirs et responsabilités	La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne. Ils doivent être cohérents avec la définition de l'audit interne, le Code de déontologie ainsi qu'avec les normes. Le responsable de l'audit interne doit revoir périodiquement la charte d'audit interne et la soumettre à l'approbation de la Direction générale et du Conseil.	Le système est basé sur des services de contrôle dont le rattachement s'écarte des normes internationales d'audit	Risque d'interférences entre la tutelle et le service d'audit. Les normes d'audit interne sont garanties d'un certain niveau de qualité.	Formation et création de services d'audit au sens strict c'est-à-dire dont le rattachement soit conforme aux IPPF.
	1100 Indépendance et objectivité	L'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité	Le système est basé sur des services de contrôle dont le rattachement s'écarte des normes internationales d'audit		Mise en place de Code de bonne conduite. Création d'un corps rattaché au plus haut niveau. Création Comité d'audit.
	1200 Compétence et conscience professionnelle	Les auditeurs internes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles. Les auditeurs internes doivent apporter à leur travail la diligence et le savoir-faire que l'on peut attendre d'un auditeur interne raisonnablement averti et compétent. La conscience professionnelle n'implique pas l'infaillibilité.	Le personnel est dans l'ensemble de qualification supérieure dans les institutions visitées	Possibilité d'extension des activités	Continuation de la politique de formation

ANNEXE A. MATRICE DE RÉCONCILIATION ENTRE LES RÉFÉRENTIELS, LES CONSTATS ET LES RECOMMANDATIONS POUR LES SERVICES DE L'ÉTAT – 101

Niveau	Standards	Contenu du standard	Constats en Tunisie	Conséquences	Recommandations
Audit interne IIA (<i>suite</i>)	1300 Programme d'assurance et d'amélioration qualité	Le responsable de l'audit interne doit élaborer et tenir à jour un programme d'assurance et d'amélioration qualité portant sur tous les aspects de l'audit interne	Cette norme vise à assurer un programme qualité dans l'audit, conçu et effectué en conformité avec les normes professionnelles de l'audit interne. Le système actuel n'est pas conforme et donc le programme qualité est forcément lui-même imparfait.	Absence de garanties quant à la qualité de l'audit	Mise en place de procédures d'évaluation
	2000 Gestion de l'audit interne	Le responsable de l'audit interne doit gérer efficacement cette activité de façon à garantir qu'elle apporte une valeur ajoutée à l'organisation	RAS		La rédaction de chartes d'audit peut améliorer les résultats
	2010 Planification	Il incombe au responsable de l'audit interne de développer un plan d'audit fondé sur les risques. Pour se faire, le responsable de l'audit interne prend en compte le système de gestion des risques défini au sein de l'organisation, il tient notamment compte de l'appétence pour le risque définie par le management pour les différentes activités ou branches de l'organisation. Si ce système de gestion des risques n'existe pas, le responsable de l'audit interne doit se baser sur sa propre analyse des risques après avoir pris en considération le point de vue de la Direction générale et du Conseil.	Culture du <i>risk management</i> limitée	Méthodologie basée sur des critères pas nécessairement les plus idoines	La conception des cartographies des risques dans les différentes institutions

102 – ANNEXE A. MATRICE DE RÉCONCILIATION ENTRE LES RÉFÉRENTIELS, LES CONSTATS ET LES RECOMMANDATIONS POUR LES SERVICES DE L'ÉTAT

Niveau	Standards	Contenu du standard	Constats en Tunisie	Conséquences	Recommandations
Audit interne IIA (<i>suite</i>)	2020 Communication et approbation	Le responsable de l'audit interne doit communiquer à la direction générale et au Conseil son plan d'audit et ses besoins, pour examen et approbation, ainsi que tout changement important	Satisfaisant : le plan est communiqué au management	RAS	RAS
	2030 Gestion des ressources	Le responsable de l'audit interne doit veiller à ce que les ressources affectées à cette activité soient adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser le plan d'audit approuvé	RAS dans l'absolu sauf le manque d'une vision « contrôle qualité de l'audit »	Absence de garantie quant aux moyens soumis à diverses contingences	Organiser une structure indépendante telle que le Comité d'audit qui assurerait un soutien à l'audit et sa régulation
	2050 Coordination	Afin d'assurer une couverture adéquate et d'éviter les doubles emplois, le responsable de l'audit interne devrait partager des informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil	Le Haut comité est une structure de coordination mais n'a pas pour mission de répartir les tâches et de transmettre les informations aux différents organes. On ne peut détecter de méthode intégrée de gestion du travail.	Perte de moyens	Agreement sur base de la GOV9150
	2060 Rapports à la Direction générale et au Conseil	Le responsable de l'audit interne doit rendre compte périodiquement à la Direction générale et au Conseil des missions, des pouvoirs et des responsabilités de l'audit interne, ainsi que du degré de réalisation du plan d'audit	RAS	RAS	
	2100 Nature du travail	L'audit interne doit évaluer les processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle, et contribuer à leur amélioration sur la base d'une approche systématique et méthodique	Pas de culture du risque	Contrôle basé sur la conformité apparente	Formation en <i>enterprise risk management</i> et développement du modèle COSO 2

ANNEXE A. MATRICE DE RÉCONCILIATION ENTRE LES RÉFÉRENTIELS, LES CONSTATS ET LES RECOMMANDATIONS POUR LES SERVICES DE L'ÉTAT – 103

Niveau	Standards	Contenu du standard	Constats en Tunisie	Conséquences	Recommandations
Audit interne IIA (<i>suite</i>)	2200 Planification de la mission	Les auditeurs internes doivent concevoir et documenter un plan pour chaque mission. Ce plan de mission précise les objectifs, le champ d'intervention, la date et la durée de la mission, ainsi que les ressources allouées.	RAS, sauf pour le budget temps qui n'est pas indiqué au niveau des ordres de mission	Des missions qui dépassent les délais raisonnables, des recommandations désuètes	Appréciation de la durée de la mission
	2300 Accomplissement de la mission	Les auditeurs internes doivent identifier, analyser, évaluer et documenter les informations nécessaires pour atteindre les objectifs de la mission	RAS	RAS	
	2400 Communication des résultats	Les auditeurs internes doivent communiquer les résultats de la mission	La communication réservée au top management et à l'entité, nonobstant sa qualité n'offre pas toute la transparence souhaitée par le public considérant la situation particulière due à l'héritage du passé.	Résultat non connu par le public	Mettre en place un système de reporting via les assemblées
	2500 Surveillance des actions de progrès	Le responsable de l'audit interne doit mettre en place et tenir à jour un système permettant de surveiller la suite donnée aux résultats communiqués au management	Problème général de suivi	Perte de responsabilité. Danger de politisation du suivi	Redonner aux entités de contrôle la compétence sur le suivi
	2600 Communication relative à l'acceptation des risques	Lorsque le responsable de l'audit interne conclut que le management a accepté un niveau de risque qui pourrait s'avérer inacceptable pour l'organisation, il doit examiner la question avec la direction générale	Pas de culture du risque	Contrôle basé sur la conformité apparente	Formation en <i>enterprise risk management</i> . Développement du modèle COSO 2.

104 – ANNEXE A. MATRICE DE RÉCONCILIATION ENTRE LES RÉFÉRENTIELS, LES CONSTATS ET LES RECOMMANDATIONS POUR LES SERVICES DE L'ÉTAT

Niveau	Standards	Contenu du standard	Constats en Tunisie	Conséquences	Recommandations
Audit externe ISSAI ^{1,2}	10 Déclaration de Mexico sur l'indépendance des institutions supérieures de contrôle des finances publiques	Principe 1 : L'existence d'un cadre constitutionnel/législatif/juridique approprié et efficace et l'application <i>de facto</i> des dispositions de ce cadre. Principe 2 : L'indépendance des dirigeants des ISC et des « membres » (des institutions collégiales), y compris l'inamovibilité et l'immunité dans l'exercice normal de leurs fonctions. Principe 3 : Un mandat suffisamment large et une entière discrétion dans l'exercice des fonctions de l'institution supérieure de contrôle. Principe 4 : Accès sans restriction à l'information. Principe 5 : Le droit et l'obligation de faire rapport sur leurs travaux. Principe 6 : La liberté de décider du contenu et de la date de leurs rapports de contrôle, de les publier et de les diffuser. Principe 7 : L'existence de mécanismes efficaces de suivi des recommandations des ISC. Principe 8 : Autonomie financière et de gestion/ d'administration et accès aux ressources humaines, matérielles et financières appropriées.			
	100	Postulats de base du contrôle des finances publiques			
	200	Les principes généraux de contrôle des finances publiques et normes déontologiques			

ANNEXE A. MATRICE DE RÉCONCILIATION ENTRE LES RÉFÉRENTIELS, LES CONSTATS ET LES RECOMMANDATIONS POUR LES SERVICES DE L'ÉTAT – 105

Niveau	Standards	Contenu du standard	Constats en Tunisie	Conséquences	Recommandations
Audit externe ISSAI (<i>suite</i>)	300	Normes d'application du contrôle des finances publiques	Cette norme semble appliquée. La planification est toutefois basée sur des critères autres que ceux liés à l'analyse des risques <i>sensu stricto</i> .	Peu de professionnalisme au sens INTOSAI	Améliorer l'échantillonnage des choix
	400	Normes des rapports	Non connu	Non conforme	À mettre en application
	3000	Normes et lignes directrices relatives à la vérification de résultats basées sur les Normes de contrôle et l'expérience pratique de l'INTOSAI	Peu d'application. Contrôle basé sur la conformité.	Pas de contrôle de gestion	Élargissement du scope de contrôle

Notes :

1. Ce rapport est arrêté aux niveaux 1, 2 et 3 des normes de l'INTOSAI. Les normes de niveau 4 nécessitent un niveau de maturité supérieur. Exception a été faite pour la norme 3000.

2. Il faut noter que la Tunisie assure le Secrétariat général de l'ARABOSAI, structure régionale de l'INTOSAI : le Premier Président de la Cour des comptes tunisienne est Secrétaire-Général de l'ARABOSAI et membre du Comité directeur de l'INTOSAI.

Examen de l'OCDE du système de contrôle et d'audit de la Tunisie

GESTION DES RISQUES DANS LES INSTITUTIONS PUBLIQUES

Sommaire

Résumé

Chapitre 1. Les organes de contrôle tunisiens

Chapitre 2. Études de cas d'entreprises publiques tunisiennes

Chapitre 3. Conclusions et recommandations pour la Tunisie