



# Le contrôle interne et la gestion des risques pour renforcer la gouvernance en Tunisie



## *Avant-propos*

En 2014, pour faire suite à la demande du gouvernement tunisien, l'OCDE a lancé une revue examinant le système de contrôle et d'audit tunisien. Intitulé « *Examen de l'OCDE du système de contrôle et d'audit de la Tunisie* », cette étude avait proposé une série de recommandations et de mesures à même de contribuer à créer et améliorer les pratiques de contrôle interne de gestion des risques et d'audit interne dans l'administration et les entreprises publiques tunisiennes. Une recommandation essentielle de cet examen, était la mise en place d'un système de contrôle interne et de gestion des risques se basant sur des principes de pragmatisme et de simplicité.

Pour cela, le ministère des Finances tunisien, avec l'appui de l'OCDE, a pris l'initiative de lancer un projet pionnier afin d'une part de décrire, après avoir rappelé les enjeux et les principes fondamentaux du contrôle interne (chapitre 1), la situation actuelle en matière de contrôle interne au sein de l'administration publique tunisienne en général, et au sein d'un ministère en particulier tenant en compte des réformes menées (chapitre 2), et d'autre part de développer une approche concrète de contrôle interne dans une administration publique pilote (chapitre 3). Cette étude permet également de refléter les bonnes pratiques tunisiennes, régionales et internationales dans ce domaine, ainsi que les leçons à retenir. Les enseignements tirés de ces travaux et notamment les recommandations sont présentées dans le chapitre 4.

Le ministère de l'Agriculture, des Ressources hydrauliques et de la Pêche tunisien s'est porté premier candidat pour mettre en œuvre un tel projet et créer un dispositif de contrôle interne, au sein de son administration, centré sur un processus précis, le processus de la paie, en étroite collaboration avec le ministère des Finances tunisien et avec l'accompagnement de l'OCDE. Les résultats et aboutissements de ce projet pilote, conduits sous l'égide d'un comité de pilotage et d'un groupe de travail, associés à l'étude descriptive globale et complète sont ainsi présentés dans ce rapport. Son objectif est de mieux comprendre l'existant d'une part, et de pouvoir l'améliorer d'autre part. Cela doit permettre aux praticiens tunisiens de développer et renforcer les dispositifs existants en y intégrant les bonnes pratiques adéquates et ainsi de mettre en œuvre, de

manière progressive, un système de contrôle interne adapté aux enjeux et objectifs de l'administration tunisienne.

## *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. L'OCDE remercie tous les fonctionnaires publics tunisiens qui ont contribué à l'élaboration de cette étude en fournissant des informations précieuses et essentielles à la description et l'analyse du système actuel de gestion publique en général, et selon un angle d'approche centré sur les principes du contrôle interne en particulier ; L'engagement du groupe de travail du ministère de l'Agriculture, des Ressources hydrauliques et de la Pêche, qui a mené le projet pilote de contrôle interne au sein du ministère, ainsi que le soutien du comité de pilotage présidé par Monsieur le ministre Saad Seddik ont été tout particulièrement appréciés. L'Organisation remercie le ministère des Finances et notamment l'Unité de la gestion du budget par objectifs (GBO) qui a veillé à la bonne coordination de ce projet et à la réussite de toutes les actions menées. Le Secrétariat de l'OCDE tient à remercier en particulier les institutions suivantes pour leur soutien et engagement dans ce projet :

Le Ministère des Finances

Le Ministère de l'Agriculture, des Ressources hydrauliques et de la Pêche

Le Ministère de la fonction Publique, de la Gouvernance et de la Lutte contre la Corruption

Le Ministère de l'équipement

Le Ministère de l'enseignement supérieur

Les Unités GBO des ministères susmentionnées

La Cour des comptes

Le Comité du contrôle des services publics

Le Comité général du contrôle des dépenses publiques

Le Contrôle général des Finances

Les cellules de la bonne gouvernance.

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. Le projet pilote au sein du ministère de l'agriculture a été réalisé par l'OCDE avec le soutien d'Antoine de Boissieu, et cette étude a été rédigée par Antoine de Boissieu, Stephan Roudil et Roula Sylla sous la direction de Martin Forst, chef de Division des examens de la gouvernance et des partenariats, et de Miriam Allam, Chef du Programme MENA-OCDE pour la gouvernance publique, Direction de la gouvernance publique et du développement territorial.

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 et de la gouvernance du secteur public entre l'OCDE et le gouvernement tunisien.

## *Table des matières*

<b>Avant-propos</b> .....	3
<b>Chapitre 1. Le contrôle interne, la maîtrise des risques et leur rôle dans le renforcement de la gouvernance publique</b> .....	9
Les principes fondamentaux de la notion du contrôle interne et de la maîtrise des risques .....	10
L'importance et le rôle du contrôle interne dans le renforcement de l'intégrité, de la transparence et de la reddition des comptes .....	23
Benchmark sur le périmètre, l'organisation et les normes appliquées pour la mise en œuvre du contrôle interne .....	30
Les besoins pour la Tunisie de développer le contrôle interne .....	41
Les avantages d'un système de contrôle interne .....	44
Notes .....	47
<b>Chapitre 2. Le contrôle interne en Tunisie : L'exemple du ministère de l'Agriculture, des Ressources hydrauliques et de la Pêche</b> .....	48
Le contexte au sein de l'administration publique tunisienne en matière de gouvernance, de gestion publique et de perception du contrôle interne .....	50
Des composantes du contrôle interne partiellement identifiées .....	54
Un degré de perception limité du contrôle interne .....	58
L'architecture générale de la gestion publique et de l'administration tunisienne, selon les principes du contrôle interne .....	61
Les parties prenantes internes et externes d'un système de contrôle interne à l'échelle de l'administration tunisienne .....	66
Les approches méthodologiques relatives à la construction d'une cartographie des risques .....	88
Notes .....	91
<b>Chapitre 3. Étude du cas du ministère de l'Agriculture: Développement d'un dispositif de contrôle interne</b> .....	93
La démarche suivie .....	94
Un ministère pilote : Le ministère de l'Agriculture .....	96
Les suites possibles .....	136
Note .....	142

<b>Chapitre 4. Recommandations</b> .....	143
Poursuivre l'expérimentation .....	144
Garder une méthodologie simple dans la mise en application du contrôle interne.....	144
Former progressivement les collaborateurs à la démarche de contrôle interne .....	144
Créer un comité de pilotage et désigner la fonction chargée de l'animation de la démarche.....	145
Définir une politique de contrôle interne.....	145
<b>Références</b> .....	146
<b>Glossaire</b> .....	149

### Tableaux

3.1.	Description des enjeux et responsabilités .....	104
3.2.	Traitement de la paye .....	105

### Graphiques

1.1.	Fonctions participant au système de maîtrise globale des risques ....	13
1.2.	Processus la maîtrise des risques .....	23
1.3.	La transposition du processus de maîtrise de risques en France.....	23
2.1.	Les trois lignes de maitrise au sein de l'administration Belge.....	63
2.2.	La transposition du contrôle interne et identification des acteurs de l'administration fédérale belge .....	65
2.3.	Représentation schématique d'un système de contrôle interne de l'administration tunisienne (dispositif existant en mode GBO).....	70
2.4.	La cartographie GBO – Ministère de l'Agriculture .....	76
2.5.	Les quatre acteurs majeurs.....	80
2.6.	Les trois lignes de maitrise au sein de l'administration Belge .....	81
2.7.	Représentation d'un système de contrôle interne au ministère de l'Agriculture.....	81
2.8.	Les parties prenantes extérieures au ministère de l'Agriculture .....	83
2.9.	La maîtrise des risques au ministère de l'Agriculture.....	84
3.1.	Les étapes du projet .....	99
3.2.	L'organisation et structure du groupe .....	102

## *Chapitre 1.*

### **Le contrôle interne, la maîtrise des risques et leur rôle dans le renforcement de la gouvernance publique**

## **Les principes fondamentaux de la notion du contrôle interne et de la maîtrise des risques**

Si le terme de « contrôle interne » est largement diffusé et connu dans la sphère publique, sa compréhension et encore plus sa mise en application est encore récente ou en voie de stabilisation dans les administrations publiques. En Tunisie en particulier, le « contrôle interne » est dans une phase d'initialisation, de réflexion.

Dans cette partie, il s'agira donc de poser les principes conceptuels guidant l'exercice de la mise en place, puis de la mise en œuvre d'un « système de contrôle interne ». Cet exposé théorique vise en premier lieu à rappeler les bonnes pratiques existantes et référencées au niveau international ainsi que les éléments de vocabulaire associés. En second lieu, ce rappel doit permettre d'établir une base d'analyse pour ce qui est de la situation actuelle en matière de contrôle interne et de gestion des risques dans l'administration publique tunisienne de l'Etat et particulièrement au sein du ministère de l'Agriculture.

### ***La notion de contrôle interne et ses différents aspects***

Dans le cadre de ce rapport, la notion de « contrôle interne » doit être comprise dans son acceptation large, en ligne avec les meilleures pratiques internationalement reconnues dans ce domaine. Il s'agit d'un système organisationnel global de maîtrise des risques liés à la mise en œuvre des politiques publiques et à la performance de l'action publique. Le « contrôle interne » ne peut ainsi se limiter aux aspects comptables ou budgétaires mais se rapporte bien à la gestion publique dans son ensemble.

En effet, le « contrôle interne » peut être défini comme un outil managérial qui aide les entités (au sens organisationnel : un ministère, un programme, un établissement ou une agence publique par exemple) à atteindre leurs principaux objectifs, à maintenir et à améliorer leur performance. La mise en œuvre d'un « système de contrôle interne » permet à ces entités de développer, de manière efficace et efficiente, des dispositifs de management qui s'adaptent aux évolutions de l'environnement économique et opérationnel, et visent à maîtriser les risques en les ramenant à des niveaux acceptables.

Pour le contrôle interne et le management des risques, il existe deux référentiels internationaux publiés par le *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) qui sont :

- Le référentiel intégré de contrôle interne (COSO I), publié en 1992 et mis à jour en 2013 comporte trois objectifs , cinq composantes

et dix-sept principes qui correspondent aux concepts fondamentaux associés à chaque composante. Tous ces principes étant directement dérivés des différentes composantes, une entité peut mettre en œuvre un contrôle interne efficace en les appliquant tous.

- Le référentiel Enterprise Risk Management – ERM (COSO II) sur le management des risques publié en 2004 par la Treadway Commission : un référentiel pour la conception, la mise en place et le pilotage, ainsi que l'évaluation de l'efficacité de la gestion des risques.

L'*Institute of Internal Auditors* (IIA) a par ailleurs développé le modèle des trois lignes de Maîtrise ou de défense (d'origine européenne) pour une meilleure performance, publié en 2013 en français par l'IFACI (Institut Français de l'Audit et du et Contrôle Internes) et l'AMRAE (Association pour le management des risques et des assurances de l'entreprise).

Finalement, pour l'audit interne, il existe référentiel pour la pratique mis à jour en 2015, de l'*Institute of Internal Auditors* (IIA), traduit en français par l'Institut des auditeurs et des contrôleurs internes (IFACI).

### ***Les composantes et les acteurs du contrôle interne***

Pour rappel, selon le COSO, le « contrôle interne » se caractérise par cinq composantes (ou éléments) en interaction les unes avec les autres :

- L'environnement de contrôle: Le « système de contrôle interne » doit reposer sur un environnement de contrôle sain, qui inclut les éléments suivants : les valeurs éthiques de l'entité, inscrites dans un code de conduite ; la philosophie et le style de direction; les politiques et pratiques en matière de ressources humaines, déterminées en fonction de ces valeurs éthiques ; les pouvoirs et responsabilités de chacun, qui doivent être clairement définis ; enfin, les membres de l'entité doivent posséder les connaissances et compétences nécessaires à l'accomplissement de leurs tâches.
- L'évaluation des risques : C'est une donnée fondamentale de tout « système de contrôle interne », exige la fixation préalable d'objectifs et l'organisation de l'entité en processus. Les risques susceptibles d'avoir une incidence sur la réalisation de chaque objectif de l'entité doivent être identifiés au terme d'un processus continu et itératif. Une fois identifiés, ils doivent être analysés et évalués en fonction de deux critères : leur probabilité d'occurrence et leur impact.

- **Activités de contrôle:** Il doit être mis en place un système de normes, de procédures et d'outils de contrôle permettant de s'assurer de la maîtrise des risques auxquels est exposée l'entité. Les mesures prises dans le cadre des activités de contrôle sont, par exemple, l'observation, la comparaison, l'approbation, la coordination, la vérification, l'autorisation, le rapprochement, la supervision, la séparation des fonctions mais aussi des outils tels qu'un organisme, une fiche de poste, un tableau de bord.
- **Information et communication:** Il est nécessaire de disposer d'une information pertinente, fiable et communiquée au moment opportun aux personnes qui en ont besoin pour leur permettre d'assumer leurs responsabilités. Les besoins en information ainsi que les systèmes d'information doivent évoluer en fonction des changements de l'environnement.
- **Pilotage:** Enfin, un processus de surveillance permanente et de pilotage du contrôle interne doit être mis en place. Il doit être doublé de la réalisation d'évaluations ponctuelles portant sur l'efficacité et l'efficience du contrôle interne.

Le « contrôle interne » s'applique ainsi aux niveaux général et particulier et la démarche doit être partagée entre les différents acteurs au sein d'une entité, de l'administration publique et du secteur public selon les attributions respectives. Tous les acteurs de l'entité sont impliqués dans le système de contrôle interne : les organes de surveillance (ministre et cabinet, comités exécutifs, de direction, des risques, d'audit...), les organes exécutifs (la direction générale, les directeurs et tous les agents).

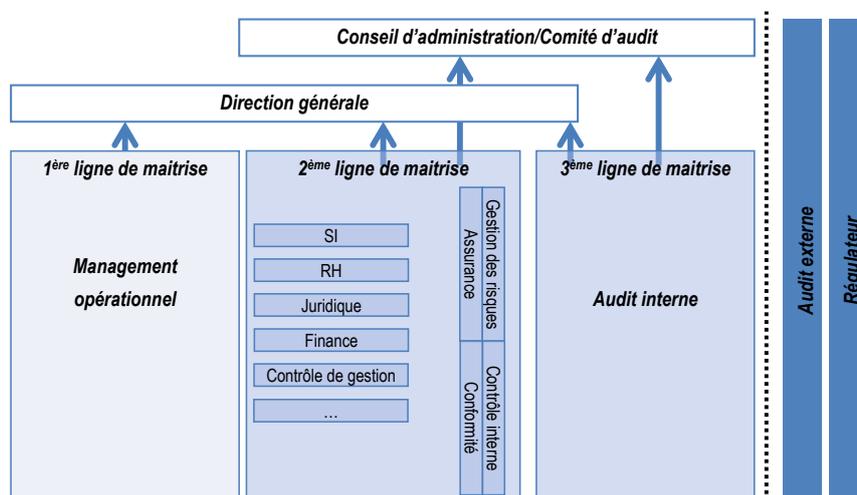
Pour structurer cette approche, un « système de contrôle interne » au sens large du terme ou « système de maîtrise des risques » distingue quatre types d'acteurs<sup>1</sup> : Sous l'égide de l'instance dirigeante et des organes de surveillance de l'entité, la première ligne de maîtrise distingue ceux qui mettent en œuvre opérationnellement les politiques publiques et gèrent au quotidien les risques associés de ceux qui, de manière fonctionnelle, supportent, complètent et coordonnent les actions de maîtrise mais aussi vérifient que ces actions opérationnelles sont réalisées. Il s'agit de la seconde ligne de maîtrise. La troisième ligne est constituée par ceux qui donnent une assurance raisonnable et indépendante sur l'efficacité du système de contrôle interne ; il s'agit de l'audit interne ou des corps similaires. Enfin, sont positionnés en dehors du périmètre interne les acteurs externes à l'administration, tels que la Cour des comptes et les organes de régulation.

Ainsi, sur la base de son environnement (législatif, réglementaire, administratif, de gestion, de contrôle...), tout acteur doit s'attacher à

identifier les événements pouvant obérer sa capacité à atteindre un objectif, et par conséquent à définir des actions permettant leur maîtrise à niveau acceptable, et à s'assurer de la mise en œuvre effective des actions.

Cette organisation, selon les composantes du contrôle interne, associant tous les acteurs permet de clarifier les rôles et les responsabilités, de connaître et maîtriser les processus d'atteinte des objectifs et de fluidifier les flux d'informations entre les parties. Au final, la prise de décision est éclairée et rendue plus fiable et sûre, participant ainsi à une bonne gouvernance.

Graphique 1.1. **Modèle des trois lignes de maîtrises: Fonctions participant au système de maîtrise globale des risques**



Source: Institute of Internal Auditors (IIA) (s.d.), traduit en français par l'Institut des auditeurs et des contrôleurs internes (IFACI)

### ***La mise en place du processus du contrôle interne ou de la maîtrise des risques***

Techniquement, un « système de contrôle interne » ou un « système de maîtrise des risques » s'articule autour des critères relatifs à l'organisation, à la documentation et à la traçabilité. Toute entité, tout processus et toute opération participant à la mise en œuvre d'une politique publique doit intégrer ces trois critères. Pour maîtriser les risques associés à l'atteinte des objectifs, les tâches individuelles et collectives doivent être organisées, documentées et traçables.

Pour ce faire, le développement d'un « système de contrôle interne » doit s'appuyer sur un processus continu intégrant tous les processus et activités.

### *Les objectifs et leur déclinaison opérationnelle*

Un « système de contrôle interne » ne fait sens qu'en fonction des objectifs de l'entité. Ces objectifs comprennent les objectifs généraux ou stratégiques, qui concernent l'entité dans son ensemble, et les objectifs opérationnels, déclinaison des objectifs généraux au niveau de chaque processus et de chaque activité de l'entité.

Les objectifs d'un processus et d'une activité sont déterminés en fonction des objectifs de l'échelon supérieur. Les objectifs doivent être significatifs, compréhensibles par tous et mesurables; en terme clair qu'ils soient de type "SMART". La somme des objectifs doit être cohérente avec les missions de l'entité et sa vision afin d'en garantir l'alignement stratégique.

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

### *L'environnement de contrôle*

La culture de l'entité, dans laquelle s'inscrivent sa vision stratégique, ses missions et ses objectifs, est un élément déterminant du contrôle interne. L'identification et le partage des valeurs éthiques de l'entité, l'engagement du top management, la détermination d'un périmètre stable et la clarification des responsabilités des uns et des autres sont des prérequis pour toute démarche de contrôle interne. Pour être pertinent, un « système de contrôle interne » doit s'appuyer sur la culture de l'entité, sur ses valeurs éthiques et sur tous les éléments qui influencent le comportement des personnels au quotidien.

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

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

### *L'organisation*

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

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

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

On peut relever de nombreuses convergences d'outils et de méthodes entre le système de contrôle interne et le système de management qualité, qui exige une description systématique des processus, une logique

d'amélioration continue de ceux-ci, le suivi des indicateurs qualité et la détermination de plans d'action associés.

### *L'évaluation des risques*

La démarche d'évaluation des risques dans le cadre d'un « système de contrôle interne » consiste à identifier les risques susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs de l'entité, d'analyser ces risques et d'assurer le suivi de leur gestion.

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

#### **Encadré 1.1. Exemple de la démarche qualité initiée par la Direction générale des impôts en Tunisie**

La Direction générale des impôts (DGI) du ministère tunisien des Finances s'est inscrite depuis plusieurs années, sur demande et avec le soutien du Directeur général, dans la mise en place d'une démarche qualité sur certains processus de la direction.

Développée par la cellule de l'audit interne et de la qualité de la DGI, cette démarche vise à doter la direction des outils favorisant une amélioration continue des processus en y appliquant les principes de la qualité. En s'inspirant des normes internationales reconnues dans ce domaine, sont mis en place progressivement une méthodologie, des modèles et des manuels ainsi qu'un suivi de la démarche qualité engagée.

Cela se traduit notamment par la conception, de développement et la mise à jour d'un manuel relatif aux processus des bureaux de contrôle des impôts. Ce manuel formalisé selon les meilleures pratiques de description et de documentation des processus et sa mise en application sur le terrain est régulièrement évalué en interne par l'audit interne qualité de la même cellule. Le système de management qualité, ainsi constitué et déployé dans dix bureaux de contrôle des impôts, a fait l'objet d'un certificat de conformité en juillet 2015 délivré par l'organisme certificateur VERITAS.

Cette initiative rejoint parfaitement la démarche de contrôle interne notamment en documentant et en évaluant l'organisation et le fonctionnement des bureaux de contrôle des impôts entrant dans le périmètre de travail, d'autant plus que la méthodologie doit être étendue en 2016 à la dimension de gestion des risques de ces processus.

*Source* : La réunion avec la cellule de l'audit interne et de la qualité de la Direction générale des impôts, 13 janvier 2016.

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

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

Les résultats de l'analyse des risques donnent une vision des différents niveaux de risques. Ces résultats (identification et évaluation) alimentent la cartographie des risques et apparaissent, par conséquent, à travers la phase traitement dans les systèmes de contrôle interne de chaque processus et activité.

### *La cartographie de risques*

La cartographie des risques permet d'afficher le positionnement des risques selon différents axes, tels que l'importance potentielle (impact), la probabilité de survenance ou le niveau actuel de maîtrise des risques. L'établissement d'une cartographie des risques répond à différentes finalités, parmi lesquelles :

- Aider le management dans l'élaboration de son plan stratégique et sa prise de décisions. Il s'agit alors d'un outil de pilotage interne.
- Communiquer aux organes de surveillance de l'entité des informations sur la maîtrise des risques. Conformément aux bonnes pratiques recommandées, il revient au comité des risques et/ou le comité d'audit d'examiner les risques significatifs et leur couverture.
- Orienter le plan d'audit interne en mettant en lumière les processus et activités où se concentrent les risques majeurs.
- Améliorer ou développer une culture de gestion des risques dans l'entité, notamment par la mise en place de la démarche d'auto-évaluation (*Risk Control Self Assessment*).

### *Les référentiels de contrôle interne*

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

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

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

#### **Encadré 1.2. La typologie de contrôle**

Exemples de nature de contrôles :

- l'approbation (d'un montant à payer, d'une décision prise)
- la vérification (par inventaire physique, de signature)
- l'autorisation (d'acheter un bien ou service supérieur à un certain montant, d'effectuer un virement)
- les rapprochements (de documents (bon de commande, bon de livraison, facture), de données (bancaires))
- les contrôles physiques visant à empêcher les accès non autorisés aux ressources (mots de passe, droits d'accès et niveau d'autorisation aux

### Encadré 1.2. La typologie de contrôle (suite)

- systèmes et applications informatiques mais également les modalités d'accès aux bâtiments)
- la documentation des activités (procédures internes, modes opératoires).

Exemples de modalités de contrôles :

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

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

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

#### *Le système de l'information*

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

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

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

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

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

### Encadré 1.3. Le contrôle de gestion et sa traduction dans l'administration française

Le contrôle de gestion est une activité chargée du suivi et de la mesure de la performance. Son rôle est d'animer le processus de maîtrise des coûts des activités et d'assister le management dans son pilotage. Pour ce faire, en collectant l'information dans les systèmes d'information et en participant à la qualité de la comptabilité analytique, le contrôle de gestion conçoit, alimente et diffuse des outils de gestion (informations, indicateurs, tableaux de bord) et procède à l'analyse en temps réel de l'activité par le rapprochement des données économiques et financières relatives à la prévision avec celles effectivement réalisées : une série d'informations et d'indicateurs sont ainsi suivis (mesurés) et l'écart entre la situation (réelle) avec le but visé (valeur cible, budget à respecter) est analysé et peut faire le cas échéant l'objet d'actions correctrices.

Le contrôle de gestion est souvent placé au sein des directions financières mais peut également se trouver au niveau de la direction. Au sens du contrôle interne, le contrôle de gestion est une activité opérationnelle et constitue ainsi un de ses acteurs pleinement impliqué dans la démarche. Outre son assistance en matière de pilotage, il participe notamment à l'amélioration continue et à la fiabilité de l'information comptable, financière et opérationnelle.

Par circulaire interministérielle du 21 juin 2001, la définition et les objectifs du contrôle de gestion dans l'administration française ont été établis comme suit :

- Définition : le contrôle de gestion est « un système de pilotage mis en œuvre par un responsable dans son champ d'attribution en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés – y compris les ressources humaines – et soit l'activité développée, soit les résultats obtenus dans le cadre déterminé par une démarche stratégique préalable ayant fixé des orientations. »
- Objectifs : « Il permet d'assurer, tout à la fois, le pilotage des services sur la base d'objectifs et d'engagements de service et la connaissance des coûts, des activités et des résultats. »

Dans ce cadre, les missions du contrôle de gestion consistent à :

- Analyser la performance des activités afin d'optimiser leur pilotage : dans cette optique, le contrôle de gestion doit essentiellement apporter les outils de connaissance des coûts, des activités et des résultats permettant d'améliorer le rapport entre les moyens engagés et l'activité ou les résultats obtenus.

### Encadré 1.3. Le contrôle de gestion et sa traduction dans l'administration française (suite)

- Nourrir le dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité (responsables de programmes, responsables de budgets opérationnels de programme, responsables d'unité opérationnels, opérateurs) : le nouveau cadre de gestion en mode LOLF implique la mise en œuvre d'un dialogue de gestion favorisant l'expression des acteurs les plus proches du terrain et la diffusion des bonnes pratiques. Le contrôle de gestion vient documenter et objectiver ce dialogue. Globalement, les activités de la fonction se répartissent en deux grands domaines relatifs :
  1. à l'aide au pilotage et à la prise de décision
  2. à la mesure et l'analyse des activités, des coûts et des résultats et au développement d'outils de programmation des activités et de justification au premier euro.

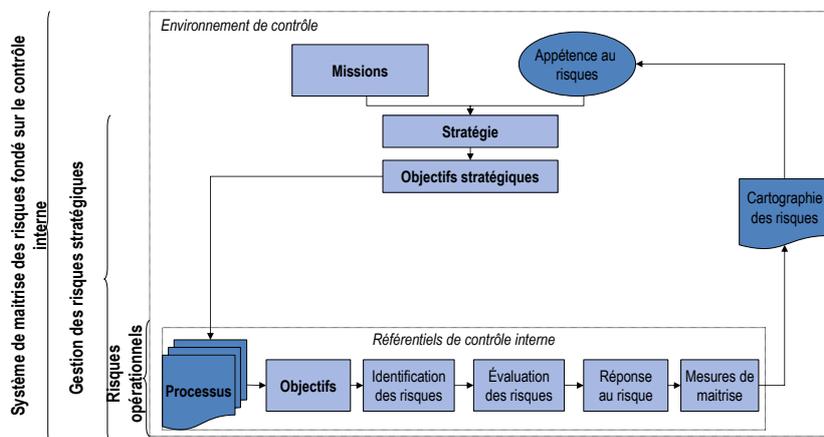
Source : Forum de la performance – Direction du Budget,  
<https://www.performance-publique.budget.gouv.fr/>.

Au total, un « système de contrôle interne » ou « système de maîtrise des risques » constitue un système global de gestion des risques à l'échelle d'une entité. La stratégie, les objectifs et les activités de contrôle des opérations y sont intégrés. Les démarches de contrôle interne et de gestion des risques contribuent pleinement au pilotage des politiques publiques menées et, le cas échéant, permet d'amener l'entité à adapter ses orientations stratégiques dans le but de réduire son exposition aux risques majeurs.

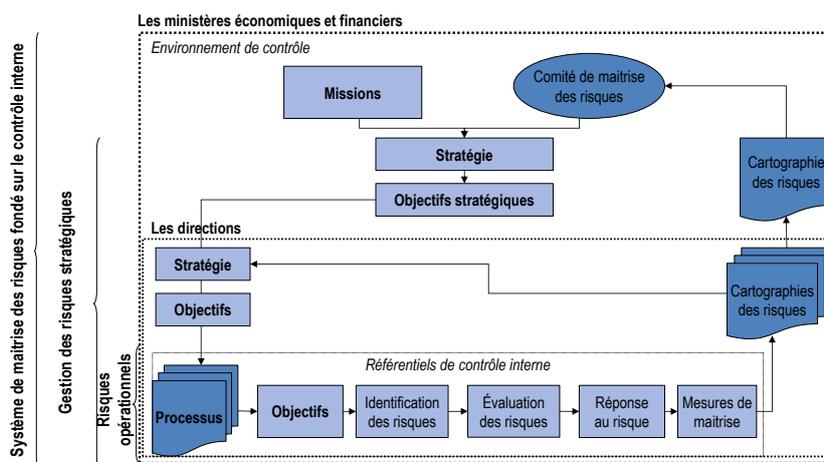
En cela, la mise en œuvre d'un « système de contrôle interne » ou « système de maîtrise des risques » favorise l'exercice de la responsabilité par la sécurisation des procédures (y compris d'allocation des ressources), par l'optimisation des contrôles et en fournissant un éclairage dynamique sur la conduite des opérations.

Le processus de maîtrise des risques au sein des ministères économiques et financiers en France fut créé par arrêté du ministre des Finances du 13 novembre 2013, les ministères économiques et financiers ont créé un comité de maîtrise des risques chargé de définir la politique de maîtrise des risques des ministères et de veiller à ce que l'organisation du contrôle interne et de la gestion des risques garantissent leur efficacité et leur efficience. Il assure le pilotage et la coordination du déploiement du contrôle interne sur l'ensemble des activités et des métiers des ministères.

Graphique 1.2. **Processus la maîtrise des risques**



Graphique 1.3. **La transposition du processus de maîtrise de risques en France**



### L'importance et le rôle du contrôle interne dans le renforcement de l'intégrité, de la transparence et de la reddition des comptes

#### *La problématique et les enjeux spécifiques aux administrations publiques*

De manière générale, lors des dernières décennies, de nombreuses évolutions (la mondialisation, la société de l'information ou la logique de marché à titre d'exemples) ont considérablement accru la pression sur la

gestion des organisations. Les risques auxquels elles doivent faire face sont nombreux et souvent d'une nature nouvelle (politique, humaine, technologique, environnementale...), et la contrainte réglementaire est toujours plus présente et complexe. Pour s'adapter et réagir opportunément, elles doivent s'inscrire dans une logique continue de conduite du changement. La transformation est ainsi au centre des préoccupations des dirigeants.

Dans ce contexte, la gouvernance des organisations est un enjeu stratégique et un levier fondamental. L'OCDE, comme toutes les instances internationales, orientent ses propos et ses recommandations vers la valorisation des bonnes pratiques en matière de gouvernance avec pour piliers l'intégrité, la transparence et la responsabilité.

Dès lors qu'il s'agit d'intégrité, de transparence et de responsabilité, la notion de « contrôle interne » devient incontournable en tant que dispositif managérial. L'atteinte des objectifs, la maîtrise et la performance des activités, la conformité réglementaire ainsi que l'obligation de rendre compte sont des éléments aujourd'hui indissociables des règles de bonne gouvernance des organisations dans le secteur privé. Nourri par la crise financière et les scandales industriels ou financiers récents, le contrôle interne s'impose à tous. La réglementation et le rôle des régulateurs se sont à ce titre fortement renforcés et les attentes en matière de conformité sont toujours plus contraignantes. Aussi, l'efficacité et l'intégrité du système de contrôle interne sont non seulement devenues des pans clés de la stratégie mais peuvent aussi constituer un « avantage concurrentiel ».

Les organisations internationales, les organes de régulation et de supervision ainsi que les organismes professionnels assurent la promotion de standards dans les domaines du contrôle interne en général et de l'audit interne en particulier. Des modèles internationalement reconnus sont en place et font office de référence. Ils doivent être adoptés et mis en œuvre, de manière contraignante dans certains secteurs d'activité tels que le secteur financier par exemple.

Au même titre que les organisations du secteur privé, les États et les institutions publiques, pour faire face aux changements sociétaux, aux mutations économiques et répondre aux attentes des citoyens autant qu'à une pression extérieure de plus en plus prégnante, s'inscrivent également dans cette logique devenue inéluctable.

La maîtrise et la soutenabilité des finances publiques, la performance de l'action publique au service des citoyens et la haute qualité des services publics rendus sont placés au cœur des stratégies publiques et des priorités des gouvernements et de leurs administrations. Pour atteindre ses objectifs et donner des assurances suffisantes aux citoyens, aux partenaires

économiques et aux marchés financiers, les responsables publics et les administrations doivent se doter des mécanismes leur permettant de garantir un fonctionnement exemplaires et optimal des ressources publiques. Les principes et la démarche du contrôle interne fondée sur la maîtrise globale des risques fournissent un cadre et une méthode appropriés à ces enjeux.

#### Encadré 1.4. Exemple de l'engagement des États européens sur le contrôle interne dans le secteur public au sein de l'Union Européenne

La Commission Européenne et les États membres de l'Union Européenne ont pris la mesure du chantier en matière de renforcement des systèmes de contrôle interne au sein du secteur public européen. En effet, l'élargissement de l'Union à 28 États membres, la monnaie unique pour 19 d'entre eux ou la mise en place de mécanismes budgétaires plus intégrés et solidaires ont fait apparaître de nombreuses zones d'incertitudes et l'émergence de risques nouveaux qu'il s'agit de gérer non seulement à l'échelle d'un pays mais également de manière collective en interaction avec les autres membres de l'Union. Un partage de connaissance et d'expérience, une meilleure connaissance réciproque des systèmes de contrôle interne des États membres et des valeurs communes en garantissant la réalité sont alors parues indispensables. Pour nourrir la réflexion et faire émerger des problématiques communes, la Commission Européenne conjointement avec les 28 États membres de l'Union se sont engagés, en 2011, dans la démarche européenne sur le « *Public Internal Control – PIC* » avec la création d'un réseau d'experts, représentants de chaque pays, associé à la Direction Générale Budget de la Commission européenne.

Depuis quatre années, le réseau est actif et un groupe de travail permanent se réunit régulièrement pour alimenter la réflexion technique, animer le débat et rendre compte de ses résultats. Ses objectifs que l'on peut résumer comme suit sont partagés :

- Capitaliser les échanges entre pairs européens des administrations publiques et valoriser les réformes et les travaux réalisés par les Etats membres dans les domaines du contrôle et de l'audit internes.
- Développer et adopter une compréhension et une vision commune des principes élémentaires et des caractéristiques d'un système de contrôle interne public au sein de l'Union Européenne.
- Expertiser avec la Commission des dimensions techniques relatives au contrôle interne.

En novembre 2015, à la conférence de Paris, a été adoptée par le réseau PIC des 28 États membres une prise de position relative aux principes caractérisant un système de contrôle interne public dans l'Union Européenne. Elle peut être résumée comme suit :

#### Encadré 1.4. Exemple de l'engagement des États européens sur le contrôle interne dans le secteur public au sein de l'Union Européenne (suite)

Le système de contrôle interne public (PIC) est un sujet qui relève de la responsabilité des Etats membres. Il sert à la fois les intérêts nationaux et collectifs. Un ensemble de principes partagés en matière de système de contrôle interne public a l'ambition d'exprimer d'une part "l'unité dans la variété" et d'autre part les efforts des 28 Etats membres du réseau dans leur souhait d'assurer la promotion d'un système de contrôle interne crédible. Un système de contrôle interne public est considéré comme effectif lorsqu'il s'inscrit en ligne avec les principes suivants :

- Les préceptes de bonne gouvernance et d'intérêt public constituent le contexte et le socle de tout système de contrôle interne public.
- Un système de contrôle interne public est centré sur l'atteinte des résultats et la performance.
- un système de contrôle interne public est basé sur les modèles du COSO et de l'INTOSAI.
- La capacité à rendre compte est la pierre angulaire d'un système de contrôle interne public.
- Un système de contrôle interne public se présente selon les trois lignes de maîtrise de l'*Institute of Internal Auditors* (IIA).
- Un système de contrôle interne demande la mise en place d'une fonction d'audit interne indépendante.
- Un système de contrôle interne public est harmonisé et coordonné à un niveau approprié.
- Un système de contrôle interne public s'inscrit dans une démarche d'amélioration continue de la gestion publique.

Source : Commission Européenne – Réseau PIC – Prise de position, publiée en décembre 2015, relative aux « principes du contrôle interne public » au sein de l'Union Européenne, [http://ec.europa.eu/budget/pic/conference/index\\_en.cfm](http://ec.europa.eu/budget/pic/conference/index_en.cfm).

Le défi pour le secteur public réside alors dans sa capacité à s'approprier et à adapter les bonnes pratiques en matière de gouvernance et de contrôle interne aux spécificités d'une organisation publique, à la culture administrative d'un pays, aux notions de politiques publiques et de service public rendu aux citoyens.

Il convient toutefois de rappeler que si en matière de contrôle interne les lignes directrices et les bonnes pratiques fournissent un cadre global à la définition, à la structuration et à la démarche de maîtrise des risques, sa traduction concrète demande à être adaptée en fonction du contexte et de l'environnement général de la Tunisie. Il ne s'agit nullement de plaquer ou de superposer les concepts du contrôle interne (les composantes, les principes, les objectifs, les acteurs, le processus) à une organisation ou un fonctionnement existant mais de démontrer que le système de contrôle interne établi participe utilement à l'atteinte des objectifs de tous niveaux et contribue efficacement à la prévention de tout événement pouvant contrarier l'atteinte de ces objectifs et ainsi engager la responsabilité des acteurs publics. Aucun système de contrôle interne ne peut être similaire d'une organisation à l'autre, qu'elle soit publique ou privée, ou d'un Etat à l'autre. La force et le principal avantage du modèle de contrôle interne internationalement reconnu résident dans le fait que des critères sont communs, identifiables et reconnaissables mais que sa mise en œuvre ne peut être jugée qu'à l'aune de sa pertinence par rapport à la réalité administrative et de son efficacité au bénéfice de tous.

A titre d'illustration, sont présentées les démarches engagées en matière de contrôle interne au sein des pays de l'Union Européenne, avec un zoom plus particulier sur la Belgique, la France, la Suède et le Royaume-Uni, du Canada et de la Turquie.

**Encadré 1.5. Étude comparative du périmètre, de l'organisation et des normes appliquées pour la mise en place du contrôle interne dans les pays de l'Union Européenne**

La perception du contrôle interne et de son concept diffère d'un pays à l'autre de l'Union Européenne. Les périmètres d'autorité, et donc de responsabilité et de capacité à rendre compte, varient selon l'organisation politique et administrative de chacun et influencent naturellement le périmètre du contrôle interne déterminé.

En effet, plusieurs éléments du cadre constitutionnel et réglementaire du pays doivent être pris en considération pour considérer le périmètre du contrôle interne d'une administration : le rôle du Parlement et celui de l'institution supérieure de contrôle (Supreme Audit Institution) ; les principes de déconcentration et de décentralisation des pouvoirs politiques et administratifs ; les structures chargées de la mise en œuvre des services publics (services, opérateurs publics, agences de l'Etat, structures semi-publiques ou privées) ; les systèmes budgétaire et comptable publics...Au sein des pays de l'Union Européenne, plusieurs conceptions sont ainsi présentes.

### Encadré 1.5. Étude comparative du périmètre, de l'organisation et des normes appliquées pour la mise en place du contrôle interne dans les pays de l'Union Européenne (suite)

En général, les administrations publiques européennes sont organisées par ministère. Si dans certains pays (Italie, Espagne), le ministre est le responsable politique et administratif et doit rendre compte au gouvernement et/ou au Parlement, d'autres ont intégré une strate complémentaire : un cadre administratif de haut niveau responsable permanent du secteur qu'il a sous son autorité et qui doit rendre compte directement au Parlement. Il peut s'agir de secrétaires généraux (Hongrie, Malte) ou des « *Accounting Officers* » au Royaume-Uni. Une autre différence en terme d'exercice de la responsabilité et donc d'organisation du contrôle interne se situe selon que les services publics sont produits « au sein » des services d'un ministère, délégués à des agences (Pays-Bas, Suède), ou délégués au niveau des politiques publiques (le responsable de programme en France peut rapporter directement au Parlement).

En complément à ces caractéristiques liées à l'exercice de la responsabilité s'ajoutent, pour identifier le périmètre effectif en matière de contrôle interne, la conception du système de délégations de pouvoirs. Ces systèmes de délégations placés au niveau des ministres, des secrétaires généraux ou équivalents, des directeurs d'agences ou des directeurs, distinguent deux cas de figures : les pays ayant conservé une approche centrée sur la légalité et la régularité de l'exercice des pouvoirs (Allemagne, Grèce, Luxembourg) et ceux de plus en plus nombreux optant pour une délégation de pouvoir aux opérationnels et intégrant une approche par la performance (Danemark, Suède, Pays-Bas, France, Royaume-Uni).

Sur ces bases et caractéristiques propres au contexte institutionnel à chaque Etat Membre, deux grandes conceptions du contrôle interne émergent :

- Une conception centralisée du contrôle interne : des pays tels que l'Espagne, le Luxembourg, et encore récemment la France ou le Portugal, ont déterminé le périmètre du contrôle interne à l'échelle de l'administration dans son ensemble. Toutes les institutions et les entités publiques au niveau de l'exécutif sont incluses et forment le périmètre du contrôle interne. Le système s'appuie notamment sur des corps de contrôle transverses reconnus et compétents sur l'ensemble de l'administration publique.
- Une conception décentralisée du contrôle interne: d'autres pays (les Pays-Bas, la Suède, le Royaume-Uni et les 14 nouveaux Etats Membres de l'Union entrés en 2004, 2007 et 2014) ont opté pour un système placé au plus près des responsables de la conduite des politiques publiques et de la production des services publics.

Le cadre réglementaire permettant la mise en place et la mise en œuvre du contrôle interne s'appuie soit sur :

**Encadré 1.5. Étude comparative du périmètre, de l'organisation et des normes appliquées pour la mise en place du contrôle interne dans les pays de l'Union Européenne (suite)**

- Des textes spécifiques (Grèce, République de Slovaquie), la mise en œuvre des processus de gestion des risques est alors souvent rendue obligatoire sur les différents périmètres de responsabilité.
- L'intégration de la dimension du contrôle interne dans les textes existants, notamment dans les lois et les instructions définissant les règles de bonne gestion des finances publiques (Finlande, Hongrie, Estonie, Suède, Royaume-Uni). La mise en œuvre des processus de gestion des risques peut alors être laissée à l'appréciation des responsables publics (Irlande), non formellement explicitée ou recommandée (Allemagne, Espagne, Italie, Luxembourg), ou encore déléguée aux agences (Suède).

En miroir, les deux conceptions du contrôle interne mise en œuvre dans l'Union Européenne placent l'audit interne soit à un niveau centralisé soit décentralisé. Il est à noter que des pays tels que la Belgique ou les Pays-Bas ont testé plusieurs formes d'organisation de l'audit interne ces dernières années (centralisée puis décentralisée, ou inversement).

Si tous les Etats Membres s'inscrivent dans la mise en place de l'activité d'audit interne, certains l'ont rendu obligatoire en complétant l'arsenal juridique sous forme de lois ou de circulaires spécifiques (la grande majorité des pays), d'autres ont procédé par la production de lignes directrices obligatoires ou recommandées (Allemagne, Royaume-Uni). Pour ce qui relève de la pratique de l'audit interne, les normes professionnelles de l'IIA sont explicitement ou implicitement reconnues. Par ailleurs, en termes d'organisation de la fonction, tous les formats apparaissent : la création de département d'audit interne, la transformation de services de contrôle ou d'inspection en audit interne, la dévolution du rôle de l'audit interne à des services de contrôles ou d'inspection.

Quelle que soit la conception du contrôle interne retenue, les représentants du contrôle interne des 28 Etats Membres de l'Union ont admis et adopté le fait que trois référentiels internationaux peuvent être considérés comme des bonnes pratiques applicables aux administrations publiques européennes : le référentiel intégré 2013 publié par le COSO pour ce qui relève du contrôle interne au sens large du terme, les lignes directrices du contrôle interne publiées par l'INTOSAI pour ce qui est du rôle des institutions supérieures de contrôle, et le cadre de référence de l'IIA pour la pratique de l'audit interne. Des pays tels que la Belgique, le Royaume-Uni, la Finlande, les Pays-Bas ou les nouveaux Etats Membres y font directement référence.

*Source* : Compendium des systèmes de contrôle interne publics des Etats Membres de l'Union Européenne – Edition de 2014,  
[http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index\\_en.cfm](http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index_en.cfm).

## **Benchmark sur le périmètre, l'organisation et les normes appliquées pour la mise en œuvre du contrôle interne**

### *Le Canada*

Le Canada a conduit dans les années 2000 une réforme profonde de son administration et de sa gestion publique. L'ensemble législatif rénové, notamment la loi fédérale de novembre 2003 sur la modernisation de la fonction publique et les modifications apportées à la loi sur la gestion des finances publiques, renforce la responsabilité des gestionnaires par la mise en place d'un cadre de responsabilisation de gestion qu'il revient au secrétariat du Conseil du Trésor d'élaborer. Le Conseil du Trésor, appuyé par son Secrétariat, joue en effet le rôle de conseil de gestion du gouvernement, chargé de superviser les activités de tout le gouvernement fédéral. Son champ de compétence comprend l'établissement des politiques administratives générales, l'organisation de la fonction publique, la gestion financière et la gestion du personnel.

Pour ce qui relève du contrôle interne, dans le cadre de la loi relative à la gestion des finances publiques, à la création et à la tenue des comptes du Canada et au contrôle des sociétés d'État, plusieurs directives spécifiques ont complété le dispositif. La politique sur la vérification interne de 2006, la politique sur le contrôle interne de 2009, la politique sur la gouvernance de la gestion financière de 2009, et le cadre stratégique de gestion du risque de 2010 forment ainsi un ensemble global permettant de définir les rôles et responsabilités en matière de contrôle interne.

Dans ce contexte, sous l'égide du Conseil du Trésor, la politique sur le contrôle interne se décline par la mise en place de systèmes de contrôle interne et de gestion des risques dans chaque ministère. Ils sont placés sous la responsabilité de l'administrateur général<sup>2</sup> (le sous ministre d'un ministère ou le président d'un organisme public par exemple). Ils doivent notamment contribuer à la qualité des rapports financiers. Chaque ministère doit démontrer l'efficacité de son système de contrôle interne en s'engageant par une Déclaration de responsabilité de la direction englobant le contrôle interne en matière de rapports financiers du ministère.

En effet, tous les ans, les administrateurs généraux et leur dirigeant principal des finances (DPF) doivent signer une lettre de déclaration ministérielle à l'intention du vérificateur général et du sous-receveur général à l'appui des Comptes publics couvrant leurs responsabilités en matière de contrôle interne et attestant de l'intégrité de l'information financière.

Pour ce faire, plusieurs instructions et principes, inspirés des meilleures pratiques internationales, sont mis à disposition des administrateurs généraux qui sont chargés de gérer les risques de l'ensemble de leurs

services. Un élément clé du rôle du Conseil du Trésor, ainsi que de son Secrétariat consiste à fournir aux ministères et organismes des orientations, des outils et une expertise pour favoriser la prise en compte du risque dans le cadre de la gestion. De plus, ils jouent un rôle de leadership en communiquant de l'information et en faisant la promotion de pratiques exemplaires relatives à la gestion du risque et l'adoption d'approches éclairées par l'analyse du risque.

Même si les administrateurs généraux, dans le contexte du Cadre de responsabilisation de gestion du Secrétariat du Conseil du Trésor, sont responsables des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques dans leurs ministères, une répartition claire et intégrée des responsabilités est établie en matière de vérification interne (l'audit interne à l'échelle d'une entité) entre les administrateurs généraux et le contrôleur général (audit interne au niveau de l'administration fédérale), ce qui appuie une fonction robuste de vérification interne à l'échelle du gouvernement.

Le gouvernement du Canada soutient un régime de vérification interne vigoureux et crédible qui contribue directement à la gestion efficace des risques, à la saine gestion des ressources et à une gouvernance efficace. La vérification interne est ainsi positionnée comme fondement clé de la gouvernance au sein des ministères et des organismes et à l'échelle du gouvernement.

Le contrôleur général a la responsabilité, à l'échelle du gouvernement, de l'orientation et du leadership en matière de gestion financière, de vérification interne, des biens fédéraux et des services acquis. En outre, il apporte un appui au renforcement de la capacité et du perfectionnement professionnel dans chacun de ces domaines.

La politique sur la vérification vise à ce que, tant au niveau de chacun des ministères qu'à l'ensemble du gouvernement, la vérification interne (audit interne) et les comités de vérification (comités d'audit) fournissent aux administrateurs généraux et au contrôleur général, respectivement, une assurance additionnelle, indépendante des cadres hiérarchiques, concernant les processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance. Pour cela, ils s'appuient sur le cadre de référence des pratiques professionnelles publié en janvier 2004 par l'Institut des vérificateurs internes (l'IIA Canada).

Le vérificateur général du Canada (institutions supérieure de contrôle chargé notamment de l'audit externe) est un mandataire du Parlement. Le vérificateur général audite les ministères et les organismes fédéraux, la plupart des sociétés d'État et de nombreuses autres organisations fédérales, rend une opinion sur le système de contrôle interne et fait rapport au Parlement de son travail.

### *La Belgique*

La Belgique s'est engagée de longue date dans la réforme de son administration publique avec pour objectif l'amélioration de la gouvernance publique avec notamment la valorisation d'une culture de gestion publique fondée sur une plus grande responsabilisation des acteurs et sur la performance.

Participant à l'introduction dans l'appareil administratif belge à une gouvernance robuste, le cadre réglementaire a introduit dès 2002 les notions à la fois de système de contrôle interne et d'audit interne dans l'administration. Et en 2007, trois arrêtés royaux ont permis de mettre à jour le dispositif réglementaire existant : un arrêté royal en matière de contrôle interne, un autre relatif aux activités de l'audit interne et un troisième pour la création du comité d'audit du gouvernement fédéral (CAAF).

L'arrêté royal du 26 mai 2002 relatif au système de Contrôle interne au sein des Services publics fédéraux (SPF) a créé l'obligation, pour chaque Service public fédéral et Service public fédéral de Programmation, d'assurer le bon fonctionnement de son système de contrôle interne. Il instituait pour chacun des responsables l'obligation de mettre en place des mécanismes de nature à garantir que les objectifs qui leur sont fixés seront atteints.

S'appuyant sur ce texte fondateur, l'arrêté royal du 17 août 2007 relatif au système de contrôle interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral adapte, précise et complète certaines dispositions de manière à clarifier la répartition des responsabilités et à fixer un cadre de référence partagé au sein de l'Administration fédérale. Dans sa conception, il reste fidèle à la démarche de la réforme visant notamment à donner plus d'autonomie aux managers de la fonction publique dans l'utilisation des moyens mis à leur disposition en vue de réaliser les objectifs de l'organisation.

Dans cet arrêté la notion de contrôle est précisée et doit être comprise dans l'acception de « maîtrise ». Les systèmes de contrôle interne sont conçus et évalués conformément au modèle « COSO » du Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, tel que précisé par les lignes directrices de l'INTOSAI relatives aux normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public. Le ministre du Budget peut arrêter la liste des modèles théoriques et méthodologiques compatibles avec le modèle « COSO ».

En complément, l'arrêté royal du 17 août 2007 relatif aux activités d'audit interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral imposait l'obligation d'organiser un audit interne au sein des services entrant dans le périmètre de l'arrêté.

Dans les faits, l'arrêté royal du 17 août 2007 porte obligation de mettre en œuvre l'audit interne dans 22 institutions fédérales. L'arrêté royal permet de mettre en place l'activité d'audit interne selon 3 options possibles : un service d'audit permanent au sein de chacune des institutions ; un service d'audit permanent partagé entre certaines institutions ; une externalisation de l'audit (l'activité serait ainsi déléguée soit à une entreprise privée, soit à un autre service d'audit au sein de l'administration).

Le décret royal précise les missions de l'audit interne et les conditions de son exercice, parmi lesquelles le fait que l'activité de l'audit interne doit être indépendante et objective et qu'elle doit suivre une approche systématique et méthodique. L'évaluation du système de contrôle interne doit constituer le socle du dialogue entre l'audit et les services gestionnaires. L'arrêté royal précise par ailleurs que l'activité de l'audit interne doit suivre les normes de l'IIA et ainsi faire l'objet d'une évaluation externe tous les cinq ans.

Enfin, l'arrêté royal portant création du Comité d'audit de l'Administration fédérale (CAAF) installe le Comité d'audit de l'Administration fédérale, organe composé d'experts indépendants, garantissant que les activités d'audit interne sont organisées de manière à donner une juste perception du fonctionnement des systèmes de contrôle interne mis en place par les Dirigeants (le responsable administratif de plus haut niveau), qui doit aider les gouvernants à apprécier le fonctionnement des Services par rapport aux critères fixés par le COSO en 1992 et complétés par l'INTOSAI en 2004.

Le CAAF doit jouer un rôle moteur dans la création d'un environnement de contrôle propice au développement du contrôle interne dans chacun des Services entrant dans le périmètre de l'arrêté, et veiller à la qualité des activités d'audit interne ainsi qu'à l'harmonisation des normes et méthodes de travail. En outre, il permettra au gouvernement d'avoir une vue d'ensemble sur le portefeuille de risques de l'Administration fédérale et sur le degré de maîtrise dont les Dirigeants concernés font preuve.

En 2014, l'accord de gouvernement du 10 octobre précise : « les SPF travailleront désormais avec des contrats d'administration... Cette autonomie élargie sera associée à une obligation de justification des dirigeants et à une évaluation effective de ceux-ci, basée sur un contrôle interne approfondi à l'aide d'un audit interne commun, et sera évaluée par des indicateurs de production et de résultats... ».

Pour mettre en application cet accord, le Conseil de ministres du 21 mai 2015 a chargé les membres compétents en concertation avec le CAAF pour élaborer une proposition de création d'un service commun d'audit interne. Selon cette hypothèse, l'est l'arrêté royal du 17 août 2007 relatif au aux

activités d'audit interne serait supprimé et remplacé par un nouvel arrêté portant création d'un Service d'audit commun.

### ***La France***

Les exigences nées de la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF), votée en 2001 et mise en œuvre depuis 2006, qui installe une gestion publique fondée sur la performance, ainsi que la nécessité de maîtriser les risques dans tous les secteurs de l'action publique a demandé le déploiement d'un dispositif de contrôle et d'audit internes performant. La maîtrise des risques est un enjeu essentiel de la gestion publique en France.

La conception, la mise en place et le déploiement du système de contrôle interne dans l'administration de l'Etat en France a suivi trois étapes :

1. Dès le début des années 2000, la mise en œuvre d'un système de contrôle interne centré sur la qualité des données comptables de l'administration, dans l'optique de la certification des comptes de l'Etat par la Cour des comptes. A ainsi été développé sous l'égide de la direction générale des finances publiques du ministère des Finances, en tant que producteur du compte général annuel de l'État, un dispositif de contrôle interne comptable à l'échelle de l'administration. Toute la démarche de contrôle interne et ses outils ont ainsi été mise en œuvre par les comptables publics en partenariat avec les gestionnaires afin de sécuriser les processus et la fiabilité des informations comptables. Le dispositif est notamment encadré par le cadre de référence interministériel du contrôle interne comptable, inspiré du référentiel COSO.
2. En 2009, le système de contrôle interne est complété par un dispositif centré d'une part sur la qualité de la comptabilité budgétaire, qui permet de rendre compte de l'autorisation parlementaire et de son exécution, et d'autre part sur la soutenabilité budgétaire qui vise à assurer le respect en gestion des autorisations budgétaires grâce, en particulier, à la qualité de la programmation des activités. Placé sous la coordination de la direction du budget du ministère des Finances et sous la responsabilité de chaque ministère, le contrôle interne budgétaire est en cours de déploiement dans l'ensemble des départements ministériels. Le dispositif est notamment encadré par le cadre de référence interministériel du contrôle interne budgétaire, inspiré du référentiel COSO.
3. En complément de ces deux dispositifs, sur la base des éléments du rapport de l'Inspection générale des finances relatif à la structuration de la politique de contrôle et d'audit internes de l'Etat rendu public

en 2010, l'administration française de l'Etat s'est alors engagée dans le développement pertinent et cohérent de la politique de contrôle et d'audit internes de l'Etat par une meilleure maîtrise des risques.

Pour ce faire, dans chaque ministère, un dispositif de contrôle et d'audit internes, adapté aux missions et à la structure des services et visant à assurer la maîtrise des risques liés à la gestion des politiques publiques dont ils ont la charge est mis en œuvre.

Le décret du Premier ministre du 28 juin 2011 pose l'obligation de mise en œuvre d'un dispositif global de maîtrise des risques fondé sur le contrôle interne et l'audit interne dans chaque ministère. Le contrôle interne est placé sous la responsabilité du ministre pour l'ensemble des métiers et des fonctions placées sous son autorité. Le secrétaire générale du département assure la coordination de la mise en œuvre des démarches de contrôle interne et de gestion des risques (y compris les dispositifs de contrôle interne comptable et budgétaire). Il pilote notamment la stratégie de gestion des risques.

Le décret crée par ailleurs, auprès du ministre chargé de la réforme de l'Etat, un comité d'harmonisation de l'audit interne (CHAI) qui réunit les responsables de chacune des 12 missions ministérielles d'audit interne (correspondant aux 12 départements ministériels ou groupements ministériels), un représentant du directeur général des finances publiques, un représentant du directeur du budget ainsi que trois personnalités qualifiées désignées par arrêté du Premier ministre. Ses attributions sont les suivantes :

- Élaborer le cadre de référence de l'audit interne dans l'administration de l'Etat, s'inspirant des normes de l'IIA, et de s'assurer de son application.
- Harmoniser la méthodologie de travail des ministères en matière d'audit et diffuser les bonnes pratiques.
- Développer la méthodologie des audits internes portant sur les fonctions transverses.
- Examiner chaque année la politique d'audit interne des départements ministériels et formuler des recommandations.
- Définir et programmer les audits portant sur les projets et rapports annuels de performance associés aux programmes ministériels.

Le CHAI doit garantir la cohérence et de la crédibilité de la politique d'audit interne de l'ensemble des départements ministériels.

### *Les parties prenantes du système de contrôle interne en France*

#### Les fonctions opérationnelles

Le responsable de programme (RPROG) est le maillon central de la gestion publique, à la charnière entre responsabilité politique et responsabilité de gestion. Placé sous l'autorité du ministre, il participe à l'élaboration des objectifs stratégiques du programme dont il a la charge : il est le garant de sa mise en œuvre opérationnelle et s'engage sur la réalisation des objectifs associés. Le ministre et le responsable de programme s'engagent sur des objectifs et indicateurs réunis dans les PAP.

Les directeurs des affaires financières (DAF) préparent, en lien avec les responsables de programme et les directeurs des ressources humaines, les décisions et arbitrages dans le domaine budgétaire. Ils définissent un cadre pour les doctrines ministérielles de gestion et les décisions d'utilisation des ressources (exemples : politique d'achats, politique immobilière). Ils pilotent l'analyse des coûts au sein des ministères, ils coordonnent et consolident les comptes rendus d'exécution des responsables de programme et coordonnent les dispositifs de contrôle interne comptable et budgétaire. Les fonctions de coordination interne.

Les secrétaires généraux des ministères sont mobilisés en vue de la mise en œuvre de la LOLF ainsi que dans la mise en place des nouveaux dispositifs de gestion publique. Ils occupent un rôle majeur en matière d'organisation des ministères et ont joué un rôle d'impulsion dans le déploiement de dispositif de contrôle interne comptable.

Le service de contrôle budgétaire et comptable est un service unique pour une vision globale du processus de dépense ministériel. Dans chaque ministère, un contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) est placé sous l'autorité du ministre chargé du Budget pour assurer une vision globale de ses processus de dépense et de sa situation patrimoniale, en vue d'en améliorer la sécurité et la fiabilité : il assure le contrôle financier au sein d'un ministère ; il est le comptable public ; il est le coordinateur des autorités déconcentrées chargées du contrôle financier ; il transmet aux autorités budgétaires et à l'ordonnateur un rapport annuel sur l'exécution budgétaire et une analyse de la situation financière du ministère.

#### Les fonctions transverses d'harmonisation

La direction du Budget (DB) est chargée, sous l'autorité du ministre du Budget, du cadrage des finances publiques et de la préparation du budget de l'État. La DB a par ailleurs la responsabilité de la mise en œuvre des concepts de la LOLF dont elle est le garant vis-à-vis des ministères et du

Parlement et de l'élaboration et du respect des référentiels budgétaires. La direction du Budget est également chargée de l'évolution du contrôle budgétaire et financier.

La direction générale des Finances publiques (DGFIP), outre ses missions de nature fiscale et de gestion publique, pilote la fonction comptable centralisée de l'Etat. Elle est un acteur clé de la mise en œuvre de la nouvelle comptabilité de l'État et du processus de certification des comptes publics par la Cour des comptes.

Le Comité d'harmonisation de l'audit interne (CHAI) est la structure interministérielle, interne à l'administration, garante de la mise en œuvre de la politique d'audit interne à l'échelle de l'administration de l'État.

### *Les parties prenantes externes*

#### Le Parlement

Le parlement se prononce sur l'intégralité des crédits. Chacune des missions fait l'objet d'un vote. Les parlementaires peuvent prendre l'initiative de majorer les crédits d'un programme, à la condition de ne pas augmenter le total de ceux de la mission dont il relève. Ils peuvent également créer, supprimer ou modifier un programme.

#### La Cour des comptes

La Cour des comptes est le juge des comptes des comptables de l'État et rapporte sur la bonne exécution de la dépense publique. Elle contrôle la régularité et l'efficacité de la dépense. À cette fin, elle détermine le programme de ses contrôles de manière indépendante du Gouvernement et du Parlement.

La mission d'assistance au Parlement et au Gouvernement en matière d'exécution des lois de finances et des lois de financement de la Sécurité sociale est prévue par la Constitution (article 47). Elle est formalisée dans la LOLF.

La Cour des comptes est chargée de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État ainsi que des organismes nationaux du régime général et des comptes combinés des branches et du recouvrement du régime général de la Sécurité sociale. Cette mission lui a été confiée par la LOLF en 2001 pour ce qui concerne l'État et par la loi organique relative aux lois de financement de la Sécurité sociale (LolfSS) en 2005 pour ce qui concerne la Sécurité sociale.

S'appuyant sur l'environnement de contrôle interne robuste et sur un dispositif de contrôle interne global, l'administration française a fait le choix en 2010 de mettre en œuvre une politique d'audit interne de l'Etat poursuivant trois grands objectifs:

- Renforcer les dispositifs de contrôle interne dans chaque ministère sous la coordination des secrétaires généraux, afin d'assurer la maîtrise des risques liés à la gestion des politiques publiques qu'ils mènent.
- Organiser l'audit interne au niveau ministériel.
- Créer un comité d'harmonisation de l'audit interne (CHAI), sous l'autorité du ministre en charge de la Réforme de l'Etat, garantissant la crédibilité et la cohérence de la politique d'audit interne de l'Etat et de sa mise en œuvre.

Le décret n° 2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration, précisé par la circulaire du Premier ministre du 30 juin 2011, a généralisé l'audit interne à l'ensemble des fonctions et métiers des ministères en posant l'obligation, pour chaque ministère, d'un dispositif de maîtrise des risques fondé sur le contrôle et l'audit internes.

### ***Le Royaume-Uni***

Le Royaume-Uni place son système de contrôle interne dans le cadre de référence relatif à la gouvernance et à la discipline financière applicable à tous les administrations centrale du gouvernement. Deux acteurs sont prépondérants : le ministère des Finances et du budget (HM Treasury), responsable devant le Parlement des règles relatives à la gestion de l'argent public et de leur application par l'administration ; l'institution supérieure de contrôle (National Audit Office – NAO), chargé par le Parlement de vérifier la bonne utilisation des deniers publics.

En matière de contrôle interne, le cadre relatif à la gouvernance et à la discipline financière fixe le périmètre de responsabilité : dans chaque département ou entité publique, l'Accounting Officer est personnellement responsable, indépendamment du ministre, et doit rendre compte au Parlement de ses activités. Pour cela, il doit établir et formaliser les délégations de pouvoirs au sein de son périmètre d'autorité et mettre en œuvre un système de contrôle interne sur la base des principes du guide des bonnes pratiques de la gestion de l'argent public et de ceux de l'Orange book relatif au bonnes pratiques matière de gestion des risques, tous deux publiés par le HM Treasury.

Aussi, l'Accounting Officer doit déployer sur son périmètre d'autorité tous les processus de gestion des risques et de contrôle qu'ils jugent utiles pour l'exercice de sa responsabilité. Il doit à ce titre s'engager et certifier chaque année au Parlement de la qualité de son système de contrôle interne, en signant le Governance Statement (document public consultable par le citoyen). Pour ce faire, l'Accounting Officer s'appuie notamment sur l'opinion émise par l'audit interne et par les avis émis à la fois par le Board de l'entité et plus particulièrement par le comité d'audit et des risques.

Le Governance Statement est révisé par l'auditeur externe (NAO) dans le cadre de ces activités d'audit des états financiers des administrations.

L'activité d'audit interne est régie par les standards de l'audit interne dans le secteur public (conforme aux normes de l'IIA) et doivent faire l'objet d'une revue qualité externe.

Un service d'audit interne gouvernemental, placé au sein du HM Treasury, est par ailleurs responsable de la politique d'audit gouvernementale, des normes applicables, de la diffusion de bonnes pratiques, de la coordination le cas échéant et du développement professionnel des auditeurs.

### *La Suède*

La Suède a mis en place en 2007 une réforme relative à la gestion publique et au contrôle interne dans son administration publique, qui, depuis le 17<sup>ème</sup> siècle, s'organise en confiant la conduite des politiques et des services publics à des agences bénéficiant d'une pleine autonomie d'exécution. En effet, dans le cadre des lois en vigueur et sur instructions du gouvernement, les agences sont responsables de la mise en œuvre et assure le rôle d'administrations publiques.

En matière de contrôle interne, la Suède a ainsi adapté, sur proposition du ministère des Finances, son cadre réglementaire en 2007 en adoptant quatre règles spécifiques portant sur : l'environnement de contrôle des agences avec une loi relative aux agences ; la gestion des risques avec une loi relative à la gestion et au contrôle interne ; l'audit interne avec une loi sur l'audit interne ; la responsabilité en amendant la loi sur la gestion budgétaire et comptable.

Les agences sont responsables de leurs opérations et ainsi de mettre en œuvre le contrôle interne. Chaque responsable d'agence doit s'assurer que le système est en place et fonctionne correctement. Il assure l'entière responsabilité, même en cas de délégation de tout ou partie de son système de contrôle interne, et doit en rendre compte annuellement au gouvernement. Le responsable doit également s'engager et certifier chaque année au

gouvernement de la qualité de ses états comptables et financiers. Pour ce faire, les agences doivent pouvoir compter, conformément à la loi sur l'audit interne, sur une fonction d'audit interne professionnalisée et indépendante.

L'autorité nationale de la gestion financière (ESV) est chargée de la coordination des activités du contrôle interne et de l'audit interne mis en œuvre par les agences. Elle joue un rôle de coordination, de support et d'apport méthodologique sous la forme de diffusion de manuels, d'outils et de formation. Elle est par ailleurs en charge d'assurer, chaque année, l'évaluation de la bonne application des lois et du fonctionnement des agences dans les domaines de la comptabilité, des finances, du contrôle interne et de l'audit interne.

Un comité de l'audit interne est également en place au sein de l'autorité dans l'optique d'assurer la promotion du développement de l'audit interne dans les agences.

### *La Turquie*

La Turquie a engagé une réforme relative à la mise en place du contrôle interne dans son administration publique, notamment dans le cadre des négociations relatives au processus d'intégration dans l'Union Européenne. A ce titre, l'administration turque a revu, adapté et complété ses outils de gestion publique dans l'optique de rejoindre les exigences concernant la gestion et le contrôle des finances publiques (Public Financial Management and Control law – PIFC<sup>3</sup>) au même titre que les 14 Etats Membres ayant intégré l'Union en 2004, 2007 et 2014.

La Turquie a ainsi intégré, dans la loi n°5018 d'avril 2012 portant sur le système de gestion et de contrôle des finances publiques (Public Financial Management and Control law – PIFC) plusieurs articles dédiés au système de contrôle interne : définition, objet, organisation et fonctionnement, contrôle financier ex ante, compétences du contrôleur financier et du comptable, des directions de la comptabilité et des finances, définition de l'audit interne, compétences et rôle des auditeurs internes, rôle et tâches du comité de coordination de l'audit interne.

Le ministère des Finances est responsable de sa mise en œuvre avec les autres parties prenantes impliquées dans le système défini qui couvre l'ensemble des administrations publiques du pays. Le ministère des Finances est notamment chargé définir, développer et harmoniser les standards et les procédures relatives à la gestion financière et au processus de contrôle interne mais aussi ceux et celles de l'audit interne via le comité de coordination de l'audit interne.

Il est précisé que le système de gestion financière et de contrôle de l'administration est constitué de tous les centres de dépenses publiques, toutes les directions de la comptabilité et des finances, tous les services chargés du contrôle financier *ex ante* et toutes les unités d'audit interne.

Dans son rapport d'évaluation du pays en 2013, SIGMA relève que, pour ce qui concerne le système de contrôle interne, des efforts visant la clarification des responsabilités managériale et du rôle du contrôle financier mais aussi des tâches attribuées au comité de coordination en matière de contrôle interne et de déploiement de sa méthodologie dans l'ensemble de l'administration devaient être renforcés d'ici 2020.

### **Les besoins pour la Tunisie de développer le contrôle interne**

L'engagement de la Tunisie dans le renforcement de ces capacités institutionnelles et de son administration publique en matière de gouvernance et de gestion publique, avec notamment la réforme centrée sur l'approche par la performance (Gestion du budget par objectif – GBO), visant la modernisation de la gestion publique a fini de démontrer la nécessité et l'intérêt commun, au sein de l'administration publique, d'une gestion transparente, responsable et maîtrisée des engagements publics à court, moyen et long terme ; en somme de s'appuyer notamment sur des principes de bonne gouvernance partagés et des systèmes robustes de contrôle interne.

Adopter une démarche proactive en matière de contrôle interne et développer son propre système en ligne avec les standards et les bonnes pratiques internationalement reconnus et partagés, est déterminant et revêt une importance majeure pour :

- Doter l'administration publique tunisienne des outils complets d'une gestion publique moderne.

Avec la réforme de 2004 relative à la loi organique du Budget, la Tunisie a adopté un nouveau système de « Gestion du Budget par Objectifs » (GBO), axé sur les résultats.

L'expérimentation et la mise en place de la GBO a été réalisée dans cinq ministères (ministère de l'Agriculture, des Ressources hydrauliques et de la Pêche ; ministère de la Santé ; ministère de l'Éducation ; ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche scientifique ; et le ministère de la Formation professionnelle et de l'Emploi) dans un premier temps, puis dans quatre autres (ministère des Finances, ministère du Transport, ministère de l'Équipement et le ministère de l'Industrie) dans une seconde étape, qui ont tous présentés en 2013 leur budget en mode GBO en parallèle de la présentation habituelle.

Au fur et à mesure de la mise en œuvre concrète, dans ces neuf ministères pilotes, des modalités d'organisation et de fonctionnement permettant de passer d'une logique de gestion des moyens à une démarche fondée sur les résultats et la performance, le besoin de compléter le dispositif de gestion budgétaire par un système de maîtrise des risques est apparu nécessaire.

En effet, comme exposés précédemment, la démarche et le système de contrôle interne permet de se doter des outils et des méthodes garantissant le lien entre la détermination des objectifs et leur réalisation. Le système de contrôle interne quant à lui donne les moyens d'articuler la maîtrise des risques entre les niveaux particuliers (les processus) et le niveau global (l'administration), et entre l'ensemble des parties prenantes.

#### **Encadré 1.6. Le système de la gestion budgétaire par objectifs (GBO) axé sur la performance en Tunisie**

La GBO vise notamment à maintenir l'équilibre financier et économique du pays, à garantir la discipline dans l'exécution du budget national, à assurer la transparence de l'action publique et à imposer la redevabilité des responsables publics.

Pour ce faire, la GBO redéfinit les principes d'affectation des ressources publiques disponibles (humaines et matérielles) par programme et objectifs dans l'optique de les rendre plus efficaces et plus claires et d'évaluation des résultats obtenus selon des indicateurs de performance pré déterminés en fonction des objectifs à atteindre. Le périmètre des responsabilités et la capacité à rendre compte des responsables sont ainsi clarifiés.

La réforme de la GBO se base sur une méthodologie de gestion reposant sur la bonne gouvernance permettant l'amélioration de l'efficacité de l'activité publique et garantissant la transparence des objectifs du budget de l'Etat nécessite notamment :

- La mise en place d'un système de suivi de la performance : permettant à chaque responsable de programme la fixation des rôles des acteurs dans la réalisation des objectifs des programmes et l'amélioration de la qualité et l'efficacité de la gestion du budget de chaque programme dans l'optique d'améliorer les prestations de l'administration et d'offrir les meilleurs services au public.
- Le dialogue de gestion: La mise en place d'un processus d'échanges et de décision institué autour du programme, animé par le responsable du programme et avec tous les intervenants dans la réalisation de la performance du programme. Il concerne les moyens mis à la disposition de chaque intervenant du programme, les objectifs, les activités (à mettre en œuvre pour réaliser ces objectifs) et les indicateurs de performance qui leur sont assignés.

### Encadré 1.6. Le système de la gestion budgétaire par objectifs (GBO) axé sur la performance en Tunisie (suite)

La GBO au niveau d'un programme se traduit par la formalisation de deux documents clefs qui sont élaborés par le responsable de programme :

- Le projet annuel de performance (PAP) qui énonce par programme les objectifs et les indicateurs de performance chiffrés.
- Le rapport annuel de performance (RAP), qui montre le niveau de réalisation des objectifs du programme.

*Source* : Synthèse et reprise de la circulaire du Chef du gouvernement relative à la préparation du cadre de la performance des politiques publiques (2013).

### S'inscrire dans une valorisation et une reconnaissance internationale

La Tunisie, ses dirigeants publics, politiques ou directeurs d'administration, et ses agents doivent faire face à des défis considérables en matière notamment de développement économique et social, de situation financière mais également en termes d'image. La Tunisie affiche et souhaite à ce titre déployer des politiques et des objectifs ambitieux passant par une valorisation des ressources du pays et par la coopération avec des pays étrangers.

Pour obtenir des résultats tangibles et coopérer efficacement avec les organismes internationaux ou les pays étrangers, la Tunisie doit donner des garanties sur la capacité de son administration à conduire le changement, à mettre en œuvre les politiques et à rendre compte de son action. Pour cela, en complément des réformes relatives à l'administration publique d'ores et déjà engagées, le contrôle interne constitue un axe important de reconnaissance et constitue un gage de crédibilité.

En effet, en s'engageant dans la mise en place d'un système de contrôle interne, le gouvernement tunisien démontre sa volonté, à l'instar des autres pays investis dans cette voie, de rendre lisible ses efforts particuliers en matière de gouvernance. Se doter des moyens de renforcer d'une part la visibilité de son action vis-à-vis de ses partenaires externes en s'inscrivant dans une logique d'adoption des meilleures pratiques de gestion en complément de sa réforme budgétaire et d'autre part l'autorité de son administration en s'assurant de la mise en œuvre effective des politiques publiques déterminées dans le pays, contribue à renforcer l'image de l'administration tunisienne et sa capacité à la rendre exemplaire aux yeux des citoyens comme des partenaires externes.

Le développement et la mise en place d'un système de contrôle interne répond ainsi à des besoins institutionnels cruciaux pour la Tunisie dans le contexte actuel. Il emporte également de nombreux avantages politiques et techniques.

### **Les avantages d'un système de contrôle interne**

Un système de contrôle interne n'étant pas autocentré sur l'administration, il bénéficie, dès lors qu'il est établi et rendu opérationnel, au pays et à l'ensemble des acteurs de la vie publique : aux citoyens, principaux bénéficiaires des services, à l'administration dans son ensemble, à chaque agent participant à la conduite de l'action publique, aux dirigeants et responsables dans l'exercice de leur autorité, aux services/entités/programmes composant l'administration, mais aussi aux tiers extérieurs qu'il s'agisse de partenaires économiques, d'instances supérieures de contrôle, de supervision ou de régulation, de fournisseurs ou de bailleurs de fond.

Les intérêts et les bénéfices que procure un système reconnu de contrôle interne pourraient être résumés et s'articuler autour d'une notion fondamentale : la confiance. En effet, assurer l'intégrité, la transparence, la reddition des comptes et la redevabilité grâce aux effets induits par le système de contrôle interne et de maîtrise des risques contribue à créer une confiance mutuelle et partagée entre tous les acteurs.

Parmi les nombreux et les plus substantiels résultats que produit un système de contrôle interne au-delà de la sphère technique, les suivants peuvent être relevés :

- Le citoyen bénéficie de la mise à disposition d'une information claire et compréhensible sur la conduite des politiques publiques, sur la qualité des services publics et sur l'utilisation des deniers publics.
- L'administration profite de la clarification de ses missions et se trouve en capacité d'accompagner les transformations nécessaires pour conduire efficacement les politiques publiques et rendre le meilleur service aux usagers.
- Les services administratifs, les entités publiques ou les programmes participant à l'action publique sont en position pour s'organiser dans le cadre de leur périmètre d'intervention sectoriel et en fonction de leurs objectifs, et ainsi d'adapter au mieux l'utilisation des ressources et de produire des services publics performants.
- Les responsables politiques renforcent le rôle et l'image du pays et de l'administration en produisant des garanties aux partenaires extérieurs en termes de conformité aux meilleures pratiques

internationales. Ils augmentent la probabilité de réussite des politiques qu'ils ont déterminées et leur capacité à les valoriser auprès des citoyens.

- Les responsables administratifs exercent, en toute connaissance et sur la base d'informations fiables, leur autorité et sont ainsi capable de piloter, de mettre en œuvre leurs stratégies et de rendre compte de leurs actions.
- Les agents publics connaissent leur positionnement, leur rôle, le but et les impacts de leur activité dans l'appareil administratif en lien avec les politiques publiques conduites. Ils peuvent s'appuyer sur des outils et des procédures formalisés pour les guider et les orienter. Ils obtiennent un retour sur leur investissement et voient leurs compétences améliorées et valorisées.

Pour engendrer ses résultats communs et génériques, la mise en œuvre d'un système de contrôle interne présente une somme de garanties qui constituent autant d'avantages. En effet, même si par définition un système de contrôle interne efficace ne peut pas offrir une sécurité absolue (s'agissant d'un outil managérial, le contrôle interne fournit des assurances dites « raisonnables »), un système de contrôle interne, système fondé sur la prévention et la détection, apporte une valeur ajoutée dont les plus importantes garanties, interdépendantes les unes des autres, sont les suivantes :

- Le respect de l'intégrité et des valeurs éthiques des entités publiques et des agents publics aussi bien que la régularité et la légalité des actes réalisés sont assurés.
- Les entités administratives, les autorités et les périmètres d'intervention, les responsabilités et les pouvoirs sont clairement définies en fonction des objectifs.
- L'articulation entre les parties prenantes est définie. Cela permet d'éviter les doublons et de clarifier le positionnement des services les uns par rapport aux autres.
- Les compétences existantes, nécessaires ou à prévoir sont définies et connues. Cela permet de pratiquer une politique de ressources humaines adaptée et valorisable.
- La déclinaison des responsabilités au sein des périmètres d'intervention sont clarifiées grâce notamment à la description des processus. Cela permet de configurer les services de manière cohérente, complémentaire et efficace.

- Les processus sont connus et décrits, et donc homogénéisés et toujours traités de la même manière. Cela favorise également la diffusion et le partage de bonnes pratiques.
- Les processus, les risques et les activités de contrôle font l'objet d'une description harmonisée et peuvent donc être suivis et gérés de manière générale et ciblée.
- L'identification, l'évaluation et le traitement des risques permettent de piloter stratégiquement les activités et de moduler les mesures de contrôle en fonction des enjeux, tout autant que la résolution technique des problèmes rencontrés.
- La formalisation et la documentation sur l'organisation des services, les processus, les risques, les activités de contrôle définies et toutes les listes des contrôles réalisés augmentent la transparence au niveau des tâches du personnel. Cela permet notamment d'assurer la continuité de service et la mutualisation de certaines tâches.
- La traçabilité des actions et des opérations réalisées, à tous les niveaux de responsabilité et d'intervention, de l'élu jusqu'à l'agent d'exécution, est assurée.
- Les erreurs et les irrégularités sont empêchées, atténuées ou détectées en temps utile grâce la mise en place de contrôles manuels et automatiques, organisés, réguliers, ciblés et adaptés aux enjeux et aux risques.
- La protection des ressources publiques est assurée dans la mesure où l'utilisation des ressources est surveillée et leur accès est interdit aux personnes non autorisées.
- L'exactitude, l'intégralité et la fiabilité des résultats obtenus sont garanties par les contrôles manuels et automatiques systématiques, permanents et ponctuels.
- Les informations et les rapports financiers et non financiers sont fiables et remis dans les délais grâce à des processus transparents et à une évaluation systématique indépendante.

Cet ensemble de garanties induites par un système de contrôle interne, en rendant lisible et fluide les opérations réalisées au sein de périmètres déterminés, permettent, *in fine*, de réduire efficacement le risque de fraude et demeure un outil puissant de lutte contre la corruption mais également de :

- Lutter contre les irrégularités et les abus de toute nature, à titre collectif ou individuel.

- Produire et communiquer une information fiable à toutes les parties prenantes.
- Piloter l'action publique pour rendre des services publics performants.

Au total, la mise en œuvre d'un système de contrôle interne à l'échelle de l'administration tunisienne, sur la base des principes et des bonnes pratiques internationalement reconnus, déployé de manière adaptée, cohérente, homogène et rigoureuse auprès de chacune de ses parties prenantes appuient la légitimité des pouvoirs publics, renforcent la crédibilité de l'administration publique et participent à créer les conditions de la confiance vis-à-vis de tous.

## Notes

1. Le modèle des trois lignes de maîtrise pour une meilleure performance, publié en 2013 en français pour l'IFACI et l'AMRAE.
2. Dans les lois fédérales, « administrateur général » est l'équivalent de « *deputy head* ». Le *deputy head*, dans un ministère, est le sous-ministre, c'est-à-dire le premier des fonctionnaires, responsable, sous l'autorité directe du ministre, personnalité politique, de la gestion et de la bonne marche de l'ensemble des services.
3. Le PIFC est un cadre de référence pour le secteur public que les pays candidats à l'intégration dans l'Union Européenne doivent adopter afin de remplir les conditions du chapitre 32 des Négociations relatives à l'Accession à l'UE. Le PIFC est composé de trois piliers : le système de gestion financière et de contrôle, l'audit interne, et l'unité centrale d'harmonisation. La composante portant sur le contrôle interne dans le PIFC est basé sur le cadre de référence du COSO et la composante relative à l'audit interne sur celui du cadre de référence international pour la pratique professionnelle de l'audit interne (CRIPP) de l'IIA. L'unité d'harmonisation pilote la réingénierie des processus.

## *Chapitre 2.*

### **Le contrôle interne en Tunisie : L'exemple du ministère de l'Agriculture, des Ressources hydrauliques et de la Pêche**

Cette partie du rapport traite de la description et de la transposition du système actuel de gestion publique en Tunisie selon un angle d'approche globale centré sur les principes du contrôle interne tel que présenté précédemment. L'étude se concentre sur le système de gestion des politiques publiques et de leur mise en œuvre par le pouvoir exécutif, le gouvernement, sous l'égide de l'Assemblée des représentants du peuple (le Parlement). Elle se limite donc au périmètre de l'administration publique même si des acteurs tel que la Cour des comptes pourront être énoncés en tant que partie prenantes externes. Les entreprises publiques n'entrent pas dans le champ de l'étude.

Seront ainsi successivement présentés, illustrés et analysés, dans l'optique de l'introduction d'un système de contrôle interne :

- Le contexte général au sein de l'administration publique tunisienne en matière de gouvernance, de gestion publique et de perception du contrôle interne, plus particulièrement les éléments de contexte liés au développement du contrôle interne, les composantes existantes du contrôle interne et le degré de perception du contrôle interne.
- L'architecture générale de la gestion publique et de l'administration tunisienne, selon les principes du contrôle interne en s'attachant dans un premier temps à la représenter à l'échelle de l'administration tunisienne, puis dans un second temps à la dimension du ministère de l'Agriculture, des Ressources hydrauliques et de la Pêche.

Ces différents thèmes seront analysés en rapprochant l'état de l'existant en Tunisie des bonnes pratiques communément admises au niveau international dans le domaine du contrôle interne, et le modèle des trois lignes de maîtrise<sup>4</sup> (*cf. supra*). En cela, cette partie centrée sur le système de contrôle interne s'inscrit dans la continuité des travaux de l'OCDE dans ce domaine, notamment les rapports publiés respectivement en 2013 et 2014 sur la transparence budgétaire et le système de contrôle et d'audit en Tunisie (*cf. bibliographie*).

L'objet de cet exposé vise principalement à favoriser l'introduction progressive d'un système de contrôle interne global au sein de l'administration tunisienne qui s'intègre aux réformes en cours et les renforce en complétant l'existant avec les mécanismes nécessaires à la mise en œuvre de démarches de maîtrise des risques, tant au niveau institutionnel qu'opérationnel. En effet, la compréhension des principes du contrôle interne dans son acceptation large et leur traduction dans le cadre de la gestion publique tunisienne sont indispensables à la fois pour assurer le succès et la crédibilité des réformes relatives à la modernisation de la

gestion publique en Tunisie et pour apporter une assurance aux responsables politiques et techniques du pays pour la mise en œuvre efficace et efficiente des politiques publiques décidées par le parlement et conduites par le gouvernement. Une structuration générale du système de contrôle interne à l'échelle de l'administration fournit par ailleurs un cadre cohérent pour le développement de dispositifs de contrôle interne ciblé sur les politiques publiques, les processus ou les procédures représentant des enjeux majeurs pour le gouvernement ou les ministères.

### **Le contexte au sein de l'administration publique tunisienne en matière de gouvernance, de gestion publique et de perception du contrôle interne**

#### *Les éléments propices au développement du contrôle interne en Tunisie*

La Tunisie s'inscrit depuis plusieurs années dans une logique de réformes et de transformations visant la modernisation de son administration publique. L'ambition et l'objectif premier sont de parvenir à une gouvernance renforcée et à la conduite performante de politiques publiques au service des citoyens.

Parmi les réformes majeures engagées, trois d'entre elles ont récemment introduit, dans le paysage réglementaire et administratif tunisien, de nouveaux cadres de référence et d'outils en termes de gouvernance et de gestion. Ils constituent des fondements essentiels pour la conduite des affaires publiques et ainsi pour la mise en œuvre d'un système de maîtrise des risques fondé sur le contrôle interne au sein de l'administration publique.

#### *Le référentiel national pour la gouvernance en Tunisie*

Le référentiel national pour la gouvernance en Tunisie (RNGT), adopté en décembre 2014, et en cours de révision et de simplification, vise à consolider les principes d'intégrité, de l'éthique et de la protection contre la corruption et à ancrer les valeurs de partage et d'accès à l'information. Ce référentiel vise, essentiellement, à mettre en place des mécanismes de gouvernance dans les secteurs public et privé à travers la généralisation des normes de qualité et celles ayant trait aux comportements de responsabilité sociétale. Le référentiel RNGT contribue à l'application des principes de la bonne gouvernance dans toutes les structures administratives et les institutions publiques.

### Encadré 2.1. Le référentiel national de la gouvernance en Tunisie

Le référentiel national de la gouvernance en Tunisie (RNGT) présente des exigences et les lignes directrices pour tous types d'organisation publiques ou privées, quelle que soit leur taille, leur activité ou leur localisation, concernant :

- les concepts, termes et définitions relatifs à la gouvernance et à la responsabilité sociale
- les principes et pratiques en matière de gouvernance
- les domaines d'action de la gouvernance et de la responsabilité sociale
- l'intégration la concrétisation et la promotion d'un comportement responsable dans l'ensemble de l'organisation, à travers ses politiques et pratiques, dans sa sphère d'influence
- l'identification des parties prenantes et le dialogue entre elles
- la communication sur les engagements, les performances et autres informations concernant la gouvernance.

Les objectifs du référentiel sont de :

- Donner des lignes directrices et des exigences permettant un engagement comportemental et une gouvernance responsable et citoyenne pour les organismes publics et privés.
- Donner un cadre structurant et progressif d'engagements aux organismes publics et privés en termes de gouvernance, d'éthique, de prévention de corruption et de responsabilité sociétale.

*Source* : Le référentiel national de la gouvernance en Tunisie (en cours de révision), adopté en décembre 2014 et publié par les services de la Présidence du gouvernement.

### *Le code de conduite et de déontologie de l'agent public*

Le Code de conduite et de déontologie des agents publics tunisiens comme accompagnement comportemental aux performances de l'administration et des agents publics, approuvé et publié en octobre 2014<sup>5</sup>, a pour finalité de rappeler aux agents nommés ou élus les valeurs et les règles et de les aider à s'y conformer et surtout d'établir voire rétablir la confiance entre la population et les agents publics. Ce code, résultat d'une collaboration avec l'OCDE depuis 2012, traite des valeurs de comportement professionnel dans le secteur public, des relations entre les agents publics, du rapport de l'agent avec son environnement et des conflits d'intérêts et de la déclaration des biens. Il s'applique à tous les agents publics appartenant à tous les catégories et grades administratifs quel que soit leur rang hiérarchique, exerçant dans

différents services centraux, régionaux, locaux de l'État ou exerçant dans les collectivités locales ou établissements et entreprises publiques.

### *Le projet de la Loi Organique du Budget de l'Etat (LOB)*

Le projet de la Loi Organique du Budget de l'Etat (LOB) constitue le cadre juridique des lois des finances en déterminant leur contenu, leur présentation et les modalités qui régissent son examen et son vote. Ce projet engage un processus de transformation radicale des règles budgétaires et comptables de l'État. L'ambition de cette loi est de moderniser la gestion publique toute entière, en passant d'une logique de moyen à une logique de résultats. Cette réforme de la gestion par la performance vise à instaurer une gestion plus démocratique et plus efficace des dépenses publiques.

#### **Encadré 2.2. Extraits du projet de la Loi organique du budget de l'État (LOB) en Tunisie**

Article 3 – La loi de finances prévoit et autorise, pour chaque année, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat ainsi que l'équilibre financier qui en résulte. Elle détermine la nature et la répartition des ressources et des charges de l'Etat dans le cadre des plans de développement, du budget économique et dans le cadre du budget à moyen terme, selon les objectifs et les résultats attendus des programmes prévus par ladite loi ainsi que des équilibres généraux.

Article 5 – Le chef du Gouvernement détermine les orientations globales du budget de l'Etat dans le cadre la politique générale de l'Etat, qu'il a déterminée, dans le cadre des plans de développement.

Article 17 – La loi de finances répartit les crédits alloués aux dépenses de budget de l'Etat par missions et par programmes. La mission est un ensemble de programmes concourant à la réalisation des politiques publiques définies. Elle regroupe l'ensemble des crédits mis à la disposition de chaque chef d'administration. Un programme traduit une politique publique déterminée relevant d'une même mission et regroupe un ensemble homogène de sous programmes et d'activités contribuant directement à la réalisation des objectifs de la politique publique du dit programme. Chaque chef de programme veille à l'introduction de l'approche genre l'or de la détermination des objectifs et indicateurs

Article 19 – Le chef de l'administration concernée nomme le responsable du programme. Ce dernier exerce ses attributions de pilotage du programme sous la tutelle du chef de l'administration. Les attributions du responsable de programme sont fixées par décret gouvernemental.

Article 60 – L'Assemblée des Représentants du Peuple assure le suivi et le contrôle de l'exécution des lois de finances et procède à l'évaluation des rapports annuels de performances et de toute question relative aux finances publiques.

*Source* : Projet de la Loi Organique du Budget de l'Etat, Version validée par le Conseil des ministres du 13 novembre 2015.

Le projet de la Loi Organique du Budget de l'Etat (LOB) pose ainsi les fondements d'une gestion publique moderne orientée vers les résultats de l'action publique et le service rendu aux citoyens. A ces trois réformes institutionnelles, s'ajoute l'expérimentation technique de la future mise en application de la gestion du budget par objectif (GBO) à l'horizon 2017.

La mise en œuvre à titre expérimental de la réforme GBO dans les ministères pilotes apporte un éclairage concret de ce que représente la nouvelle gestion publique. La structuration de la conduite des politiques publiques en missions, programmes, objectifs et indicateurs de suivi et le système de gestion axée sur la performance, fondé sur l'exercice de la responsabilité managériale et sur l'obligation de rendre compte sur les résultats atteints, contribuent à faire émerger le besoin de mécanismes de gestion centrés sur l'atteinte optimale des objectifs tout en garantissant un degré élevé de conformité et de régularité des actes juridiques et des opérations réalisés dans l'administration.

C'est pourquoi, conscient de ces enjeux en termes de gestion publique, le contrôle interne est apparu comme une nécessité pour l'administration publique qui a alors engagé une réflexion, dans le cadre des travaux relatifs à la modernisation des contrôles, sur les modalités de mise en place du contrôle interne dans les ministères pilotes. Une note d'orientation<sup>6</sup> préparée par le ministère des Finances et notamment l'unité GBO a été diffusée afin de cadrer la démarche et d'établir un plan d'action progressif de mise en place du contrôle interne. Elle énonce notamment cinq exigences pour la mise en place du contrôle interne :

- Mettre en place une organisation comportant une définition claire des responsabilités, disposant des ressources et des compétences adéquates et s'appuyant sur des systèmes d'information, sur des procédures ou modes opératoires, des outils et des pratiques appropriés.
- Travailler sur la diffusion en interne d'informations pertinentes, fiables, dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités.
- Instaurer un système visant à recenser, analyser les principaux risques.
- Appuyer les enjeux propres à chaque processus par des activités de contrôle proportionnées en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs.

- Créer la fonction d'audit interne qui sera chargé de la surveillance du dispositif de contrôle interne ainsi qu'un examen régulier de son fonctionnement.

### **Des composantes du contrôle interne partiellement identifiées**

Dans ce contexte et selon cette configuration de gestion publique, si l'on se rapporte au cinq composantes du référentiel international COSO, on observe que quatre des cinq éléments du contrôle interne sont théoriquement en place.

#### ***L'environnement de contrôle***

- L'amélioration de la gouvernance de l'administration publique tunisienne est une priorité pour les autorités. Les objectifs et les actions visant le renforcement de l'intégrité, de la transparence et de la responsabilité des acteurs publics sont déterminants et constituent les fondamentaux de l'environnement de contrôle de l'administration tunisienne.
- A ce titre, le référentiel national de la gouvernance en Tunisie (RNGT), le Code de conduite et de déontologie du fonctionnaire public adopté par décret en octobre 2014 et le projet de la Loi Organique du Budget de l'Etat (LOB) validé par le Conseil des ministres en novembre 2015 témoignent, *inter alia*, de cette volonté de doter l'administration des outils de gouvernance et de gestion appropriés.
- De la même manière, l'expérimentation de la gestion du budget par objectifs dans les ministères pilotes, largement engagée et évaluée en continu par le biais des jalons relatifs aux trois vagues d'expérimentation, qui entre dans une phase de maturité, ancre progressivement les notions de responsabilité et de performance dans la culture et la réalité administratives. Sur ce point, parmi les principes renforçant l'environnement de contrôle, trois sont à souligner : les définitions du rôle et des responsabilités des chefs de programmes, c'est-à-dire des responsables de la conduite des politiques publiques ; une allocation des ressources humaines et financières par programmes, c'est-à-dire par objectif de politique publique ; le leadership et la coordination exercée par le ministère des Finances, fort d'une importante expérience administrative et pouvant s'appuyer sur des mécanismes de gestion reconnus.

- Ces éléments sont indispensables et fondamentaux pour l'engagement dans une démarche de mise en place du contrôle interne dans le sens où ces principes sont des prérequis en terme d'environnement de contrôle interne, sans lesquels sécuriser des activités à l'aide des outils du contrôle interne n'aurait qu'un effet limité, voire pourrait s'avérer contre-productif.

### *L'évaluation des risques*

L'approche stratégique et la validation de la liste des programmes des ministères pilotes de la première vague du projet de réforme de la gestion du budget de l'Etat par objectifs<sup>7</sup> (le ministère de l'Agriculture, le ministère de la Santé, le ministère de l'Éducation, le ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche scientifique, des Technologies de l'information et de la Communication), permettent la définition des objectifs des politiques publiques à conduire et ainsi leur déclinaison au niveau opérationnel et technique.

Aussi, la démarche d'évaluation des risques peut être concrètement engagée dans la mesure où l'approche stratégique des politiques publiques et la fixation des objectifs, étape préalable à l'analyse des risques associés, sont établis.

### *Les activités de contrôle*

Le cadre réglementaire tunisien précise et définit tous les contrôles de premier niveau obligatoires qu'ils soient de nature légaux, hiérarchiques ou opérationnels selon les attributions et responsabilités des agents publics et de leur affectation.

En termes de gestion des deniers publics, le principe de la séparation des fonctions entre l'ordonnateur (gestionnaire) et le comptable public (ministère des Finances) est de nature à renforcer la sécurité des opérations financières réalisées. Elle participe grandement à la robustesse des activités de contrôle et du système dans son ensemble.

Par ailleurs, le système de contrôle de l'administration et du secteur public<sup>8</sup>, parmi lesquels figurent les corps de contrôle de l'administration mais aussi les inspections départementales, comprend des mesures de contrôles de second niveau majoritairement ciblés sur la conformité, la régularité et la légalité. L'engagement dans l'évolution et la transformation du système global de contrôle dans le secteur public et des organes de contrôle tunisiens, associé à la modernisation en cours du contrôle des dépenses publiques<sup>9</sup>, est un facteur positif qui devrait permettre à terme d'optimiser les activités de contrôle au sein de l'administration et de les

orienter au service de la maîtrise des risques liés à la conduite des politiques publiques. Toutefois, ces réformes sont encore au stade de la réflexion et n'ont pas aboutie à ce jour. Cette situation, si elle n'est pas mise en perspective avec une conception globale et claire du système de contrôle interne, peut troubler la perception et la compréhension des acteurs du contrôle interne et induire ainsi une résistance à son appropriation et à sa mise en œuvre mais également par conséquent fragiliser les activités de contrôle durant la phase de transition (*cf. infra*).

Cela étant, dans le cadre de l'évaluation des risques et de la formalisation de référentiels de contrôle interne, les activités de contrôle et les nombreuses natures de contrôle qui existent peuvent être recensées, mises en ligne avec les objectifs et les risques associés et, le cas échéant, complétées et optimisées.

### ***L'information et la communication***

Au même titre que pour les activités de contrôle, de nombreuses informations, notamment d'origine législatives, réglementaires et opérationnelles sont définies et rendues disponibles par les textes en vigueur.

Selon une approche de contrôle interne, ces informations doivent, pour constituer des outils d'aide à la décision et de pilotage du système de contrôle interne, être en ligne avec les objectifs à atteindre et les risques identifiés, et être ainsi rendues fiables. Elles peuvent également être développées, complétées, renouvelées et mises à jour. Elles doivent être formalisées de manière notamment à assurer la traçabilité des actions et la continuité de service. Elles pourront être revues et complétées le cas échéant en fonction des analyses des risques effectuées.

Les systèmes d'information, à l'instar des systèmes d'information budgétaire communs à l'ensemble de l'administration, sont également des vecteurs d'information important et participent efficacement à la documentation des informations.

### ***Le pilotage***

Dans la mesure où la démarche globale du contrôle interne n'est pas encore formellement engagée au niveau de l'administration dans son ensemble, il est difficile d'identifier des processus de surveillance et de pilotage du contrôle interne. Cette composante n'apparaît donc pas dans le contexte actuel.

Une nuance doit toutefois être apportée. En effet, une orientation générale donnée, sous l'égide du comité interministériel de pilotage de la

réforme GBO, pour la mise en place du contrôle interne avec la constitution dès 2012 d'une expérimentation dans des ministères pilotes, prend en considération cette problématique, notamment avec la mise en place de comité ministériel de pilotage du déploiement du contrôle interne dans les ministères pilotes.

### Encadré 2.3. Composition d'un comité ministériel de pilotage du déploiement du contrôle interne dans les ministères pilotes

La note d'orientation relative à la mise en place du contrôle interne précise qu'un comité ministériel de mise en place du contrôle interne doit être créé dans les ministères pilotes participant à l'expérimentation. Ce comité est chargé principalement de veiller à la mise en application du plan d'action relatif au déploiement du contrôle interne et d'en assurer le suivi périodique.

Les membres de ce comité pourront être les suivants :

- le secrétaire général du ministère
- le directeur général des affaires financières et administratives
- le chef de l'unité GBO du ministère
- un représentant du comité général de la fonction publique
- le comptable public du ministère
- le contrôleur des dépenses publiques du ministère
- l'administrateur du budget de l'Etat du ministère.

Source : Note d'orientation de 2014 relative à la mise en place du contrôle interne – ministère de l'Économie et des Finances – Unité de pilotage du projet Gestion du Budget par Objectifs.

Dans ce contexte général où la gouvernance au sein de l'administration a été renforcée en 2014 et 2015, et sur la base des travaux réalisés dans le cadre de l'expérimentation de la gestion du budget par objectif, il ressort de ce rapprochement que l'administration tunisienne peut s'appuyer sur de nombreux facteurs clés de succès pour la création, la mise en place et le déploiement du contrôle interne orienté vers une maîtrise globale des risques. Des prérequis indispensables sont en effet réunis. Ceux relatifs à l'environnement de contrôle, composante la plus sensible, sont les plus importants. Cette composante touche en effet la culture administrative, elle-même très influencée par le système et les instruments de gouvernance mais aussi pour le comportement individuel de chaque agent public. Institutionnel par nature et traditionnellement long à faire évoluer, l'environnement de contrôle peut s'appuyer sur des référentiels et des outils établis.

Pour autant, il est à constater, qu'à ce jour, les questions de la maîtrise des risques, du contrôle interne et de son développement au sein de l'administration tunisienne n'est qu'à ses prémices. Si les concepts, les grands principes, les méthodes et les outils de contrôle interne semblent identifiés, la notion elle-même et sa philosophie souffrent encore d'une compréhension limitée et restrictive, parfois génératrice de confusions et de malentendus qui freinent sa mise en œuvre.

### **Un degré de perception limité du contrôle interne**

Le contrôle interne au sein de l'administration publique tunisienne est encore le résultat de démarches individuelles et l'affaire d'experts, souvent spécialistes des domaines du contrôle, de l'inspection ou de la gestion du budget par objectif, et est assimilé directement aux champs comptable et budgétaire, à la matière financière en général, ou à la conformité et à la régularité des actes administratifs.

Plusieurs raisons peuvent expliquer cette situation, qui se retrouve traditionnellement dans grand nombre d'administrations publiques qui se sont engagées dans cette réflexion et dans la mise en œuvre de système de contrôle interne, parmi lesquelles les suivantes qu'il convient de rappeler :

- L'introduction de la notion de contrôle interne dans le paysage administratif tunisien est dans les faits très récents. En effet, techniquement, le terme de contrôle interne est apparu, dans le cadre réglementaire et de gestion de l'administration, à l'occasion de la réforme visant la modernisation des dispositifs de contrôle de la dépense en 2014<sup>10</sup>, elle-même sous-jacente à l'expérimentation de la GBO. Il est en effet fait mention du « contrôle interne budgétaire ».
- S'il est fait mention indirecte dans le cadre juridique tunisien du référentiel international COSO (*cf. supra*) pour ce qui est des normes et bonnes pratiques relatives à la comptabilité des entreprises du secteur privé et des entreprises publiques (cadre conceptuel de la loi comptable de décembre 1996), il n'en est pas de même pour l'administration publique.
- Il est à rappeler que la notion du contrôle interne (traduction de « *Internal control* »), est de nature à engendrer une confusion sémantique. Il peut effectivement, dans sa traduction en français, se rapporter aux activités de contrôle, vérifications, d'inspection et non à celle de la maîtrise des activités telle qu'elle doit être comprise. En effet, le contrôle interne est un outil de management centré sur l'atteinte des objectifs, et non l'exercice d'un contrôle à proprement dit.

- Au même titre, le contrôle interne peut être confondu avec le contrôle de gestion, notamment dans le contexte de mise en place de la réforme GBO qui demande à ce que le contrôle de gestion soit mis en œuvre en tant qu'activité (*cf. supra*).
- Par ailleurs, la distinction entre la notion du contrôle interne, la démarche de contrôle interne et le métier d'audit interne qui y participe et qui constitue un des acteurs propres du système n'étant pas établie, la confusion est nourrie par la difficulté pour les différents acteurs à trouver leur positionnement et leur rôle dans le système à venir de contrôle interne.
- En l'absence de clarification entre ce qui relève de la démarche de contrôle interne et l'audit interne, fonction qui n'existe pas pour l'heure dans l'administration publique tunisienne, le ressenti premier reste que le contrôle interne consiste à la mise en place d'une strate supplémentaire de contrôle venant se juxtaposer ou se superposer à tous les dispositifs de contrôle existant.
- La culture administrative tunisienne et le cadre de gestion privilégient en effet de longue date les démarches d'audit ou de contrôle axées sur la conformité, la régularité et la légalité qu'il s'agisse de contrôles ponctuels ou permanents, programmés ou inopinés, à priori ou à posteriori, exercés par exemple par les contrôleurs généraux, les comptables publics, les contrôleurs des dépenses, les administrateurs du budget de l'Etat, les inspecteurs... En effet, dans la logique traditionnelle de gestion des moyens, ces aspects culturels trouvent naturellement leur source à la fois dans des comportements individuels et dans une dynamique institutionnelle : toutes les entités publiques et tous les actes de gestion visent au final à assurer la régularité de la gestion des moyens mis à disposition.
- Pour ce qui est des activités d'inspection, de vérifications ou de contrôle, elles se placent souvent dans une approche de contrôle de deuxième niveau, c'est-à-dire qu'elles sont exercées, non pas directement par les opérationnels, mais par des inspecteurs ou des contrôleurs extérieurs aux services. En effet, ces intervenants, par les textes d'attribution, jouissent traditionnellement, eu égard à leurs positionnements hiérarchiques, d'une indépendance au sein de l'entité publique de rattachement. Ils peuvent aussi conduire des missions à caractère financier qualifiées d'audit selon les normes internationales propres à l'audit des états financiers<sup>11</sup>, elles même proches des normes internationalement reconnues en matière d'audit interne. Aussi, les acteurs du contrôle de deuxième niveau

s'interrogent-ils sur leur positionnement : doivent-ils capitaliser sur leur cœur de métier et participer directement à la maîtrise des activités ou doivent-ils s'orienter vers le métier d'audit interne. Dans un cas comme dans l'autre, ce positionnement remettra-t-il en cause leurs pouvoirs, leurs rôles et leurs fonctions ? Leurs compétences en ressortiront-elles amoindries ou au contraire valorisées ? Ces interrogations légitimes sont de nature à limiter la capacité d'appropriation des acteurs et à freiner les réformes que nécessite la mise en place d'un système de contrôle interne.

Dans ce contexte spécifique où la maturité en terme de contrôle interne est réservée à quelques initiés, il ne s'agit pas d'évaluer le degré de conformité de l'administration par rapport aux bonnes pratiques internationales, ni même de se lancer dans une description réglementaire de la gestion publique tunisienne. Il s'agit au contraire de présenter les dispositifs existants selon les formats reconnus du contrôle interne afin d'une part d'identifier les points sur lesquels le futur système de contrôle interne pourra s'appuyer et d'autre part de relever les axes manquants qui permettront de soutenir la démarche engagée d'expérimentation de la mise en place d'un système de contrôle interne dans les quatre ministères pilotes concernés par la note d'orientation sur ce thème.

### Recommandation 1

Quelle que soit la politique définie et la structuration retenue pour la mise en place du système de contrôle interne de l'administration tunisienne, son expérimentation doit s'appuyer sur une logique et une organisation en mode projet au niveau institutionnel. Ainsi établie, une structure projet devra fournir le cadrage de l'expérimentation, accompagner l'exercice et assurer le soutien indispensable à sa mise en œuvre, et en garantir la réalisation.

En effet, à l'instar de l'expérimentation sur la mise en œuvre de la GBO, celle relative à la mise en place du contrôle interne dans les administrations publiques tunisiennes doit être pilotée, coordonnée et suivie par une instance interministérielle placée auprès de la Présidence du gouvernement.

Les volets relatifs à l'administration publique dans son ensemble et aux départements ministériels devraient être abordés et traités concomitamment afin d'assurer la cohérence d'ensemble. Pour ce faire, un plan d'action global doit être établi, validé au plus haut niveau, et mis en œuvre.

À ce titre, il est à noter la démarche initiée par le comité interministériel du pilotage et de la réforme GBO pour la mise en œuvre d'un système de contrôle interne au sein des ministères dépeniers concernés par le projet de réforme. Une feuille de route, un plan d'action et de pilotage, et un calendrier avaient été définis pour les ministères pilotes.

### Recommandation 1 (suite)

Sous réserve de la démarquer clairement sur le fond de la réforme de la GBO (afin d'une part de ne pas obérer la capacité des équipes GBO à conduire les actions de mise en œuvre de la réforme suite à l'expérimentation, et d'autre part pour ne pas nourrir la confusion possible avec le contrôle interne budgétaire et le contrôle de gestion), cette démarche peut être soutenue et être conduite en l'état. Il s'agit toutefois de coordonner les travaux entre ceux relevant de la réflexion à mener au niveau de l'administration dans son ensemble et ceux relatifs à l'expérimentation dans des ministères pilotes.

Dans ce contexte spécifique où la maturité en terme de contrôle interne est réservée à quelques initiés, il ne s'agit pas d'évaluer le degré de conformité de l'administration par rapport aux bonnes pratiques internationales, ni même de se lancer dans une description réglementaire de la gestion publique tunisienne. Il s'agit au contraire de présenter les dispositifs existants selon les formats reconnus du contrôle interne afin d'une part d'identifier les points sur lesquels le futur système de contrôle interne pourra s'appuyer et d'autre part de relever les axes manquants qui permettront d'initier la démarche au niveau de l'Etat tunisien et de soutenir la démarche celle engagée d'expérimentation au titre de l'expérimentation de la mise en place d'un système de contrôle interne dans les quatre ministères pilotes concernés par la note d'orientation sur ce thème.

## L'architecture générale de la gestion publique et de l'administration tunisienne, selon les principes du contrôle interne

Cette partie du rapport consacrée à la présentation de l'architecture générale de la gestion publique et de l'administration tunisienne selon une approche par le contrôle interne vise en premier lieu à identifier les parties prenantes clés participant à la gestion publique en Tunisie.

En effet, dans le contexte actuel de l'administration tunisienne et après avoir observé que les conditions en termes de composantes du contrôle interne étaient en partie réunies dans le nouveau cadre de gouvernance et de gestion en mode GBO, il convient d'appréhender la question des acteurs, de leur positionnement et de leur rôle.

Outre les aspects strictement organisationnels et fonctionnels de l'identification des parties prenantes (ou acteurs principaux du contrôle interne en terme de structuration de système de contrôle interne), la problématique est d'aborder la notion de la responsabilité associée à un périmètre d'autorité dans deux figurations différentes, celle de l'administration de l'État dans son ensemble et celle relative à un ministère

en son sein, mais également de vérifier si tous les acteurs du contrôle interne apparaissent dans le dispositif existant et sont en place.

Pour ce faire, les parties prenantes internes qui composent l'administration d'une part et le ministère de l'Agriculture, d'autre part seront présentées selon les trois grandes catégories d'acteurs du contrôle interne suivantes et complétées par les acteurs externes, à titre indicatif :

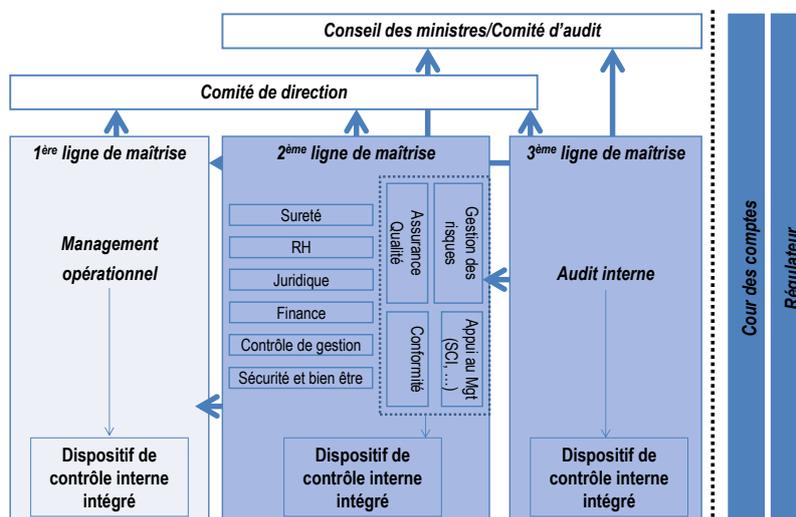
- La catégorie des acteurs dits opérationnels (la première ligne de maîtrise des activités) : ceux qui mettent en œuvre opérationnellement les politiques publiques et gèrent au quotidien les risques associés.
- La catégorie des acteurs dits supports (la deuxième ligne de maîtrise des activités) : ceux qui, de manière fonctionnelle, accompagnent, complètent et coordonnent les actions de maîtrise mais aussi vérifient que ces actions opérationnelles sont réalisées et conformes.
- L'audit interne (la troisième ligne de maîtrise des activités) : la fonction qui donne une assurance indépendante sur le correct fonctionnement du système.

Ces parties prenantes seront positionnées les unes par rapport aux autres dans le cadre d'une représentation schématique basée sur le modèle internationalement reconnu des trois lignes de maîtrise<sup>12</sup> faisant ainsi apparaître les principales fonctions existantes participant au système global de maîtrise des risques.

### ***L'analyse des trois lignes de maîtrise interne et l'organisation du contrôle interne en Belgique***

Le réseau du contrôle interne du Service Public Fédéral (SPF) Budget et Contrôle de gestion belge, composé de l'ensemble des correspondant contrôle interne des services entrant dans le périmètre d'application des trois arrêtés royaux d'août 2007 relatifs au contrôle interne et à l'audit interne, ont procédé en une analyse et une transposition du modèle de l'IIA (cf. Prise de position de l'IIA de janvier 2013) au sein de l'administration fédérale. Sur les trois lignes de maîtrise : Traduction des acteurs et des fonctions au sein de l'administration sont les suivants :

Graphique 2.1. Les trois lignes de maîtrise au sein de l'administration Belge



- Conseil d'administration = Conseil des ministres et Comité d'audit
- Direction générale = Comité de direction

1ère ligne de maîtrise = Le management opérationnel

Fonction ayant la responsabilité :

- des activités primaires
- de l'intégration des mesures de maîtrise à ces activités.

Des exemples :

- propriétaire des risques et des processus
- mise en œuvre des mesures de maîtrise
- suivi des résultats, des risques et des mesures de maîtrise
- maintien de la cohérence entre les objectifs, les activités et les moyens.

2ème ligne de maîtrise = Les services de support au management, au niveau central (rattaché au SPF Budget) et dans chacun des services publics qui assurent les fonctions d'appui à la gestion.

Des exemples :

- Élaboration de référentiels de contrôle interne.

- Aide à la mise en place du système de contrôle interne.
- Aide au maintien du système de contrôle interne en cohérence avec les moyens de l'organisation ainsi qu'avec l'évolution des modèles de référence.
- Aide à la détection des défaillances en temps opportun et aide à y remédier.

3ème ligne = Audit interne : Fonction fournissant une assurance indépendante quant au bon fonctionnement du système de contrôle interne.

Des exemples :

- Évaluation objective et indépendante du système de contrôle interne (fonction d'assurance).
- Application des normes internationales généralement admises pour la pratique de l'audit interne.
- Relation étroite et effective avec le Conseil ou l'organe de gouvernance équivalent.
- Soutien du management dans les limites admises (fonction de conseil).

Le rôle du Comité d'audit est souligné :

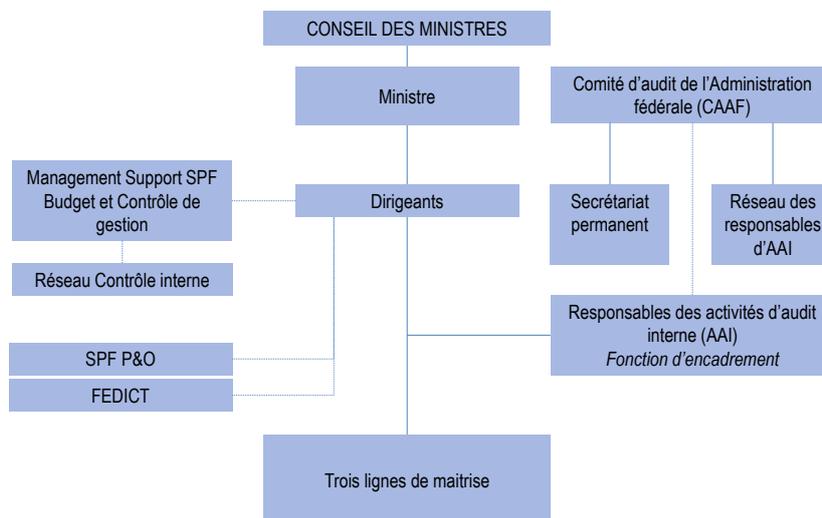
La prise de position de l'IIA précise que « le Comité d'audit a un devoir d'impulsion » et que « ce n'est pas son rôle de piloter la mise en place du dispositif des trois lignes de maîtrise interne. Toutefois, il devrait s'assurer que les moyens sont déployés afin que ce dispositif, adapté au contexte de l'organisation, soit effectivement mis en œuvre et régulièrement évalué ».

En effet le groupe rappelle que :

- Le Comité d'audit facilite le dialogue entre l'audit interne et l'audit externe.
- Ce dialogue ne pourra que renforcer la solidité du dispositif de maîtrise interne (système de contrôle interne).
- Il exerce une fonction d'alerte vis-à-vis du Conseil.

Sur cette base, le réseau du contrôle interne a proposé la transposition suivante et identifié les acteurs spécifiques à l'administration fédérale belge :

Graphique 2.2. **La transposition du contrôle interne et identification des acteurs de l'administration fédérale belge**



- L'Inspection des Finances (Art. 33 de la Loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral) : sur instruction donnée par le ministre du Budget, les inspecteurs des finances peuvent être chargés d'une mission d'enquête auprès de tous les services soumis à la présente loi. Les inspecteurs des finances disposent des pouvoirs d'investigation les plus larges pour l'accomplissement de cette mission. L'inspecteur des finances est un des acteurs du contrôle administratif, budgétaire et de gestion ; il assume la fonction de conseiller budgétaire et financier du ministre auprès duquel il est accrédité.
- La Cour des comptes : La Cour est l'auditeur externe de l'administration fédérale et exerce des missions pour le compte de la Chambre des Représentants. C'est l'organe « technique » dont la Chambre dispose pour contrôler l'action du Gouvernement.

Les missions traditionnelles de la Cour sont :

- Contrôler la légalité, l'intégralité et l'exactitude de la comptabilité générale et budgétaire des Services de l'Etat.
- Arrêter les comptes généraux des administrations publiques.
- Examiner et liquider les comptes de tous les comptables de l'Etat.
- Contrôler la régularité des opérations (il s'agit de la conformité à la loi budgétaire et comptable).

- Juger de la responsabilité des ordonnateurs délégués et des comptables.

Parmi les missions dites « nouvelles » de la Cour:

- Contrôler le bon emploi des deniers publics (évaluation de l'efficacité de l'action publique, de l'efficience et de l'économie des opérations effectuées). La Cour informe la Chambre des Représentants sur la gestion des Services publics et sur les mesures qu'il faudrait mettre en œuvre pour améliorer cette gestion.
- Effectuer des analyses de gestion à la demande de la Chambre des Représentants.

### **Les parties prenantes internes et externes d'un système de contrôle interne à l'échelle de l'administration tunisienne**

#### ***Les parties prenantes internes à l'administration***

Sous le contrôle de l'Assemblée des Représentants du Peuple (le parlement), le chef du gouvernement avec le conseil des ministres est chargé de conduire la politique générale de la Tunisie et de mettre en œuvre les politiques publiques déterminées. L'administration publique tunisienne est de fait placée sous l'autorité générale du chef du gouvernement et des ministres. Par délégation des ministres, sont mises en œuvre par les chefs de programmes les politiques publiques sectorielles entrant dans leur périmètre d'autorité avec le support en règle générale d'un programme spécifique dédié à l'appui et au pilotage.

Au sens de la maîtrise des risques fondée sur le contrôle interne, le schéma de responsabilité à l'échelle de l'administration dans son ensemble est ainsi partagé entre trois acteurs principaux qui doivent exercer une responsabilité managériale globale et ainsi être en capacité de rendre compte sur leur périmètre d'intervention respectifs :

- Le chef du gouvernement est le responsable de l'administration et rend compte de l'action de son gouvernement au Parlement sur l'ensemble des politiques publiques définies et sur la totalité du périmètre de l'administration.
- Les ministres sont les responsables politiques des missions qui leur sont confiées et les chefs de leur administration (y compris les établissements publics participant à la conduite des politiques publiques sectorielles dont ils ont la tutelle).
- Les responsables de programme sont en charge de l'exécution technique des politiques publiques (y compris les établissements publics y participant dont ils ont la tutelle).

En transposant cette organisation selon le modèle des trois lignes de maîtrise, trois parties prenantes internes à l'administration apparaissent :

- Les services de la Présidence du gouvernement rattachés au chef du gouvernement, lui-même assisté par le secrétariat général du gouvernement, occupent un rôle majeur dans un système de maîtrise des risques de l'administration. Le chef du Gouvernement détermine les orientations de la politique générale de l'Etat qu'il a déterminée dans le cadre des plans quinquennaux de développement. Le chef du gouvernement pilote ainsi l'action gouvernementale et assure les arbitrages en termes d'allocations de ressources aux différentes politiques publiques.
- La première ligne de maîtrise : Les départements ministériels définissent, programment et exécutent les politiques publiques de leur domaine sectoriel au regard des missions qui leur sont confiées. En cela, ils assurent les fonctions opérationnelles (ceux qui mettent en œuvre opérationnellement les politiques publiques et gèrent au quotidien les risques associés). Les acteurs ministériels du contrôle interne feront l'objet d'une présentation détaillée dans la partie suivante.
- La deuxième ligne de maîtrise : Trois acteurs principaux peuvent être retenus pour ce qui est de l'exercice de fonctions transverses au sein de l'administration (ceux qui, de manière fonctionnelle, supportent, complètent et coordonnent les actions de maîtrise mais aussi vérifient que ces actions opérationnelles sont réalisées). En effet, certains des services placés sous l'autorité du ministère, nouvellement créé, de la Fonction Publique, de la Gouvernance, et de la lutte contre la corruption<sup>13</sup> et du ministère des Finances ainsi que les trois corps de contrôle généraux disposent d'attributions et de compétences horizontales.

Le ministère de la Fonction publique, de la Gouvernance, et de la Lutte contre la corruption, qui suite au remaniement ministériel de janvier 2016, reprend des attributions anciennement rattachées aux services de la Présidence du gouvernement assure des fonctions fondamentales de coordination, d'impulsion, d'accompagnement et de diffusion en terme de système de maîtrise des risques fondé sur le contrôle interne. Elle exerce aussi des activités de gestion du système d'information centralisée de la paye des agents publics (INSAF) ou les fonctions du contrôle de la dépense publique et du contrôle d'Etat. De plus, le contrôle général des services publics, corps de contrôle général transverse à l'administration, lui est également rattaché. Il en est de même pour le Haut comité de contrôle administratif et financier (HCCAF) qui assure une coordination entre les différents corps de

contrôle de l'Etat et la Cour des comptes, et pour la haute instance de la commande publique (HAICOP) qui est chargée de veiller à la bonne organisation et au bon déroulement des travaux relevant de ses structures et est chargée en outre de superviser le corps des contrôleurs et réviseurs de la commande publique<sup>14</sup>.

En son sein, la direction générale des services de la gouvernance est notamment en charge du référentiel national de la gouvernance en Tunisie ainsi que du code de conduite en vigueur dans l'administration tunisienne. Elle s'appuie pour mettre en œuvre ses compétences sur un réseau de cellules de gouvernance créées dans les ministères afin d'assurer la mise en œuvre des réformes touchant à la gouvernance publique.

Aussi, par son positionnement transverse et par son action dans le domaine de gouvernance, le ministère de la Fonction publique, de la Gouvernance et de la Lutte contre la corruption joue un rôle central déterminant sur le degré de maturité de l'environnement de contrôle de l'administration tunisienne mais également sur la cohérence d'ensemble des dispositifs de contrôle interne au sein de l'administration publique.

Le ministère des Finances est également un acteur transverse de première importance dans la mesure où le ministre chargé des Finances assure la soutenabilité du budget pour honorer les engagements et les obligations de l'Etat et préserver ses équilibres financiers. Il assure la tenue des comptes de l'État (à terme une comptabilité générale, une comptabilité budgétaire et une comptabilité analytique) et son réseau de comptes publics participent directement à la robustesse du système de contrôle interne en garantissant une séparation de fonctions avec l'ordonnateur des dépenses et des recettes. Il exerce par ailleurs les attributions d'allocations budgétaires aux ministères dépensiers. Enfin, il pilote et administre le système d'information budgétaire, élément fondamental dans le cadre de l'application de la gestion opérationnelle en mode GBO mais aussi en termes de contrôle interne pour la diffusion d'informations fiables d'aide à la décision et à la gestion. Enfin, le ministère des Finances, au même titre que d'autres pays s'étant engagé dans la gestion par la performance, jouit d'une position de leader pour mener à bien les transformations nécessaires à la modernisation des systèmes de contrôles financiers et à la mise en œuvre du contrôle interne, à l'instar du rôle qu'il occupe dans l'expérimentation de la GBO.

Les corps de contrôle généraux de l'appareil d'État en Tunisie<sup>15</sup> sont eux aussi amenés à intervenir dans l'ensemble de l'administration, notamment pour exécuter des contrôles/audits à postériori. Les trois principaux sont :

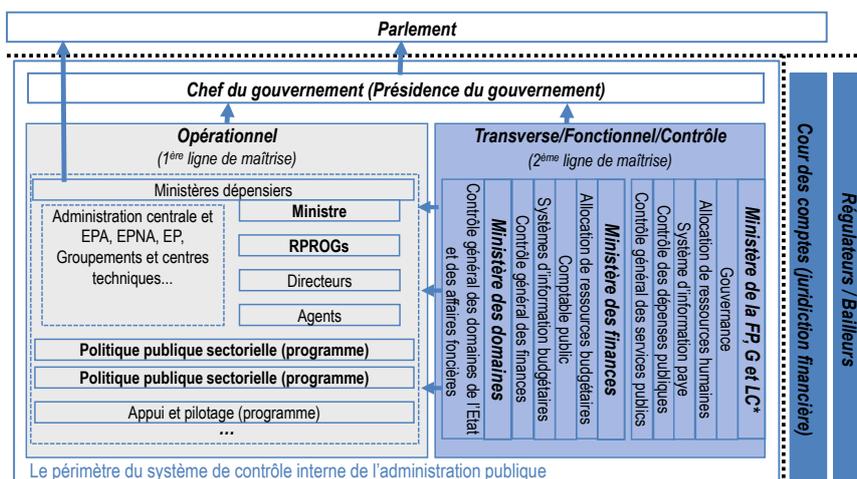
- Le contrôle général des services publics (CGSP), rattaché au ministère de la Fonction publique, de la Gouvernance et de la Lutte contre la corruption.
- Le contrôle général des finances (CGF), rattaché au ministère des Finances.
- Le Contrôle général des domaines de l'État et des affaires foncières (CGDEAF), rattaché au ministère des Domaines de l'État et des Affaires foncières.

Le HCCAF qui assure la coordination de l'intervention de ces trois corps et des inspections départementales avec la Cour des comptes participe ainsi au processus de contrôle.

### ***Les parties prenantes externes à l'administration***

- L'Assemblée des Représentants du Peuple, le Parlement, qui exerce une autorité et un contrôle de l'action gouvernementale et donne la légitimité politique au pouvoir exécutif. Son rôle comprend notamment de validation des missions, le vote du budget et de suivi de la mise en œuvre des politiques publiques par l'intermédiaire de documents budgétaires tels que les projets et rapports annuels de performance.
- La Cour des Comptes (composée de l'organe central et de quatre chambres régionales), qui a parmi son vaste champ d'intervention des activités couvrant notamment la compétence juridictionnelle, le contrôle de la conformité et l'audit de performance.
- Les organisations internationales, les organes de régulation nationaux ou internationaux, ou encore les bailleurs de fond sont des acteurs externes au système de contrôle interne et complètent ce dispositif général.
- À terme le commissariat aux comptes avec l'adoption de la comptabilité générale.

Graphique 2.3. Représentation schématique d'un système de contrôle interne de l'administration tunisienne (dispositif existant en mode GBO)



\* Le ministère de la Fonction publique, de la Gouvernance et de la Lutte contre la corruption.

Source : La mission du novembre 2015, sur la base du modèle des trois lignes de maîtrise de l'IIA : fonctions participant au système de maîtrise globale des risques.

Si le périmètre de responsabilité, le rôle et le positionnement des acteurs au niveau du chef du gouvernement et des départements ministériels, assumant respectivement le pilotage global du système et les fonctions dites opérationnelles dans un système de contrôle interne, sont parfaitement identifiées au sein de l'administration tunisienne, la lecture des fonctions transverses est plus complexe. Quant à l'audit interne défini comme « la fonction indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations en se basant sur une approche systématique et méthodique pour renforcer l'efficacité de son processus de contrôle<sup>16</sup> », il ne fait pas encore partie, au sens des normes internationalement reconnues, du paysage administratif actuel à l'échelle de l'administration publique dans son ensemble.

En effet, comme cela a été énoncé dans les parties précédentes, l'expérimentation de la gestion du budget par objectif et la validation de la loi organique du budget de l'Etat ont ancré dans la réalité de l'organisation administrative tunisienne un fonctionnement centré sur la performance (et non plus sur la gestion des moyens) avec une structuration des responsabilités et une articulation claire entre le chef de gouvernement, les ministres et les chefs de programmes. Transposé selon les principes du contrôle interne, cette organisation de l'action du gouvernement, avec en

filigranes les nouveaux outils de gouvernance adoptés récemment, constitue le point de référence et un atout indéniable de la mise en place d'un système de contrôle interne au sein de l'administration tunisienne.

La situation au niveau des acteurs transverses à l'administration subit une phase de transition délicate entre l'ancien et le nouveau mode de gestion publique. La redéfinition des rôles et des responsabilités au regard de la LOB sont en cours de réflexion et aucun schéma de transformation n'est encore totalement abouti et validé pour se mettre en ligne avec les nouveaux modes de la gestion publique et la nouvelle organisation qui en découle. En effet, le rôle et les responsabilités de ces différents intervenants qu'ils mettent en œuvre des attributions de nature seulement horizontale (la direction générale de la gouvernance par exemple), ou qu'ils exercent à la fois des attributions transversales et métiers (le ministère des Finances dans son rôle d'allocation budgétaire ou de comptable public, mais aussi le contrôle de la dépenses publiques en mettant en œuvre le contrôle interne budgétaire d'une part, et en étant chargé de son évaluation d'autre part) ou encore qu'ils interviennent dans les domaines de l'audit des états financiers ou du contrôle (les corps de contrôle généraux par exemple) restent pour l'heure positionnée de manière hybride dans l'attente de la mise en application de la LOB et du déploiement complet de la GBO sur l'ensemble des ministères en configuration réelle. Pour ce qui est des corps de contrôles généraux, la réflexion est en cours pour la modernisation et l'évolution du système global de contrôle du secteur public tunisien<sup>17</sup>.

En revanche, pour ce qui concerne la démarche de mise en place d'un système de contrôle interne, à l'exception du leadership et de l'implication du ministère des Finances, plus particulièrement de l'Unité de la gestion du budget par objectif du ministère, et de la note d'orientation relative à la mise en place d'un système de contrôle interne dans les ministères pilotes pour la GBO, il n'a été identifié de démarche ou de réflexion globale portant sur l'installation d'un système de contrôle interne et d'audit interne sur l'ensemble de l'administration, pas plus que d'instance ou de structure interministérielle chargée de cette problématique et de la coordination des travaux dans les sites pilotes. Cette tâche semble pour l'instant être dévolue au comité interministériel du pilotage de la réforme GBO.

Cette situation explique pourquoi les fonctions de coordination de la gestion des risques et de l'audit interne n'ont pas de véritable existence au sein l'administration.

### Recommandation 2

Une fois l'analyse avancée, le concept bien assimilé et le cadre commun fixant les principes du contrôle interne applicables à la Tunisie décidée, il serait envisageable d'établir et de valider la suite et les orientations stratégiques au plus haut niveau et qu'une position soit rendue en ce sens pour assurer la structuration à l'échelle institutionnelle du futur système de contrôle interne.

Pour définir cette politique et ses orientations, une réflexion générale, associant l'ensemble des parties prenantes internes à l'administration, devrait être conduite dans un premier temps pour sélectionner le modèle de système de contrôle interne le plus approprié à la culture administrative tunisienne et aux réformes en cours de la gestion publique, et dans un second temps pour définir, sur ces fondements, le rôle et le positionnement des acteurs en matière de contrôle interne au sein de l'administration.

L'étude de faisabilité visant la sélection du modèle de contrôle interne passera éventuellement par l'analyse de deux grandes options organisationnelle en terme de structuration globale du contrôle interne :

- Une option où le système de contrôle interne serait unifié et centralisé : l'administration ne fait qu'un et constitue le périmètre du système de contrôle interne. Dans cette hypothèse, l'organisation du système se présenterait de la manière suivante : le Chef du gouvernement serait le seul responsable de la conduite des politiques publiques ; la première ligne de maîtrise serait assurée par les chefs de programmes ; la deuxième ligne de maîtrise serait placée au niveau interministériel et réunirait au sein d'un service commun les fonctions supports au contrôle interne (harmonisation, coordination, système d'information, vérifications et contrôle de deuxième niveau, ...) ; la troisième ligne de maîtrise, l'audit interne, serait également à créer au niveau interministériel et interviendrait sur l'ensemble du périmètre de l'administration, le cas échéant avec des relais au niveau de chaque programme.

### Recommandation 2 (suite)

- Une option ou le système de contrôle interne serait fragmenté (déconcentré ou décentralisé) : l'administration est la combinaison de plusieurs systèmes de contrôle interne dont le périmètre le plus adapté doit être déterminé. Dans cette hypothèse, l'organisation du système se présenterait de la manière suivante : le Chef du gouvernement est le garant de la cohérence de l'ensemble des systèmes de contrôle interne et s'assure de la cohérence de tout ; la première ligne de maîtrise serait assurée par le plus haut responsable du périmètre déterminé de chaque système de contrôle interne ; la deuxième ligne de maîtrise serait placée, en complémentarité, à la fois au niveau du périmètre et au niveau interministériel. Les fonctions supports au contrôle interne (harmonisation, coordination, système d'information, vérifications et contrôle de deuxième niveau...) seraient alors réparties au niveau le plus adapté ; la troisième ligne de maîtrise, l'audit interne, serait à créer au niveau du périmètre de chaque système de contrôle interne et interviendrait sur l'ensemble de celui-ci. Une fonction de coordination et d'harmonisation serait le cas échéant à prévoir au niveau ministériel ou interministériel.

En fonction de l'option définie, la structuration d'ensemble doit être établie. Doivent notamment être analysées et traitées en priorité les thématiques relatives à :

- La gouvernance et au pilotage du contrôle interne, avec la capacité d'intégrer dans le dispositif les capacités de surveillance qui doivent remplir un rôle en termes d'orientations stratégiques et de suivi de la gestion globale des risques mais aussi d'évaluation continue par l'audit interne.
- La mise en œuvre opérationnelle de la maîtrise des risques (première ligne de maîtrise), avec la capacité de ses acteurs à adapter leur organisation, leur fonctionnement et leurs processus de contrôle sur le périmètre déterminé.
- La mise en œuvre fonctionnelle du contrôle interne (deuxième ligne de maîtrise), avec la capacité d'assurer l'accompagnement des opérationnels mais aussi l'harmonisation et la coordination du contrôle interne, le contrôle de deuxième niveau.
- La mise en œuvre de l'évaluation du contrôle interne par l'audit interne avec la capacité d'assurer son professionnalisme afin de fournir aux instances de surveillance et aux instances dirigeantes une assurance globale sur le fonctionnement des deux précédentes lignes de maîtrise.

Techniquement, trois scénarios, applicables aux quatre thématiques, peuvent être étudiés selon le modèle retenu :

1. La création *ex nihilo* de nouvelles attributions, instances, fonctions ou services et la mise à jour en conséquence des compétences existantes.

### Recommandation 2 (suite)

2. La transformation des instances, des fonctions et des services existants en les réorientant vers les nouvelles attributions et les nouveaux métiers du contrôle interne, et la refonte en conséquence des attributions de chacun.
3. La capitalisation de l'existant en recentrant les instances, fonctions et services sur leur cœur de métier et en complétant le cas échéant le dispositif par la création des compétences manquantes.

Dans tous les cas, la réflexion doit être conduite en lien étroit avec la modernisation engagée des contrôles au sein de l'administration.

Cette réflexion doit ou devra s'appuyer sur le retour des expérimentations réalisées au sein des ministères pilotes impliqués dans la mise en place de système de contrôle interne dans leur périmètre d'intervention.

### Recommandation 3

L'ambition de la Tunisie de mettre en place le contrôle interne dans les administrations publiques passe en premier lieu par la clarification et l'explicitation des principes du contrôle interne et de la maîtrise des risques appliqués aux entités administratives publiques.

Il est recommandé que la Tunisie poursuive l'analyse pour pouvoir en deuxième lieu, définir un cadre commun doit être défini en précisant la finalité du contrôle interne et de la maîtrise des risques, les conditions et les exigences à remplir et la démarche méthodologique à appliquer mais aussi la distinction et la complémentarité avec d'une part les conclusions de l'examen de l'OCDE du système d'audit et de contrôle de la Tunisie, et d'autre l'activité de contrôle de gestion qui doit être déployée à terme dans la continuité de la réforme GBO. Ce cadre devrait utilement indiquer les références utilisées (les standards) qu'il s'agisse de références propres à la Tunisie ou de celles internationalement reconnues.

Pour ce faire, une action de communication visant à sensibiliser tous les acteurs de l'administration, au premier rang desquels les membres du gouvernement, doit être réalisée comme prérequis. Cette action, placée sous l'égide de la présidence du gouvernement, devrait se traduire par la diffusion d'une circulaire de cadrage sous forme de note aux différentes parties prenantes de l'administration publique : les ministres, les responsables de programme, les directeurs de l'administration et des services, et idéalement mise à disposition des agents.

Cette partie consiste en l'étude du cas spécifique du ministère de l'Agriculture dans le cadre de la mise en place et du développement concret de son système de contrôle interne. Fondée sur une approche selon les principes de la maîtrise des risques et du contrôle interne et selon une configuration du ministère en mode GBO, l'analyse vise à identifier et à transposer les acquis en terme d'organisation et de fonctionnement du ministère, à identifier les opportunités pour la mise en place d'un système de maîtrise des risques fondé sur le contrôle interne et à relever les axes de travail complémentaire pour la mise en œuvre du processus de maîtrise des risques et de contrôle interne au service des responsables.

Le ministère de l'Agriculture est un des ministères dépensiers pilotes pleinement engagé dans l'expérimentation de la mise en place de la GBO. Il est également le site pilote qui, avec l'appui de l'OCDE, a entrepris un projet pilote qui consiste en la mise en place d'un dispositif de contrôle interne avec comme objectif, sécuriser la procédure de paye au sein du ministère.

Aussi, les travaux conduits par le ministère de l'Agriculture pour configurer son organisation et son fonctionnement en mode GBO, représentent autant de fondamentaux pour initier la création du dispositif global de contrôle interne.

Dans le cadre de la stratégie gouvernementale et du plan quinquennal de développement<sup>18</sup>, le ministre de l'Agriculture contribue, dans le domaine de ses attributions, à la conduite de la politique du gouvernement par la mise en œuvre des missions qui lui sont confiées. Pour mettre en œuvre les politiques publiques sectorielles dans son domaine d'intervention, il dirige son administration et confie la mise en œuvre opérationnelle et l'exécution de chaque politique (programme) aux chefs de programmes. Il peut également compter sur un programme support d'appui et de pilotage placé également sous la responsabilité d'un responsable de programme. Dans une configuration en mode GBO, l'ensemble des directions et des services techniques (c'est-à-dire tous les agents du département) s'intègrent dans les différents programmes et contribuent alors à l'atteinte des objectifs des politiques publiques.

Ce ministère se structure en 5 programmes opérationnels, 1 programme d'appui, validé par le Décret n° 2014-2238 du 24 juin 2014, et 17 sous programmes. La cartographie du ministère de l'Agriculture en mode GBO se présente comme suit :

Graphique 2.4. La cartographie GBO – Ministère de l'Agriculture

Ministre				
P6: Pilotage/Appui				
SP 6.1 : Tutelle, appui et suivi		SP 6.2: Etudes et systèmes d'information		
P1: Production agricole	P2: Pêche et aquaculture	P3: Eaux	P4: Forêts	P5: Enseignement
SP 1.1 : Production agricole	SP 2.1 : Pêche	SP 3.1 : Ressources en eaux	SP 4.1 : Forêts et parcours	SP 5.1 : Enseignement supérieur agricole
SP 1.2 : Santé animale et contrôle vétérinaire	SP 2.2 : Aquaculture	SP 3.2 : Barrages et grands travaux hydrauliques	SP 4.2 : Aménagement et protection des terres agricoles	SP 5.2 : Recherche agricole
SP 1.3 : Protection et contrôle des produits agricoles		SP 3.3 : Génie rural et exploitation des eaux		SP 5.3 : Traitement de l'information scientifique
				SP 5.4 : Formation professionnelle agricole
				SP 5.5 : Vulgarisation agricole

Source : Projet annuel de performance 2013 du ministère de l'agriculture, des Ressources hydrauliques et de la Pêche. Décret n° 2014-2238 du 24 juin 2014, fixant la liste des programmes des ministères pilotes de la première vague du projet de réforme de la gestion du budget de l'État par objectifs. Organigramme MEHAT.

Au programme n°1 sont rattachés : la direction générale de la production agricole, la direction générale de la protection et du contrôle de la qualité des produits agricoles, la direction générale des services vétérinaires, la direction générale de l'agriculture biologique et le bureau de la restructuration des terres domaniales agricoles au cabinet ainsi que les services des commissariats régionaux au développement agricole et tous les établissements publics et les entreprises intervenant dans ce domaine.

Au programme n°2 sont rattachés : la direction générale de la pêche et de l'aquaculture ainsi que les services des commissariats régionaux au développement agricole, et tous les établissements publics et les entreprises intervenant dans ce domaine.

Au programme n°3 sont rattachés : la direction générale des ressources en eaux, la direction générale des barrages et des grands travaux hydrauliques, la direction générale du génie rural et de l'exploitation des eaux et le bureau de la planification et des équilibres hydrauliques au cabinet ainsi que les services des commissariats régionaux au développement agricole et tous les établissements publics et les entreprises intervenant dans ce domaine.

Au programme n°4 sont rattachés : la direction générale des forêts, la direction générale de l'aménagement et de la sauvegarde des terres agricoles, ainsi que les services des commissariats régionaux au développement agricole et tous les établissements publics et les entreprises intervenant dans ce domaine.

Au programme n°5 sont rattachés : l'institut de la recherche et de l'enseignement supérieur agricoles et toutes les écoles et les instituts d'enseignement supérieur agricole et les centres de recherche agricole ainsi que l'agence de vulgarisation et de formation agricoles et tous les établissements publics et les entreprises intervenant dans ce domaine.

Au programme n°6 sont rattachés : le reste des directions générales, structures centrales et établissements sous tutelle du ministère de l'Agriculture et les départements des commissariats régionaux au développement agricole non intervenant directement dans les programmes opérationnels cités ci-dessus. Notamment : le cabinet, l'unité de Gestion du Budget par Objectifs, l'Inspection générale, la cellule d'investissement, l'UPO Habitat Social, la direction de la recherche de l'organisation et de l'informatique, le bureau de relations avec le citoyen, la direction générale de la coordination de l'administration régionale, la direction générale de la planification, de la coopération et de la formation des cadres, la direction générale des services communs, la direction générale des affaires foncières, juridiques et du contentieux.

Au sens du contrôle interne, dès lors que l'on se place à l'échelle d'un département ministériel, le schéma général de responsabilité est partagé entre deux acteurs principaux qui doivent exercer une responsabilité managériale globale et ainsi être en capacité de rendre de compte sur leur périmètre d'intervention respectifs :

Le ministre, qui est responsable politique des politiques publiques qui lui sont confiées. Il est le chef de son administration et exerce son autorité sur l'ensemble du périmètre des services du département (administration centrale et le cas échéant déconcentrée et/ou décentralisée ainsi que tous les établissements publics participants aux politiques publiques dont il a la charge). Le ministre rend compte au chef du gouvernement et, le cas échéant au Parlement, pour les politiques sectorielles qui le concernent.

Les chefs de programme, qui sont en charge de l'exécution technique des politiques publiques (tous les services et les établissements publics y participant). Ils exercent leur responsabilité sous l'autorité du ministre et rendent compte de la bonne exécution des programmes au Parlement, notamment dans le cadre des procédures relatives aux projets annuels de performance (PAP) et aux rapports annuels de performance (RAP).

Dans le cas du ministère de l'Agriculture, selon le modèle des trois lignes de maîtrise, l'organisation du ministère peut être décrite comme suit, avec trois parties prenantes internes au département :

Le ministre, dans le cadre de la politique générale du gouvernement, établit, selon la méthode de la gestion du budget par objectif (GBO) et pour le secteur (la ou les missions) qui le concerne, les axes stratégiques prioritaires et structure leurs actions en programmes opérationnels qui les déclinent en objectifs sectoriels. En fonction, le ministère définit la cartographie de ses interventions en les organisant en programmes et sous programmes. À chaque objectif correspond un ou plusieurs indicateurs de performance permettant de suivre l'évolution des résultats obtenus et de mesurer l'atteinte des objectifs.

Le ministre peut s'appuyer en outre sur des organes et instances de consultations et de réflexion tels que le Comité supérieur du ministère<sup>19</sup> (composée du chef de cabinet, du secrétaire général, de l'inspecteur général, des directeurs généraux des services communs, des directeurs généraux des services techniques et de tout autre responsable dont la participation est jugée utile) et la conférence de direction<sup>20</sup> (regroupant les directeurs généraux, les directeurs, les autres principaux responsables du département et toute personne dont la participation est jugée utile). Ces instances, réunies à l'initiative du ministre et composées des principaux responsables du département, constituent des outils d'assistance et de suivi des actions mises en œuvre.

Les chefs ou responsables du programme opérationnel mettent en œuvre les politiques sectorielles dans le cadre des projets annuels de performance, document de cadrage général de chaque politique publique. Ils définissent ainsi, pour chaque programme, la stratégie à conduire, les objectifs à atteindre ainsi que les indicateurs de performance relatifs au degré d'atteinte des objectifs. Pour mettre en œuvre leur stratégie, les responsables de programme disposent des ressources humaines et financières (dépenses de gestion, dépenses de développement, fonds spéciaux du Trésor le cas échéant) nécessaires dont ils assurent le pilotage et la gestion. Dans le périmètre de leur programme, les chefs de programme ont autorité sur l'ensemble des services du département ministériel : les directions générales, directions, services au niveau central et au niveau des arrondissements mais aussi les établissements publics intervenants intégrés dans le programme (tout statut juridique).

#### Encadré 2.4. Les acteurs de la conduite des politiques publiques au ministère de l'Agriculture

La politique du ministère est mise en œuvre :

- selon 4 axes stratégiques et la mise en œuvre de 5 politiques sectorielles
- avec le support d'un programme de pilotage et d'appui.

Les moyens de fonctionnement se déclinent en : 6 programmes budgétaires et 17 sous programmes intégrant :

- des services d'administration centrale (AC)
- 24 CRDA (services décentralisés).

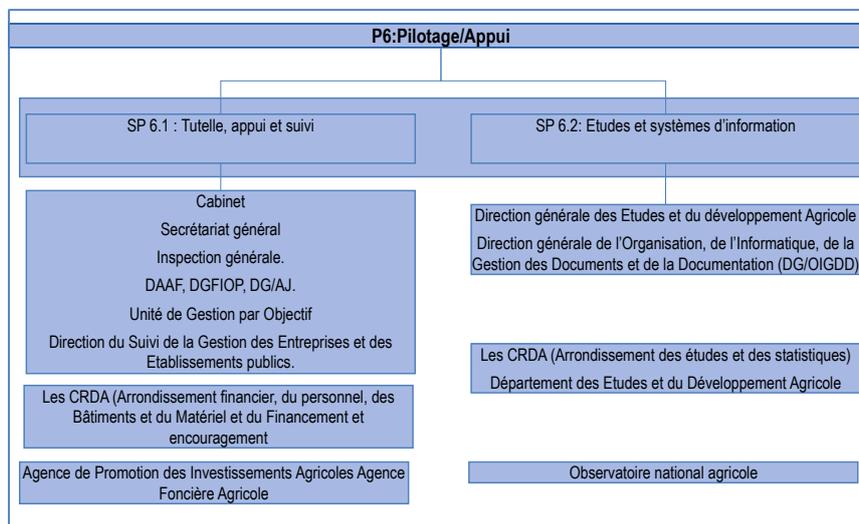
Les organismes sous tutelle du ministère de l'Agriculture : Office des terres domaniales, Offices des céréales, Office national de l'huile, Société nationale d'exploitation et de distribution des eaux, Société d'exploitation du canal et des adductions des eaux du Nord, Société tunisienne d'aviculture, Agence des ports et des installations de pêche, Société des courses, Société nationale de protection des végétaux, Office de développement sylvo-pastoral du Nord-Ouest, Office de l'élevage et des pâturages, Agence foncière agricole, Agence de promotion des investissements agricoles, Centre national des études agricoles, Fondation nationale d'amélioration de la race chevaline, Observatoire national de l'agriculture, Institution de la Recherche et de l'Enseignement Supérieur Agricoles. Au total, le ministère compte 145 structures administratives, dont 24 Gouvernorats, y compris les offices, bureaux, agences, laboratoires, groupements, instituts, écoles, ...

Source : Projet annuel de performance 2013 – ministère de l'Agriculture.

Le responsable de programme d'appui occupe un rôle spécifique dans le dispositif de gestion. En effet, il assure des responsabilités identiques aux responsables de programmes opérationnels mais agit en termes de support à ces derniers. Il intervient horizontalement pour fournir un appui financier et administratif aux autres programmes et pour les coordonner entre eux. Le programme d'appui « Pilotage et appui » du ministère de l'Agriculture est placé sous la responsabilité du secrétaire général du ministère.

Aussi, apparaissent dans le programme d'appui les fonctions transverses (ceux qui, de manière fonctionnelle, supportent, complètent et coordonnent les actions de maîtrise mais aussi vérifient que ces actions opérationnelles sont réalisées) du ministère en termes de pilotage, d'allocation de ressources, de coordination et de suivi. Quatre acteurs majeurs participent notamment à l'appui aux programmes opérationnels :

Graphique 2.5. Les quatre acteurs majeurs - appui aux programmes opérationnels



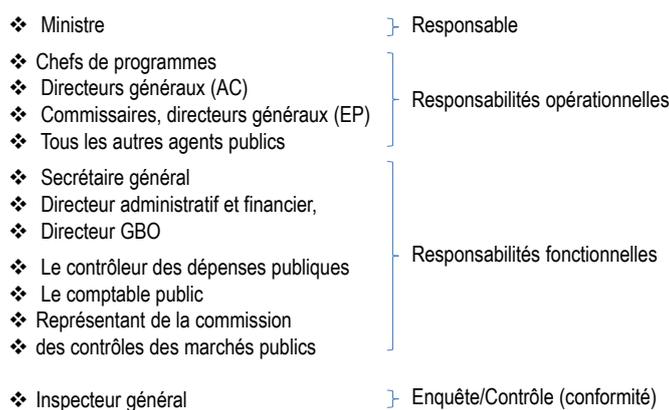
Source : Projet annuel de performance 2013 du ministère de l'Agriculture, des Ressources hydrauliques et de la Pêche.

Le responsable de programme d'appui (le secrétaire général) est un acteur de référence au niveau du système de contrôle interne du ministère puisque il assure des fonctions de coordination entre les différents programmes, les différentes directions et services techniques et les fonctions supports spécialisées (finance, ressources humaines, gestion du budget par objectif, contrôle de gestion). Le responsable de programme d'appui dispose ainsi d'une vision horizontale de l'action du ministère et occupe une position privilégiée pour ce qui est de l'articulation entre la stratégie et les ressources et moyens mis à disposition. Pour ce faire, il peut compter sur les directions générales en charge des finances, du contrôle de gestion et de la gestion du budget par objectif.

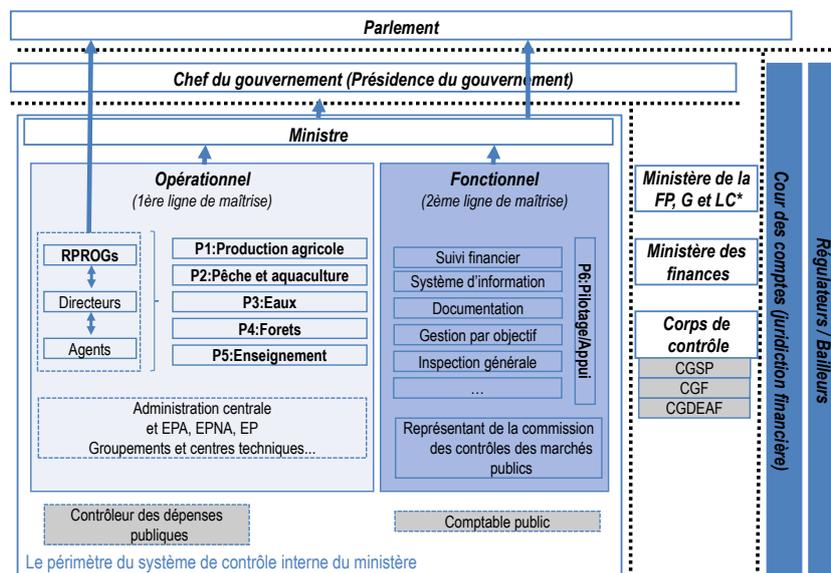
L'inspection départementale, placée sous l'autorité de l'inspecteur général et également rattachée au responsable du programme d'appui, est chargée par les textes réglementaires et juridiques en vigueur, du contrôle de la gestion administrative, financière et technique de l'ensemble des services relevant du ministère, des organismes, des établissements publics et entreprises sous tutelle. Elle réalise des enquêtes, émet des recommandations et en assure le suivi de la mise en œuvre. Ses rapports sont également transmis à la Cour des comptes et au contrôle général des services publics (corps de contrôle rattaché au ministère de la Fonction publique, de la Gouvernance, et de la Lutte contre la corruption). Dans les faits, l'inspection

générale agit principalement dans les domaines de la régularité et de la conformité. Elle joue également un rôle dans les procédures de contrôle réalisées sous la coordination du HCCAF en matière légale et financière et un rôle d'interface entre les corps de contrôle généraux et le ministère.

Graphique 2.6. Responsabilités au ministère de l'Agriculture



Graphique 2.7. Représentation d'un système de contrôle interne au ministère de l'Agriculture



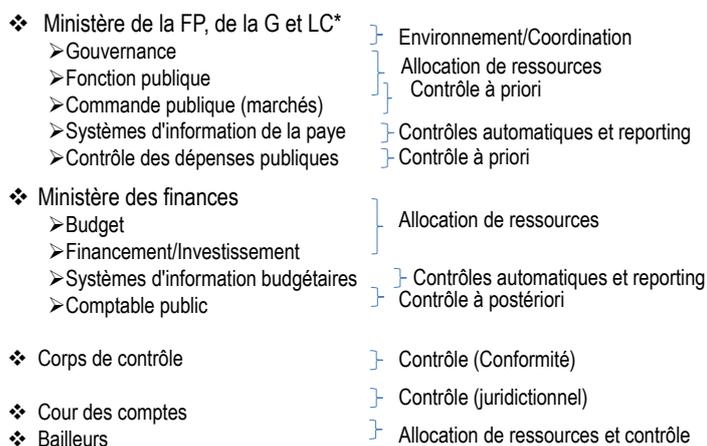
\* Le ministère de la Fonction publique, de la Gouvernance et de la Lutte contre la corruption.

Source : La mission, sur la base du modèle des trois lignes maîtrise de l'IIA : fonctions participant au système de maîtrise globale des risques.

*Les parties prenantes « externes » au département ministériel*

- Au sein de l'administration tunisienne, les services de la Présidence du gouvernement, ceux du ministère des Finances et enfin les trois corps de contrôle généraux (CGSP, CGF, CGDEAF) amenés à intervenir dans l'ensemble de l'administration, interagissent directement avec les services du ministère (*cf. supra*).
- Le contrôleur des dépenses publiques (qui dépend de la Présidence du gouvernement) et le comptable public (placé sous l'autorité du ministère des Finances) font parties intégrantes de l'organisation du département ministériel. Dans le domaine budgétaire et financier, et plus spécifiquement dans les procédures d'exécution des dépenses, ils constituent des acteurs particulièrement importants au sein du système de contrôle interne, du fait qu'ils occupent tous deux à la fois des rôles et responsabilités opérationnelles (en participant notamment activement à la chaîne des activités de contrôle à priori et à posteriori, que ce soit en terme de conception des contrôles que de leur mise en œuvre) et fonctionnelles (en assurant une séparation des fonctions du fait de leur rattachement hiérarchique distinct des activités opérationnelles et en procédant à des vérifications indépendamment des directions et services du ministère). Ils jouent également un rôle déterminant dans les processus de pilotage et de communication et participent directement au processus de reporting financier.
- Les contrôleurs généraux des trois corps de contrôles transverses présentent les mêmes caractéristiques fonctionnelles en termes de contrôle interne que le contrôleur des dépenses et le comptable public. En revanche, ils n'occupent aucun rôle opérationnel et procèdent essentiellement à des contrôles à posteriori. Ils ne participent ainsi pas à la chaîne des activités de contrôle du ministère.
- En dehors de l'administration tunisienne, on retrouve, comme cela a été présenté précédemment, le Parlement, la Cour des Comptes, les organisations internationales et les bailleurs de fonds. Respectivement ces parties prenantes exercent un contrôle : politique sur la conduite et l'exécution de la stratégie, des missions et des politiques publiques (programmes) du gouvernement, un contrôle externe de la conformité et de la régularité de la gestion des opérations, et un contrôle externe de l'utilisation des ressources financières externes.

## Graphique 2.8. Les parties prenantes extérieures au ministère de l'Agriculture



\* Le ministère de la Fonction publique, de la Gouvernance et de la Lutte contre la corruption.

Dans cette configuration, le ministère de l'Agriculture présente les prérequis suffisants à la mise en œuvre effective du processus technique de contrôle interne au niveau opérationnel.

L'organisation et la structuration actuelle du ministère de l'Agriculture en mode GBO établissent le périmètre des responsabilités opérationnelles et placent les trois acteurs dits opérationnels clés du dispositif (le ministre, les cinq chefs de programme opérationnel et le chef de programme Pilotage/Appui) en position de véritablement exercer leur responsabilité et leur autorité.

Le ministère a en effet d'ores et déjà développé une organisation par programme qu'il a formalisé dans son projet annuel de performance. La validation de la cartographie des programmes et cette formalisation de la structuration de la conduite des politiques publiques par le ministère permet notamment d'entériner le périmètre des responsabilités et l'organisation des services en ligne avec la stratégie et les objectifs du ministère. Les lignes de reporting sont ainsi clarifiées.

En effet, il ressort notamment du projet annuel de performance du ministère que :

- La stratégie du ministère et les objectifs généraux en termes de conduite des politiques publiques sont définis et formalisés.
- La structuration de l'organisation (responsabilités, attributions, cartographies des programmes et des services, organigramme fonctionnel) est définie en fonction des objectifs.

- Les moyens par responsable et objectif relatifs à la mise en œuvre des politiques publiques sont affectés et formalisés.
- Une approche de gestion par objectif (sous programmes) et de fonctionnement par processus, accompagnée d'un dialogue de gestion, est engagée.

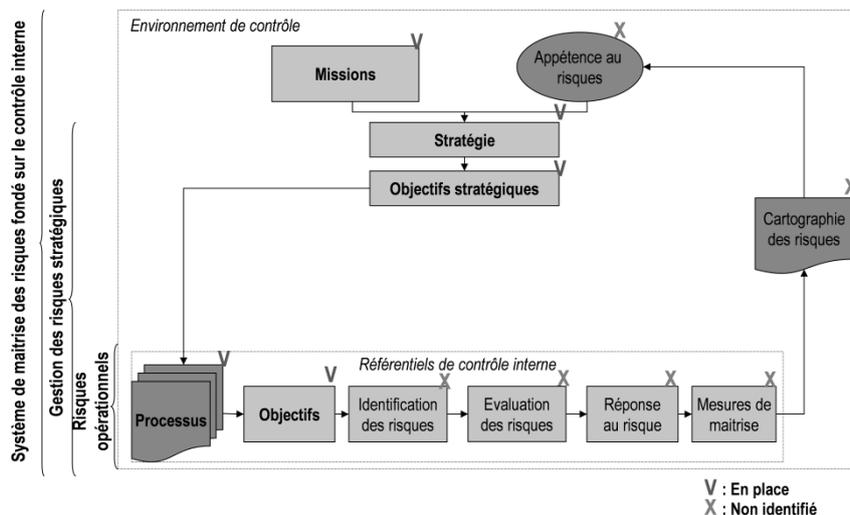
Par ailleurs, l'environnement de contrôle est stabilisé.

La gouvernance créée en terme de gestion de projets relatifs à la GBO, puis au contrôle interne, placée directement sous l'égide du ministre, est un facteur déterminant en terme de qualité de l'environnement de contrôle du ministère et donc en terme de probabilité de réussite de la mise en œuvre effective d'un système de maîtrise des risques approprié aux enjeux.

Cet engagement institutionnel et politique du ministre et de ses principaux collaborateurs associé aux éléments de gouvernance récemment adoptés au niveau de l'administration de l'Etat (*cf. supra*) forment un ensemble robuste. Ils s'inscrivent en complémentarité avec l'investissement technique et l'implication des équipes projet dans les travaux réalisés dans le cadre des expérimentations.

Au total, les axes suivants du processus de contrôle interne sont en place : les objectifs et leur déclinaison opérationnelle ; l'environnement de contrôle ; l'organisation et un système de pilotage du déploiement du contrôle interne.

Graphique 2.9. La maîtrise des risques au ministère de l'Agriculture



Pour autant, si des acquis conséquents et plusieurs conditions semblent remplies en terme de contrôle interne, la structuration actuelle du ministère affiche des faiblesses d'ordre organisationnel ou techniques qui peuvent obérer, à terme, les initiatives positives visant la sécurisation des activités et des processus, développées en terme de gestion des risques et de contrôle interne.

De manière générale et dans le contexte tant institutionnel qu'au niveau du ministère de l'Agriculture, le schéma actuel de l'organisation du département tel qu'identifié selon les principes du contrôle interne souffre de l'absence de deux fonctions essentielles : la gestion des risques, fonction support d'appui et de coordination du contrôle interne, et l'audit interne, fonction d'évaluation du contrôle interne.

Dès lors que l'on s'engage dans la mise en place d'un système de contrôle interne sur l'ensemble du périmètre du ministère avec l'ambition d'en faire un outil de management utile dans le nouveau cadre de gestion et les nouvelles responsabilités dévolues au ministre et aux chefs de programme du ministère, ces lacunes emportent des conséquences aux niveaux opérationnel et stratégique pour le ministère mais aussi en terme d'efficacité, de cohérence et de crédibilité vis-à-vis des parties prenantes externes au département.

Le ministère de l'Agriculture conduit cinq politiques majeures et structurantes pour la Tunisie sur des secteurs sensibles pour la population et pour le développement économique du pays. Il intervient notamment dans des secteurs fortement réglementés à propos desquels une défaillance aurait immédiatement un impact important et une résonance forte.

Pour conduire son action, le ministère de l'Agriculture compte de l'ordre de 28 000 agents réparti au niveau central et régional et près de 145 structures administratives, avec des statuts juridiques différents, dont 24 Gouvernorats et 24 CRDA participant à la conduite des politiques publiques du secteur.

Aussi les fonctions de gestion des risques et d'audit interne, dans la perspective d'un système global de maîtrise des risques fondé sur le contrôle interne, ont toutes deux, dans leur domaine respectif, un rôle primordial à jouer en termes d'impulsion, de coordination, d'articulation, d'harmonisation, de contrôle et de supervision.

Quelques illustrations, pour ce qui relève de la fonction gestion des risques :

- Au niveau stratégique, la fonction participe d'une part à diffuser les orientations stratégiques en terme de maîtrise des risques à l'échelle du ministère, et d'autre part à la consolidation des résultats des

analyses des risques pratiquées et des plans de contrôle mis en place. À ce titre, elle joue un rôle prépondérant d'impulsion, d'incitation et de cadrage de la démarche, mais aussi de production en temps utile d'un suivi global de la gestion et de la sécurisation des activités au niveau du département ministériel. Sans un outil de pilotage des risques (la cartographie des risques), le ministère ne peut disposer d'une vision transverse et intégrer ces informations dans son processus de prise de décision et de revue de sa stratégie. Par ailleurs, le pilotage du contrôle interne sur l'ensemble du périmètre du département ne peut être réalisé ou demeure parcellaire.

- Au niveau technique, l'absence de fonction de gestion des risques prive les équipes opérationnelles qui, sous l'égide du chef de programme, s'engageraient dans une démarche de gestion des risques et de contrôle interne, du soutien et de l'accompagnement méthodologique nécessaires à la conduite des travaux, notamment dans le cadre du développement et de la rédaction de référentiel de contrôle interne, puis dans la conception, la formalisation et la revue de plans de contrôle (mesures de maîtrise). Cela a également un impact sur le degré d'harmonisation et de formalisation de la documentation des activités (délégation de responsabilité et de pouvoir, description et manuels des processus et des procédures, organigramme fonctionnel, fiche de poste, fiche de contrôle...). La capitalisation des informations émanant du système de maîtrise des risques s'en trouve diminuée et peut éprouver la capacité des acteurs à garantir un degré de formalisation suffisant.
- Par ailleurs, en l'absence de fonction de coordination en matière de gestion des risques et de contrôle interne, la probabilité de voir les initiatives des opérationnels transformer leur démarche de contrôle interne en exercices techniques centrés uniquement sur des préoccupations de terrain est forte. Les problématiques et les enjeux liés à la stratégie globale du ministère dans la conduite de ses politiques publiques peuvent alors ne pas être entièrement pris en compte et donc limiter la plus-value de l'exercice pour le ministère.
- Pour ce qui est de l'audit interne, le déploiement de démarches de contrôle interne et leur consolidation à l'échelle du ministère (c'est-à-dire la mise en œuvre du processus de contrôle interne) nécessite, pour en garantir l'effectivité et l'efficacité, l'apport d'une évaluation objective et indépendante. Cette fonction n'existe pas encore au ministère de l'Agriculture, même si la note d'orientation relative à la mise en place du contrôle interne l'y incite fortement.

Sans l'audit interne, le fonctionnement effectif et efficace du système ne peut être établi et la cohérence de l'ensemble peut en souffrir.

Ces deux fonctions participent par ailleurs à la lisibilité du système de contrôle interne dans son ensemble et sont un gage de crédibilité vis-à-vis des parties prenantes du système de contrôle interne du ministère. En effet, elles constituent par exemple un interlocuteur unique et spécialisé pour les parties prenantes externes au ministère et participent à créer l'indispensable articulation avec les services transverses de l'Etat (la présidence du gouvernement, le ministère de la Fonction publique, de la Gouvernance et de la Lutte contre la corruption, le ministère des Finances, les corps de contrôle généraux) afin que la démarche de maîtrise des risques fondée sur le contrôle interne ne demeure pas un exercice isolé au sein du ministère mais s'inscrivent en complémentarité avec les enjeux et les attentes au niveau de l'action gouvernementale. Il en est de même pour ce qui est de l'articulation avec la Cour des comptes dans les domaines de la future certification des comptes de l'Etat et de l'audit de performance. Sur le même principe, elles participent à coordonner l'action en matière de maîtrise des risques au sein de son propre périmètre de responsabilité en créant une articulation avec les systèmes de contrôle interne développés notamment dans les CRDA et les établissements publics et avec les missions de l'inspection générale afin que ces activités se complètent et s'intègrent au dispositif d'ensemble.

Le ministère de l'Agriculture a su créer, grâce notamment au levier des groupes de travail relatifs à la GBO et au CI sous l'autorité du ministre, des conditions favorables pour que l'environnement de contrôle du ministère soit de qualité et que la mise en place de son système de contrôle interne puisse être réalisée sur des fondements robustes.

Cette situation permet d'engager dans un premier temps l'application de la méthode du contrôle interne axée sur la maîtrise des risques sur des processus ciblés avec la rédaction et la mise en place de référentiels de contrôle interne. Un plan d'action de déploiement des référentiels sur le périmètre du ministère peut être défini et ainsi favoriser la mise en œuvre technique du processus de gestion des risques au niveau de chaque processus opérationnel, en généralisant par exemple l'expérimentation réalisée sur le processus de la paye.

En complément, une démarche et l'élaboration d'une cartographie des risques complèterait la dimension technique du déploiement du processus de contrôle interne à l'échelle du ministère.

### **Les approches méthodologiques relatives à la construction d'une cartographie des risques**

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

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

- La modélisation des processus de l'entreprise. Il s'agit de décomposer les macro-processus en sous-processus (ou en processus et activités spécialisés), mais sans descendre à un niveau trop fin (les tâches élémentaires par exemple), sous peine de rendre la cartographie complexe voire inopérante.
- L'identification des risques inhérents à chaque processus et activité susceptibles de nuire à l'atteinte des objectifs y afférents. Le risque inhérent est le risque présent en l'absence de toute action prise par le management en vue de diminuer la probabilité d'occurrence ou l'impact.
- L'évaluation des risques résiduels et l'identification des risques majeurs. Le risque résiduel est le risque persistant après que le management a mis en œuvre des actions visant à diminuer sa probabilité d'occurrence ou son impact. En fonction de l'impact probable de chaque risque, une première liste de risques résiduels issus des risques opérationnels peut être établie par des démarches d'évaluation ou d'auto-évaluation. Une appréciation plus détaillée de ces risques, notamment par rapport aux missions et objectifs de l'entité, doit permettre de retenir entre dix et trente risques majeurs, et ce à travers leur hiérarchisation par le calcul de la criticité. La cartographie des risques opérationnels majeurs doit être validée par la direction de l'entité.
- L'identification des risques liés à la stratégie. La même approche méthodologique est utilisée pour faire émerger une cartographie des risques stratégiques de l'entité.
- La réunion des risques majeurs et des risques stratégiques. L'assemblage et le croisement des deux démarches conduit à une cartographie des risques majeurs ou stratégiques et fait apparaître les processus cruciaux de l'entité.

- La gestion globale du portefeuille des risques. Quatre scénarios sont possibles concernant le traitement d'un risque identifié : l'accepter en fonction des seuils de tolérance prédéfinis ; le réduire par des mesures de prévention ou de protection ; le transférer à une autre organisation ou par des couvertures d'assurances par exemple ; le supprimer en arrêtant l'activité ou en changeant l'objectif. La gestion du portefeuille de risques tient compte de l'appétence de l'entité pour le risque.
- Le pilotage et la communication. La supervision et la mesure de l'efficacité des actions entreprises pour le traitement et la maîtrise des risques sont essentielles. Elles se matérialisent notamment par la mise en place d'un tableau de bord pouvant partiellement intégrer le tableau de bord de la direction.

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

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

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

Enfin, la création d'une fonction d'audit interne et d'une fonction de gestion des risques fondée sur le contrôle interne pourrait accompagner la démarche technique et trouver leur place au sein de l'architecture du ministère.

#### Recommandation 4

Dans le cadre de l'expérimentation de la mise en place de système de contrôle interne dans des ministères pilotes, le ministère de l'Agriculture, des ressources hydrauliques et de la pêche peut activement participer à la réflexion en s'interrogeant sur la structuration du contrôle interne en fonction de son propre environnement et de ses propres contraintes.

En effet, dans l'attente du cadrage général relatif au contrôle interne de l'administration (*cf.* recommandations n°1, 2 et 3), le ministère, dans son rôle de pilote, pourrait décliner la réflexion dans son périmètre d'intervention.

Le ministère, dans la continuité des travaux conduits dans le cadre de ce rapport, pourrait installer le comité de pilotage de déploiement du contrôle interne en le complétant, si besoin, d'attributions relatives à l'expérimentation de la mise en place d'une structuration et des outils clés de la gestion globale des risques.

Ce comité de pilotage pourrait ainsi traiter avec l'apport et le soutien de toutes les parties prenantes :

- De la mise en place d'une démarche globale de gestion des risques, articulée avec les démarches ciblées de développement de processus de contrôle interne (tel que par exemple celle développée sur la procédure de la paye).
- De l'expérimentation de la démarche de développement de processus de contrôle interne (élaboration de référentiel de contrôle interne) sur un processus d'un service sectoriel.
- Du rôle du programme Appui et Pilotage dans l'accompagnement, l'expertise et la coordination du contrôle interne en général et du rôle en particulier de l'inspection générale en son sein.
- De l'optimisation du rôle des différentes parties prenantes dans la chaîne des contrôles au sein du ministère et de l'articulation avec les acteurs externes tels que les corps de contrôle généraux par exemple.
- De sa capacité à se doter des compétences nécessaires pour remplir les exigences relatives à la mise en œuvre de l'audit interne au sein du ministère.

Cette expérimentation pourrait progressivement, en fonction de la position définitive relative au contrôle de l'administration et des résultats de ses travaux, se transformer dans un premier temps en préfiguration des fonctions propres au contrôle interne, puis dans un second temps être durablement installée dans le paysage administratif du ministère dans le cadre d'un plan de déploiement du contrôle interne à tous les services.

## Note

1. Le modèle des trois lignes de maîtrise pour une meilleure performance, publié en 2013 en français pour l'IFACI et l'AMRAE.
2. Dans les lois fédérales, « administrateur général » est l'équivalent de « *deputy head* ». Le *deputy head*, dans un ministère, est le sous-ministre, c'est-à-dire le premier des fonctionnaires, responsable, sous l'autorité directe du ministre, personnalité politique, de la gestion et de la bonne marche de l'ensemble des services.
3. Le PIFC est un cadre de référence pour le secteur public que les pays candidats à l'intégration dans l'Union Européenne doivent adopter afin de remplir les conditions du chapitre 32 des Négociations relatives à l'Accession à l'UE. Le PIFC est composé de trois piliers : le système de gestion financière et de contrôle, l'audit interne, et l'unité centrale d'harmonisation. La composante portant sur le contrôle interne dans le PIFC est basé sur le cadre de référence du COSO et la composante relative à l'audit interne sur celui du cadre de référence international pour la pratique professionnelle de l'audit interne (CRIPP) de l'IIA. L'unité d'harmonisation pilote la réingénierie des processus.
4. Le modèle des trois lignes maîtrise, publié par the Institute of Internal Auditors (IIA) et traduit en français par l'Institut des auditeurs et des contrôleurs internes (IFACI) présentent les fonctions participant à un système de maîtrise globale des risques.
5. Décret n° 2014-4030 du 3 octobre 2014.
6. Note d'orientation de 2014 relative à la mise en place du contrôle interne – ministère de l'Économie et des Finances – Unité de pilotage du projet Gestion du Budget par Objectifs.
7. Décret n° 2014-2238 du 24 juin 2014.
8. Cf. Rapport de l'OCDE portant sur l'examen du système de contrôle et d'audit de la Tunisie.

9. Décret n° 2012-2878 du 19 novembre 2012, relatif au contrôle des dépenses publiques.
10. Arrêté du chef du gouvernement du 7 avril 2014, portant fixation du contrôle hiérarchisé de la dépense – Articles 4 et 6.
11. International Standards on Auditing (ISA) de l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC).
12. Le modèle des trois lignes de Maîtrise pour une meilleure performance de l'Institute of Internal Auditors, publié en 2013 par l'IFACI et l'AMRAE.
13. Décret gouvernemental n° 2016-271 du 2 mars 2016, portant création d'un ministère de la Fonction publique, de la Gouvernance, et de la lutte contre la corruption et fixant les structures qui y sont rattachées (non disponible en français).
14. Décret n° 2013-5096 du 22 novembre 2013.
15. Présentés dans les rapports de l'OCDE de 2013 et 2014 relatifs à la transparence budgétaire et au système de contrôle et d'audit en Tunisie (*cf.* bibliographie).
16. Note d'orientation relative à la mise en place du contrôle interne – ministère de l'Économie et des Finances – Unité de pilotage du projet Gestion du Budget par Objectifs.
17. *Cf.* Rapport de l'OCDE du système de contrôle et d'audit de la Tunisie.
18. Plan stratégique 2016-2020 annoncé par le gouvernement tunisien et par le ministère du Développement, de l'investissement et de la coopération internationale, en septembre 2015.
19. Article 2 du décret n°2011-420 portant organisation du ministère de l'Agriculture.
20. Article 2 du décret n°2011-420 portant organisation du ministère de l'Agriculture.

### *Chapitre 3.*

## **Étude du cas du ministère de l'Agriculture: Développement d'un dispositif de contrôle interne**

## La démarche suivie

### *Les objectifs du projet*

#### *La genèse du projet*

L'OCDE a réalisé en 2014 une mission d'évaluation de la gouvernance. L'un des thèmes abordés dans l'étude était le contrôle interne. L'étude constatait alors qu'il n'y avait pas de démarche structurée de contrôle interne, ni de politique claire de déploiement d'un dispositif de contrôle interne, au sein de l'État tunisien.

Dans ce contexte, le gouvernement tunisien a sollicité le support de l'OCDE pour travailler sur la mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne. L'OCDE et le ministère des Finances ont décidé de réaliser un projet pilote de contrôle interne, susceptible de fournir un exemple pouvant être ensuite être étendu.

La demande a été adressée en février 2015, et le projet a été officiellement lancé en septembre 2015. Financé par le fonds du partenariat arabe de la Grande-Bretagne, ce projet était prévu dès le départ pour se terminer en mars 2016, ce qui est un délai très court pour un projet de contrôle interne.

### *Les difficultés à résoudre*

#### *Un environnement complexe*

La mise en place d'un dispositif de contrôle interne prend généralement plusieurs années, surtout dans un environnement complexe comme le secteur public. La complexité d'un projet de contrôle interne dépend en effet de trois critères :

- La diversité des objectifs et des missions que l'on veut couvrir.
- La complexité de l'organisation et des règles de prise de décision.
- La taille de l'organisation concernée.

Autrement dit, plus les objectifs et les missions sont larges, plus les règles de prise de décision sont complexes, plus l'organisation est grande, et plus le projet de contrôle interne sera compliqué et prendra du temps. Dans le secteur public, ces trois facteurs se combinent :

- Les objectifs et les missions d'un Etat sont beaucoup plus vastes que ceux d'une entreprise.

- L'organisation et les règles de prise de décision y sont complexes. A la différence d'une entreprise, il n'y a pas un PDG qui peut décider de tout, rapidement, et imposer ses décisions.
- Enfin, par son patrimoine, son budget, ses effectifs, un état comme l'Etat tunisien a la taille d'une des toutes premières entreprises mondiales.

L'une des premières difficultés à résoudre a donc été de définir une démarche qui permette de tenir les délais très courts, de 6 mois en pratique. Comment obtenir des résultats visibles en 6 mois, alors que, dans des contextes similaires, les démarches s'étaient plutôt étalées sur deux ou trois ans ?

#### *L'absence de structure dédiée*

La deuxième difficulté à laquelle il a fallu faire face est qu'il n'y avait aucune structure responsable de mener des projets de contrôle interne, ou chargée d'animer des initiatives de contrôle interne. Il fallait donc identifier rapidement le ou les services qui pourraient piloter et animer la démarche, en faisant en sorte qu'il se l'approprie rapidement, qu'il soit légitime, et qu'il soit disponible.

Pour un projet de 6 mois, il n'était pas envisageable de créer et d'organiser une fonction chargée du contrôle interne. Pour cela, il aurait fallu :

- définir une organisation
- fixer ses missions et son rattachement
- décider du niveau de ses ressources
- pourvoir les postes et allouer les budgets.

Il était impossible de réaliser toutes ses étapes dans un délai de six mois, en conservant le temps nécessaire pour mener à bien un projet de contrôle interne.

#### *Un exercice nouveau*

La troisième difficulté était qu'il fallait partir d'une feuille blanche. Il n'y avait pas, au sein de l'administration tunisienne, de méthodologie de contrôle interne, de démarche type, ou d'exemple de mise en place qui aurait pu être répliqué. Il fallait donc définir la démarche, en espérant qu'elle soit immédiatement applicable et pertinente dans le contexte national.

### *Les objectifs*

Pour répondre à ces trois difficultés, il a été décidé de faire plusieurs choix structurant :

- Le projet a dès le départ été conçu comme un projet pilote, portant sur un périmètre limité.
- L'idée était de permettre un retour d'expérience au bout de six mois, pour pouvoir faire des propositions concrètes dans l'optique d'un déploiement à plus grande échelle.
- Pour cela, il était essentiel de dérouler toutes les étapes d'une démarche de contrôle interne, de la description des processus à la définition des plans d'action, en passant par l'analyse des risques, la définition des contrôles clef et la vérification de leur mise en œuvre (cf. paragraphe).

Pour résumer, les objectifs étaient de :

- mener un projet pilote
- permettant un retour d'expérience
- en déroulant la démarche de bout en bout
- dans un délai de six mois.

### *Le choix du périmètre*

Avant de lancer le projet, il convenait d'en définir le périmètre.

Dès le début, le projet a été piloté par la direction de la GBO du ministère des Finances. Le choix du ministère et du processus s'est donc fait largement sur la recommandation de la direction de la GBO. Plusieurs raisons ont guidé le choix de retenir le processus de paye, pour le ministère de l'Agriculture, des Ressources Hydrauliques et de la Pêche.

### **Un ministère pilote : Le ministère de l'Agriculture**

Le ministère de l'Agriculture est l'un des ministères en pointe dans la mise en œuvre de la gestion budgétaire par objectif. Le ministre et les principaux cadres sont mobilisés dans cette démarche, et ont la volonté de moderniser le ministère :

- par la GBO et, corollaire d'une plus grande délégation
- par la mise en place d'un contrôle interne structuré et efficace.

Au sein du ministère de l'Agriculture, la cellule GBO était reconnue et légitime, et avait réussi, lors de la mise en place de la GBO, à travailler efficacement avec les différentes directions du ministère. Dans un contexte où il n'était pas question de créer de nouvelles structures ou de changer l'organisation et les responsabilités, il a donc été décidé de retenir le ministère de l'Agriculture pour le projet pilote, avec la cellule GBO chargée de l'animation et du pilotage.

### ***Un processus connu, transversal, avec de forts enjeux***

Le deuxième point à trancher était le thème de travail. C'est finalement le processus de paye qui a été retenu, pour plusieurs raisons :

- C'est un processus commun aux autres ministères : cela devait donc faciliter le retour d'expérience, et encourager l'extension de la démarche de contrôle interne. Au contraire, si le choix s'était porté sur une mission spécifique du ministère de l'Agriculture, il aurait été plus difficile de tirer les leçons de cette première expérience de contrôle interne et de la généraliser.
- C'est un processus bien connu. Cela devait permettre aux collaborateurs du projet de décrire rapidement les sous-processus, et faciliter les échanges au sein du groupe de projet.
- C'est un processus déjà bien contrôlé. Cela devait faciliter la description du processus, son analyse, et la définition des contrôles attendus.
- C'est un processus qui présente des enjeux très forts : le ministère de l'Agriculture compte 28 000 agents, la paye représente 524 millions de dinars (chiffre du budget 216), soit 42% du budget du ministère. À cette échelle-là, un manque de contrôle, même léger, peut être lourd de conséquences.

Avec le recul, le choix du périmètre s'est avéré judicieux, puisque le groupe de travail a pu se constituer et se mettre au travail immédiatement, et avancer vite à toutes les étapes du projet, sans rencontrer de résistance. Il est à noter que les seules difficultés rencontrées lors du projet ont porté sur l'implication du Centre National Informatique, qui justement ne dépend pas du ministère de l'Agriculture.

### *L'organisation du projet*

Avant de lancer le projet, il convenait de définir une démarche. Le choix a été fait dès le début d'adopter une démarche simple, pratique et concrète.

#### *Une théorie réduite au minimum*

Il existe de nombreux cadres et référentiels théoriques, qui expliquent ce qu'est le contrôle interne et comment doit être menée une démarche de contrôle interne : COSO, INTOSAI, COCO, Bâle II, AS5, etc.... Toutes ces démarches sont similaires : elles proposent les mêmes grandes étapes, les mêmes orientations générales, les mêmes grands principes à suivre pour mettre en oeuvre une démarche de contrôle interne.

Par souci de simplicité, il a été décidé de ne pas suivre un référentiel spécifique, mais de s'en tenir aux grandes étapes de toute démarche de contrôle interne ou d'amélioration continue. L'OCDE a choisi d'orienter le groupe de travail, en lui donnant un fil conducteur et une logique de travail, tout en lui laissant beaucoup de liberté. L'objectif principal était qu'un groupe de collaborateurs apprenne à dérouler une démarche de contrôle interne, et soit capable de la répliquer sur d'autres domaines de façon autonome.

#### *Une démarche en cinq étapes*

Le projet de contrôle interne a été organisé en cinq étapes (voir page ci-contre). En préalable ont été organisés à Tunis :

- un séminaire de lancement
- une réunion de présentation au ministre de l'Agriculture et aux principaux responsables concernés au sein du ministère
- une réunion de présentation à l'équipe de collaborateurs impliqués dans le projet.

Les cinq étapes sont les étapes classiques de tout projet de contrôle interne :

- Description des processus :  
La première étape consiste à décrire les processus : quels sont leurs objectifs, qui concernent-ils, sur quoi débouchent-ils, quelles sont leurs principales étapes ?
- Analyse et maîtrise des risques :  
Dans la deuxième étape, on analyse les processus en se demandant si les risques sont bien maîtrisés, c'est à dire si l'on a l'assurance que les processus se dérouleront correctement, dans tous les cas.

- Description des contrôles clef :  
Puis, on identifie et on décrit les dispositifs de maîtrise des risques les plus importants, ceux qui sont censés garantir l'atteinte des objectifs et la bonne maîtrise des risques.
- Supervision des contrôles clef :  
On vérifie ensuite que ces dispositifs de contrôle sont effectivement mis en œuvre, correctement, systématiquement, dans les délais.
- Évaluation du processus et plan d'action :  
Enfin, on définit des plans d'action pour corriger les problèmes identifiés, s'améliorer sur les points faibles et gagner en efficacité, sécurité, fiabilité.

Graphique 3.1. Les étapes du projet



### *Les acteurs*

Une fois définis les objectifs, le périmètre et la démarche, il restait à définir les rôles et responsabilités. Deux types d'acteurs étaient nécessaires :

- un groupe de travail, chargé de réaliser le projet
- un comité de pilotage, chargé de définir les objectifs et de suivre le projet.

*Un pari : laisser choisir les acteurs*

Il a été décidé de ne pas être directif sur la composition du groupe de travail et du comité de pilotage. Deux directives avaient été données :

- Le groupe de travail devait comprendre à la fois :
  - des représentants des principaux services intervenant dans le processus de paye
  - des membres de fonctions indépendantes, mais pouvant apporter un appui sur la gestion de projet et la production des livrables. Par exemple, l'inspection générale ou l'unité GBO.
- Le comité de pilotage devait comporter des membres de haut niveau, certains dépendant directement du ministre. La note d'orientation relative à la mise en place du contrôle interne, de 2014, précisait qu'un comité de pilotage ministériel devait être créé dans les ministères pilotes de la démarche GBO, dont le ministère de l'Agriculture.

Aucune indication n'avait été donnée sur le nombre de participants, leur niveau hiérarchique, leur répartition, la nature de leurs responsabilités. Le parti-pris était de laisser choisir les intervenants, en commençant les travaux dans des délais très courts.

Il incombait au ministre de valider la composition du groupe de travail et du comité de pilotage. Avec le recul, le fait de ne pas définir de règles trop strictes et de laisser au ministère une grande liberté dans le choix des participants et s'est avéré concluant

- Le comité de pilotage et le groupe de travail ont été constitués en moins de deux semaines.
- Le ministre a souhaité présider lui-même le comité de pilotage, et en a effectivement présidé trois sur les six mois qu'a duré le projet.
- Les membres du groupe de travail ont participé à l'ensemble du projet et des points d'étape, le groupe s'élargissant même au fur et à mesure. Seul le CNI, qui ne dépend pas du ministère, est sorti assez vite du projet.

### *Une composition mixte*

Le groupe de travail a réuni d'une part :

- Les différents services concernés par le processus de paye. Les services dépendant du ministère de l'Agriculture et le CDP ont activement participé au groupe de travail, en étant représentés à la fois par le directeur ou sous-directeur concerné, et par un ou plusieurs collaborateurs.
- Des services transversaux, chargés du support et de l'animation.
- L'unité centrale de la GBO, initiatrice du projet, a participé au groupe de travail et au comité de pilotage.
- L'unité GBO du ministère de l'Agriculture a joué le rôle de chef de projet dans le groupe de travail, tandis que la chef de l'unité GBO du ministère faisait partie du comité de pilotage.
- L'unité GBO du ministère de l'Agriculture est également intervenue sur une partie du périmètre pour accompagner les directions et sous-directions concernées dans la réalisation des travaux.
- L'inspection générale a dépêché un inspecteur général, qui, sur l'autre partie du périmètre, a aidé la direction concernée sur toutes les étapes du projet.

Un groupe de travail nombreux, avec six structures représentées

Au total, un groupe de travail de 13 personnes s'est constitué, réunissant des représentants de 6 structures différentes, dépendant de 3 ministères différents.

Ce groupe était plus nombreux que ce qui avait été envisagé initialement, mais cela n'a pas ralenti les travaux. Au contraire, l'implication des opérationnels concernés par le processus a eu plusieurs avantages :

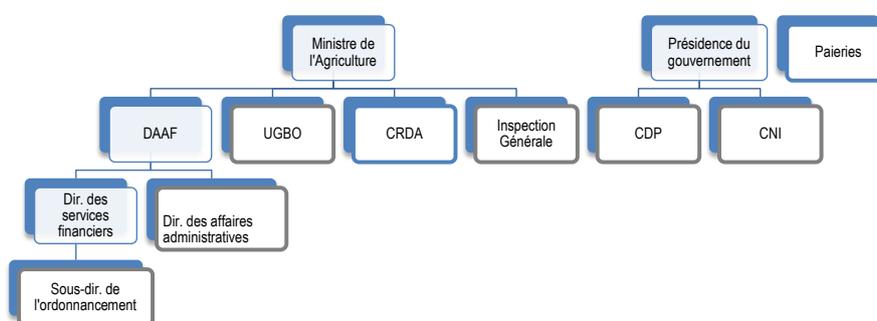
- Cela a permis de constituer des sous-groupes de travail efficaces.
- Cela a rendu le projet légitime, puisqu'il était mené par les collaborateurs concernés et non par l'OCDE.
- Cela a sans doute aidé à créer une dynamique de groupe, qui a permis de maintenir le rythme des travaux tout au long du projet.
- Cela a permis une très bonne appropriation des livrables, puisqu'ils étaient produits par les services concernés.

Le comité de pilotage était composé des directeurs dont dépendaient ces structures.

Cet équilibre au sein du groupe de travail a été important pour la réalisation des travaux, qui ont été réalisés en binômes associant un opérationnel et un membre de l'unité GBO ou de l'inspection du ministère.

Intervenants sur le processus (fond blanc) et participants au groupe de projet (en gris).

Graphique 3.2. L'organisation et structure du groupe

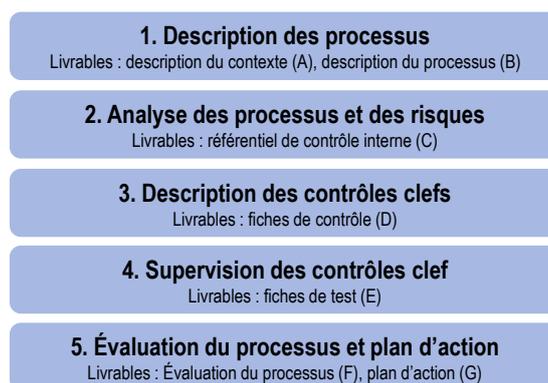


## Le déroulé du projet

### *Les livrables produits*

### *Les livrables par étape du projet*

A chaque étape, des livrables ont été produits par le groupe de travail. Voici les livrables produits, par étape :



Ces livrables ont été conçus pour répondre à plusieurs objectifs :

- Ils devaient être simples et faciles à comprendre, puisqu'ils devaient être élaborés par un groupe de travail novice, dans un délai rapide.
- Ils devaient être facilement compréhensibles par des gens qui n'avaient pas participé au groupe de travail, que ce soit les membres du comité de pilotage ou les autres ministères.
- Ils devaient être simples à mettre à jour, au fur et à mesure du projet ou après.

Pour cela :

- Les livrables ont été réalisés sur word ou sur excel, sans utilisation de macros ou de programmation spécifique.
- La mise en forme a volontairement été réduite au minimum.
- Les informations ont été limitées à ce qui était strictement nécessaire.

#### *Détail des livrables*

Le processus Paye a été découpé en cinq sous-processus. Pour chaque sous-processus, l'équipe de projet devait produire les livrables suivants :

- Une fiche récapitulant les enjeux du processus : objectifs, bénéficiaires, chiffres clefs, systèmes utilisés, responsabilités.
- Une fiche de description du processus.
- Un référentiel des risques et dispositifs de maîtrise des risques (souvent appelé référentiel du contrôle interne)<sup>1</sup>.
- Des fiches de description des contrôles, pour les principaux dispositifs de maîtrise des risques. L'objectif initial était de produire 10 à 20 fiches pour l'ensemble du projet.
- Des fiches de supervision des contrôles, pour les contrôles ci-dessus.

### Fiche de description des enjeux et responsabilités (A)

Ce document reprend les informations générales et les principaux chiffres clefs :

Tableau 3.1. **Description des enjeux et responsabilités**

Informations à recueillir	Eléments de quantification
Livrables, produits du sous-processus	Volume, enjeux, fréquence...
Bénéficiaires du sous-processus	Nombre, typologie
Services impliqués	Nombre, effectifs mobilisés
Systèmes utilisés	Nombre de SI, nombre d'interfaces
Incidents, difficultés rencontrées	Nombre d'incidents retards...

L'objectif de ce document, très simple, est double :

- Il permet au groupe de travail de bien définir le périmètre du processus qu'il va décrire.
- Il permet de recueillir les éléments qui seront nécessaires pour l'analyse des risques du processus.

Les fiches de description ont été établies par le groupe de travail, pour les cinq sous-processus.

*Exemple de fiche d'analyse de processus*

## Processus 3 : Traitement de la paye

Tableau 3.2. **Traitement de la paye**

<b>I. Objectifs du processus</b>
Assurer la rémunération (salaire, prime de rendement ..... ) du personnel du ministère de l'Agriculture conformément à la réglementation en vigueur
Payer tous les agents
Uniquement les agents ayant droit
Les sommes dues
Dans les délais
Avec les bonnes imputations budgétaires et comptables
<b>II. Enjeux et chiffre clefs</b>
Textes réglementaires régissant le contrôle de la masse salariale : 10
Statuts particuliers : 45
Nombre de grades : 125
Nombre d'indemnités de salaire : 125
<b>III. Effectifs et budget utilisés</b>
Effectifs dédiés à la paie : 16
<b>IV. Système utilisé</b>
INSAF , manuel
<b>V. Principaux incidents et difficultés</b>
Suivi des actes administratifs manuels
Retard au niveau de l'envoi des actes administratifs ayant un impact financier (DAAF/AVFA/IRESA)
Problème de l'arrêt par le système INSAF de la période des :
Contrats à 1/5 du temps
Contrats à demi temps
Actes de la détachement
Actes de nomination dans le cadre des unités de gestion par objectif.
Emplois fonctionnels dans le cadre de L'enseignement supérieur agricole et de recherche scientifique
Emplois fonctionnels dans le cadre de la formation professionnelle
Fiches de mise à jour de salaire manuelles ?

### Description des sous-processus (B)

Les sous-processus ont été décrits sous forme de tableau :

N°	Étape	Responsable	Délai	Système utilisé
----	-------	-------------	-------	-----------------

La mise en forme choisie était volontairement simple, afin de permettre :

- une description rapide des processus
- un échange facile entre les participants du groupe de travail et, si besoin, avec d'autres ministères
- une correction et une mise à jour facile des documents.

Les cinq sous-processus ont été décrits sous cette forme. Les descriptions ont été complétées lors de l'analyse des risques et des dispositifs de maîtrise, ce qui est le signe que le groupe de travail s'est bien approprié ce format de document.

*Exemple de fiche de description de processus***Processus 3: Traitement de la paye**

	Description de l'étape	Responsable	Délai	Système
1	Réception des actes administratifs, des demandes des salariés et des ayant droit (CNRPS, Syndicats, Mutuelles; Ordre des Ingénieurs et Assurances)	Bureau d'ordre financier	Le long du mois	Manuel
2	Enregistrement de tous les actes et les demandes parvenues sur un état de suivi	Responsable Contrôle Interne	Le long du mois	Excel
3	Préparation des rappels engendrés par les actes administratifs	Les agents de la paie	Avant le 10 du mois	Manuel
4	Saisie et édition sur INSAF des rappels manuels, changements et domiciliation de compte, et des retenues	Responsable bureau	Avant le 10 du mois	INSAF
5	Signature des documents édités	Responsable ordonnancement	Avant le 10 du mois	Manuel
6	Validation des rappels, changements et domiciliations de compte, et des retenues	Responsable de la paie	Avant le 10 du mois	INSAF
7	Vérification des dossiers des installations	Responsable de la paie	Avant le 10 du mois	INSAF
8	Enregistrement des installations sur un état de suivi	Responsable Contrôle Interne	Le long du mois	Excel
9	Validation des installations	Responsable ordonnancement	Avant le 10 du mois	INSAF
10	Elaboration et édition des états de suppression des rappels s'il y a lieu (Contractuels, recrutement des candidats internes, ....)	Responsable bureau	Avant le 10 du mois	INSAF
11	Signature des états de suppression	Responsable ordonnancement	Avant le 10 du mois	Manuel
12	Validation des suppressions des rappels	Responsable de la paie	Avant le 10 du mois	INSAF
13	Consultation de l'état des mises à jours du mois	Responsable de la paie	Avant le 10 du mois	Manuel
14	Saisie et modification des éléments de salaire, des rappels et des retenues des cas spéciaux pour le mois n	Responsable bureau	Avant le 10 du mois	INSAF
15	Signature des états de salaires des cas spécifiques	Responsable ordonnancement	Avant le 10 du mois	Manuel
16	Validation des états de salaires des cas spécifiques	Responsable ordonnancement	Avant le 10 du mois	INSAF

### Référentiel des risques et dispositifs de maîtrise (C)

Pour chaque sous-processus, le groupe de travail devait analyser les dispositifs de maîtrise face aux principaux risques :

Objectif	Risque	Dispositif de maîtrise (contrôle)	Evaluation du dispositif
----------	--------	-----------------------------------	--------------------------

Ce livrable a été établi de manière détaillée pour 2 sous-processus (les 1 et 3), et, de façon plus succincte, pour 2 autres (les 4 et 5). C'est le livrable qui a été le plus difficile à prendre en main par le groupe de travail, la définition des risques n'étant pas évidente.

*Exemple de référentiel de maîtrise des risques*

## Sous-processus 1 : Gestion des données individuelles

Risques		Contrôles	Référence	Evaluation
Absence d'information (ou information tardive) pour les cas de décès, détachement ou absence irrégulière...	1	Réclamation de l'agent en cas de mise à jour oubliée en sa faveur		Pas de maîtrise
	2	Pointage des listes de recrutements, promotions et avancements	de 1-1 à 1-7/ 1-15 / 1-16	Très bonne maîtrise
Non validation des actes administratifs	3	Vérification de la liste des actes non validés	1-9 et 1-17	Bonne maîtrise
Validation des actes administratifs entre la paie à blanc et la paie réelle	4	Coordination entre les services administratifs et les services financiers: acte par acte	1-9 et 1-17	Bonne maîtrise
Risque de doublons	5	Blocage sur l'identifiant unique CNRPS en cas de doublon	1-4	Très bonne maîtrise
Inexistence d'agents	6	Présence au dossier des pièces d'identité, diplôme, identifiant unique CNRPS Entretien d'embauche devant la commission de recrutement Fiche de prise de fonction, établie par la direction de rattachement	1-9	Très bonne maîtrise
	7	Blocage INSAF sur le nombre de postes autorisés, par grade par ministère, en fonction du nombre des résultats du concours	1-1	Très bonne maîtrise
Saisie non adéquate des données	8	Contrôle du dossier, de la fiche de travail et de l'acte administratif par le responsable administratif	1-7	Bonne maîtrise
	9	Contrôle du dossier et de la fiche de travail et de l'acte administratif par le chef de l'administration ou le responsable ayant une délégation de signature	1-8	Bonne maîtrise

### Fiches de description des contrôles (D)

Sur la base de cette analyse des risques et des dispositifs de contrôle, le groupe de travail devait choisir les 10 à 20 dispositifs de contrôle les plus importants. Ces dispositifs devaient être décrits de façon plus détaillée, dans une fiche de contrôle. La fiche indiquait notamment les informations suivantes:

---

Objectif du contrôle
Périmètre d'application
Description du contrôle
Élément de preuve
Responsable du contrôle
Fréquence du contrôle

---

Le groupe de travail a sélectionné dix dispositifs de contrôle, dont neuf concernent les processus 1 et 3. Les fiches de contrôle ont bien été remplies par le groupe de travail. Les descriptions de certains contrôles ont ensuite été reprises lors des tests, pour être précisées et détaillées.

*Exemple de fiche de contrôle*

Contrôle du sous-processus 1 : Gestion des données individuelles

APP2		CONTRÔLE :	
STRUCTURE		Ministère de l'agriculture des ressources hydrauliques et de la pêche /	
Sites concernés		Tous les sites	
Sous-processus		Paye	
Objectif de contrôle		Assurer la fiabilité des données	
Document ref.			
Date de validation			
Validation par			
<b>OBJECTIFS DE CONTRÔLE</b>			
RISQUE		Saisie non adéquate des données	
CATEGORIE		Risque opérationnel	
Questions d'évaluation :		Comment est-on sûr que les données individuelles saisies sont correctes ?	
<b>DESCRIPTION DU CONTRÔLE</b>			
Description :		Contrôle du dossier et de la fiche de travail et de l'acte administratif par le chef de l'administration ou le responsable ayant une délégation de signature	
Manuel / système		Manuel	
FREQUENCE		À l'occasion de chaque opération ( élaboration de la fiche de travail, acte de administratif,..)	
DOCUMENTS SUPPORT		Justificatifs	
Preuve du contrôle		signature de l'acte	
Préventif/détectif		Préventif	
PROCEDURE ( ou/non)		Non	
REALISE PAR		Le chef de l'administration ou le responsable ayant une délégation de signature	
<b>EVALUATION DU CONTRÔLE</b>			
Contrôle correctement conçu		Contrôle correctement conçu	
Contrôle à améliorer			
Contrôle à définir			

### Fiches de test des contrôles (E)

L'équipe projet devait ensuite vérifier que les contrôles clefs ci-dessus étaient bien mis en oeuvre. Des fiches de test devaient être produites, avec notamment les informations suivantes :

---

Formalisme observé

Taux de mise en oeuvre

Nature des exceptions

Suggestions

---

Les fiches de tests ont bien été produites. Au total, comme un contrôle pouvait faire l'objet de plusieurs tests dans différents CRDA, 60 fiches de test ont été produites par le groupe de travail.

*Exemple de fiche de test*

## Test 1 : Contrôle de la fiche de travail

T1		Test du contrôle n°1: Contrôle du dossier, de la fiche de travail et de l'acte administratif		
<b>Processus</b>	PAYE			
<b>Sous-processus</b>	Gestion des données individuelles (SP1)			
<b>Risque</b>	Saisie non adéquate des données			
<b>Contrôle</b>	Le responsable administratif vérifie qu'il y a toutes les pièces au dossier, en signant la fiche de travail. Puis, il s'assure que les actes administratifs saisis dans INSAF sont conformes à la fiche de travail.			
<b>Documents support</b>	Pièces justificatives, fiche de travail, actes édités			
<b>Preuve du contrôle</b>	Actes édités, signés et pointés à la fiche de travail ; fiche de travail pointée et signée			
<b>Objectif du test</b>	S'assurer que les actes enregistrés dans INSAF sont correctement saisis et ont bien été contrôlés			
<b>Méthode</b>	Sélectionner un échantillon d'actes(L'échantillon comprend les actes suivants: recrutement /détachement /absence irrégulière / emploi fonctionnel/ allocation familiale) saisis dans INSAF et effectuer les vérifications suivantes:			
1	La fiche de travail est présenté			
2	La fiche de travail comporte bien l'acte en question			
3	Les justificatifs sont dans le dossier			
4	La fiche de travail est pointée à l'acte édité d'INSAF et aux pièces justificatives			
5	La fiche de travail et l'acte édités sont signés par le responsable administratif.			
6	L'acte est bien validé (présence de justificatifs de validation)			
<b>Domaine concerné</b>	Ministère : sous direction de la gestion du personnel fonctionnaire			
<b>Date du test</b>	7/1/2016			
<b>Auditeurs</b>	Moez Sliiti: Directeur administratif Makrem Marzougui: Directeur à l'inspection générale			
<b>Résultat</b>	<b>Oui</b>	<b>Non</b>	<b>Observations</b>	
1		x	Le besoin d'élaboration de la fiche de travail n'est pas senti vu le nombre important de dossier à traiter	
2		x		
3	x			
4		x	Seuls les actes édités sont pointés aux pièces justificatives	
5		x	Seuls les actes édités sont signés	
6	x		La validation est justifiée par l'état de validation	
<b>Conclusion</b>	<b>2</b>	Exceptions importantes		

## Évaluation du processus (F)

Après avoir :

- analysé les contrôles mis en place pour maîtriser les risques, et
- vérifié si les 10 contrôles les plus importants étaient bien mis en œuvre.

Le groupe de travail a conclu sur le niveau de maîtrise du processus de paye.

L'objectif était de présenter l'évaluation par risque, puis par sous-processus, suivant deux logiques :

## Évaluation de la maîtrise des principaux risques, sur l'ensemble du processus

N°	Risque	Conséquence	Niveau de maîtrise
----	--------	-------------	--------------------

Ce tableau sert à recenser les principaux risques du processus, avec le niveau de maîtrise estimé par le groupe de travail.

## Évaluations proposées par le groupe de travail

Évaluation de la maîtrise des principaux risques, sur l'ensemble du processus.

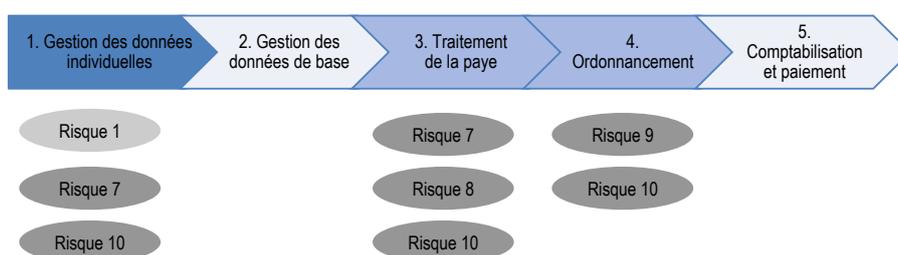
N°	Risque	Conséquence	Niveau de maîtrise
1	Données manquantes ou pas à jour	→ Paiement de salaires indus	insuffisant
2	Données erronées	→ Erreurs sur la paye	satisfaisant
3	Doublons, paiement d'agents fictifs	→ Paiement de salaires indus	satisfaisant
4	Erreurs sur la Paie dû à INSAF	→ Octroi /suppression d'indemnités indues	satisfaisant
5	Retards dans l'exécution des tâches	→ Retards de paiement	satisfaisant
6	Défaillance du Système d'Information	→ Retards de paiement	Non évalué
7	Perte des pièces justificatives	→ Absence de traçabilité des dépenses	Perfectible
8	Ne pas enregistrer toutes les informations	→ Paiement de salaires indus	Perfectible
9	Défaut de crédits délégués	→ Retards de paiement	Perfectible
10	Indisponibilité du réseau interne	→ Retards dans l'exécution des tâches	Perfectible
11	Indisponibilité du système de paiement	→ Retards de paiement	Non évalué

- 2 des 11 risques principaux n'ont pas été évalués, car les sous-processus correspondants n'ont pas été couverts par le projet.
- Le groupe de travail a identifié un risque significatif, sur la fiabilité des données transmises aux services administratifs du personnel. Le risque est que certaines informations ne remontent pas à temps et

que les services administratifs continuent à payer des agents qui n'occupent plus leur poste.

- Quatre autres risques concernent l'archivage des pièces justificatives, actuellement entièrement « papier », l'enregistrement manuel de la Paie, la définition de besoins en crédits délégués et la défaillance du réseau informatique interne.

### Évaluation de la maîtrise des sous-processus



### Plans d'action (G)

La dernière étape du projet a consisté à présenter les plans d'action au groupe de pilotage. Les membres du groupe de projet devaient identifier au fur et à mesure les axes d'amélioration et les lacunes de contrôle interne.

Une fois réalisés les tests, le groupe de projet devait compléter ses propositions de plan d'action, et proposer un plan d'action global au comité de pilotage.

Les plans d'action ont été présentés sous forme de fiches, reprenant les éléments suivants :

1. Le <b>risque</b> ou le problème identifié
2. Les <b>enjeux</b>
3. Les <b>actions</b> proposées
4. Le nom du <b>responsable validant</b> le plan d'action
5. Le <b>résultat</b> attendu.

10 fiches de plan d'action ont été présentées par le groupe de projet au comité de pilotage

Ces fiches ont couvert:

- les risques identifiés lors de l'analyse du processus, et notamment :

- le risque de retard de remontée des informations
- les risques liés à l'archivage sous forme papier
- les risques liés aux fonctionnalités et à l'utilisation du système
- les risques identifiés lors de la phase de test des contrôles, notamment :
  - les risques liés aux tâches manuelles, réalisées hors du système d'information
  - les risques liés à l'hétérogénéité des pratiques entre CRDA, certains contrôles n'étant pas formalisés ou mis en œuvre de façon homogène.

## Exemple: Fiche de plan d'action

## 1. RISQUE OU PROBLÈME IDENTIFIÉ

Les fiches de travail ne sont généralement pas utilisées. Par conséquent, il n'y a pas d'assurance que les agents ont bien contrôlé les informations qu'ils ont saisies.

## 2. ENJEUX

69	Agents saisissent des données sur INSAF
2200	Mises à jour chaque mois, environ
10	Erreurs ou corrections sur la paye
6 sur 7	Services ou CRDA qui n'appliquent pas toujours ou pas du tout le contrôle

## 3. PLAN D'ACTION PROPOSÉ

Action	Responsable	Délai
Arabiser et actualiser les modèles de fiche de travail	Directeur administratif central	31/03/2016
Diffuser les modèles de fiche de travail par circulaire	DG DAAF	15/04/2016
Mettre à jour systématiquement les modèles de fiche à chaque modification touchant les procédures administratives ou les procédures INSAF	Directeur administratif central	1 mois après chaque modification

VALIDÉ PAR  
LE

## 4. IMPACT ATTENDU

1	Mois de délais maximum dans les mises à jour des fiches
100%	Services ou CRDA qui appliquent toujours le contrôle

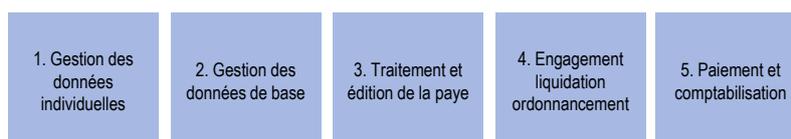
**Au total le groupe de travail a produit les livrables suivants :**

- 5 Sous-processus décrits
- 11 Risques principaux
- 40 Contrôles identifiés
- 11 Contrôles clefs détaillés
- 60 Tests organisés
- 10 Plans d'actions proposés.

## *Le calendrier*

### *Découpage en cinq sous-processus*

Le processus de paye a été subdivisé en cinq sous-processus.



Ce découpage devait permettre d'avancer sur chacune des parties de façon indépendante, pour ne pas impacter tout le projet en cas de difficulté sur un sous-processus.

Les enjeux n'étaient pas les mêmes sur tous les sous-processus :

- La gestion des données individuelles (processus 1) concerne toutes les mises à jour des données des agents : données d'état civil, données relatives aux postes occupés, aux éléments de rémunération, au temps de travail... Il est géré par la direction administrative du ministère de l'Agriculture.
- La gestion des données de base (processus 2) concerne le programme de calcul et de traitement de la paye, et la gestion des paramètres de calcul (valeur du point, montant des primes forfaitaires...). Ce processus est entièrement géré par le Centre National Informatique (CNI). Il n'est pas spécifique à la paye du ministère de l'Agriculture, puisqu'il concerne l'ensemble des agents de l'Etat.
- Le traitement et l'édition de la paye (processus 3) concernent la vérification des éléments de paye, le lancement des traitements et la vérification des fiches de paye. Il est géré par la sous-direction Ordonnancement du ministère de l'Agriculture.
- Le processus 4 porte sur l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement de la paye. Il fait intervenir la sous-direction de l'ordonnancement (Pour la liquidation et l'ordonnancement), la sous-direction de la comptabilité (pour l'engagement) et le Contrôleur des dépenses publiques (CDP) pour le visa des engagements.
- Enfin, le processus 5 concerne le paiement et la comptabilisation de la paye. Il fait intervenir la paie, qui dépend du ministère des Finances.

La majorité des traitements est réalisée aux processus 1, 2 et 3.

Les processus 4 et 5 sont plus simples, car ils concernent la liquidation et le paiement d'une dépense autorisée et validée dans les systèmes de gestion (ADEB en l'occurrence). Ils sont moins spécifiques au processus de paye. C'est pourquoi, s'ils ont été décrits, ils n'ont pas été analysés avec le même niveau de détail que les autres sous-processus.

### *Un projet prévu pour être réalisé en six mois*

Il était prévu d'avancer au même rythme sur les cinq sous-processus, suivant le calendrier suivant :

Préalable : Séminaire et réunion de lancement	Septembre 2015
1. Description des processus	Octobre 2015
2. Analyse des processus et des risques	Octobre 2015
3. Description des contrôles clefs	Novembre 2015
4. Supervision des contrôles clefs	Décembre 2015-Janvier 2016
5. Évaluation du processus et plan d'action	Février 2016
Conclusion : Séminaire de clôture et retour d'expérience	Mars 2016

Le rythme des travaux était volontairement soutenu, pour mener à bien le projet dans un délai de six mois. L'étape la plus longue était sans conteste l'étape 4, de supervision des contrôles, qui imposait d'aller vérifier dans les services concernés la bonne mise en œuvre des principaux dispositifs de contrôle. Deux mois ont donc été réservés pour cette étape.

Cela impliquait de réaliser tous les travaux de description et d'analyse (étapes 1 à 3) aux mois d'octobre et de novembre.

### *Le rythme des travaux lié à l'importance du sujet pour les participants*

Le rythme de travail a varié suivant les processus :

- Le projet s'est déroulé rapidement sur les processus 1, 3 et 4.
- L'analyse du sous-processus 5 a été plus succincte que celle des sous-processus 1 et 3. Cette situation n'était pas forcément gênante, car les risques liés aux paiements et à la comptabilisation ne concernent pas que les dépenses de paye, et ne sont pas spécifiques au ministère de l'Agriculture.

- Le projet a rapidement bloqué sur le processus 2, géré par le CNI, et qui concernait l'ensemble des ministères.

Étapes	SP 1	SP 2	SP 3	SP 4	SP 5
1 Description des processus	✓	✓	✓	✓	✓
2 Analyse des processus	✓		✓	✓	✓
3 Description des contrôles clef	✓		✓	✓	
4 Supervision des contrôles clef	✓		✓	✓	
5 Evaluation et plans d'action	✓		✓		
Acteur principal du processus	Minagri / DAAF	P.Gvt / CNI	Minagri / DAAF	Minagri / DAAF	MINEFI / CDP
Poids du processus dans les missions de cet acteur	100%	5%	50%	50%	2.5%

On se rend compte que l'avancée des projets a dépendu de l'importance du sujet traité pour les participants. Ainsi :

- Le processus 1, 3 et 4 portaient sur les missions centrales de la direction administrative, de la sous-direction de l'ordonnancement et de la sous-direction de comptabilité, toutes trois rattachées à la Direction des Affaires Administratives et Financières (DAAF) du ministère. Le directeur et les deux sous-directeurs concernés faisaient partie du groupe de travail. Le processus de paye représente 42% du budget du ministère et constitue donc la principale dépense gérée par ces structures. Les travaux ont été réalisés systématiquement dans les délais.
- La situation est inverse pour les processus 2 et 5. Le processus 2 concerne la paye du ministère de l'Agriculture, alors que le CNI est rattaché au ministère des Technologies de communication, et gère la paye de l'ensemble des agents de l'État. Le projet ne couvrait donc que 5% de son périmètre de responsabilité.
- La situation est similaire pour le CDP, rattaché à la Présidence du Gouvernement (désormais au ministère de la fonction publique, de la gouvernance et de la lutte contre la corruption) et qui gère l'ensemble des dépenses de l'État. La comptabilisation et le paiement des dépenses liées à la paye ne sont pas différents des autres dépenses relevant du CDP. Il était donc difficile de décrire des contrôles spécifiques au processus de paye du ministère de

l'Agriculture. Il aurait pu être pertinent de décrire les contrôles sur la comptabilisation et le paiement des dépenses en général, ce qui aurait justifié un projet à part. Il est à noter cependant que les représentants du CDP sont malgré tout restés impliqués tout au long du projet.

### ***Le fonctionnement du groupe de travail***

#### *Répartition des tâches*

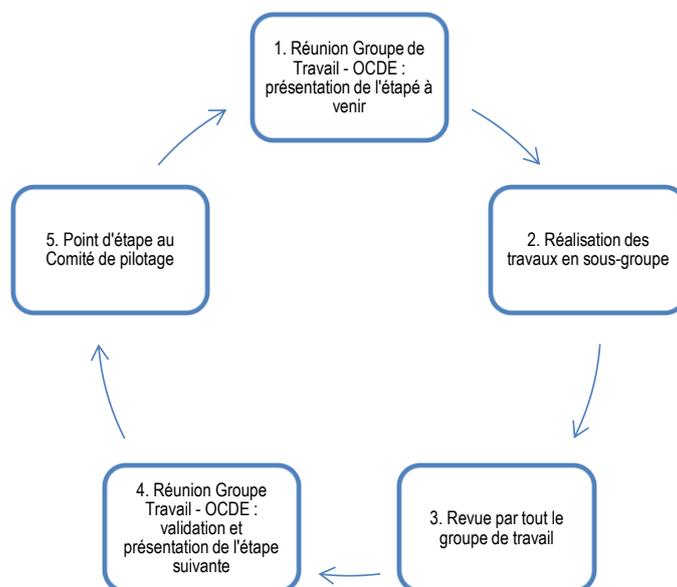
La répartition des tâches au sein du projet était la suivante :

- Le groupe de travail était chargé de réaliser tous les travaux et de produire les livrables.
- Le comité de pilotage était chargé de suivre l'avancée, et de valider les choix du groupe de travail : périmètre, principaux risques identifiés, plans d'actions.
- Les experts de l'OCDE étaient chargés de définir la méthodologie, de fournir les canevas de livrables, de guider le groupe de travail et de valider les livrables produits d'un point de vue méthodologique.

Comité de pilotage	<ul style="list-style-type: none"><li>– Valider les objectifs et le calendrier</li><li>– Définir l'organisation du projet</li><li>– Désigner les responsables</li><li>– Veiller au bon avancement du projet</li></ul>
Coordinatrice du projet	<ul style="list-style-type: none"><li>– Rendre compte au comité de pilotage</li><li>– Identifier les interlocuteurs</li><li>– Tenir le calendrier du projet</li><li>– Planifier les réunions</li><li>– Participer aux principales réunions</li><li>– Veiller à la production des livrables</li><li>– Assister les opérationnels</li><li>– Veiller à la cohérence des travaux</li></ul>
Equipe projet – opérationnels	<ul style="list-style-type: none"><li>– Produire les livrables :</li><li>– Descriptions et analyse des processus</li><li>- identification et évaluation Des risques</li><li>- Description des controles clés</li><li>- Réalisation des tests</li><li>– Propositions de plans d'action</li></ul>
Experts OCDE	<ul style="list-style-type: none"><li>– Définir la stratégie de réalisation du projet</li><li>– Proposer une démarche, des formats de livrables, et un calendrier</li><li>– Accompagner et guider l'équipe tout au long du projet</li><li>– Valider les livrables produits</li><li>– Rédiger le rapport de retour d'expérience</li><li>– Organiser des séminaires de renforcement des capacités</li><li>– Coordonner les initiatives similaires au sein de l'administration tunisienne</li><li>– Croiser les expériences avec d'autres</li></ul>

*Des travaux réguliers à chaque étape du projet*

Les travaux ont été organisés suivant la logique suivante :



La logique suivie a été de procéder par étape, avec des réunions espacées d'un mois environ.

Ainsi, pour chaque étape:

- Une réunion de présentation de l'étape et des livrables à produire a été organisée, réunissant les experts de l'OCDE et le groupe de travail. (1)
- Le groupe de travail s'est ensuite organisé en sous-groupes, par sous-processus. Chaque sous-groupe a réalisé les travaux sur son sous-processus. Les livrables produits étaient ensuite communiqués à tous les membres du groupe de travail. (2)
- Le groupe de travail organisait ensuite des réunions de relecture et de correction des livrables, avant de les envoyer aux experts de l'OCDE. (3)
- Les experts de l'OCDE communiquaient, si besoin, leurs commentaires par mail, permettant au groupe de travail de corriger les livrables. (4)

- Les livrables définitifs étaient ensuite revus lors de la réunion suivante du groupe de travail et des experts de l'OCDE. (5)
- Un point d'avancement était enfin souvent réalisé au comité de pilotage à l'issue des réunions d'étape. (6)

### *Les résultats*

Les objectifs du projet ont globalement été atteints :

#### *Un projet déroulé de bout en bout*

Sur les processus 1, 3 et 4, toutes les étapes prévues ont été réalisées, avec le formalisme prévu. Ces 3 sous-processus constituent l'essentiel des tâches réalisées par le ministère de l'Agriculture en matière de paye.

Le sous-processus 5 portait sur un thème périphérique (le paiement et la comptabilisation), concernant plus les paieries. Il est donc normal que les dernières étapes du projet (analyse des contrôles clef et tests sur ces contrôles) n'aient pas porté sur ce sous-processus.

La lacune concerne surtout le sous-processus 2, géré par le CNI pour le compte de l'ensemble des ministères.

Le fait de n'avoir pas couvert tout le périmètre ne remet pas en cause le projet. Ce dernier avait été volontairement divisé en sous-processus, pour pouvoir avancer vite sur certains sous-processus sans être impacté en cas d'indisponibilité des intervenants sur d'autres sous-processus.

#### *Des délais tenus*

Les délais prévus pour le projet et pour chacune des phases ont bien été tenus. L'objectif initial était ambitieux, le résultat obtenu peut donc être vu comme un succès.

Le résultat est à souligner dans un contexte où :

- Les membres du groupe de travail étaient tous des agents en poste, qui ont donc dû dégager du temps pour le projet en plus de leur travail.
- Les travaux menés étaient nouveaux : il fallait donc à chaque étape découvrir la démarche à suivre et les livrables à produire.

*Un retour d'expérience réalisé*

Le fait d'avoir mené le projet de bout en bout, sur un processus significatif, commun à d'autres ministères, a permis de réaliser un retour d'expérience sur une démarche complète.

Deux points n'ont cependant pas été couverts, faute de temps ou pour pouvoir conserver une démarche simple :

1. Il n'y a pas eu, en préalable du projet, d'évaluation de l'environnement de contrôle pour le processus de paye. Sur la base des entretiens menés en préparation du projet, il apparaît que les principales composantes de l'environnement de contrôle sont en place. Elles n'ont cependant pas été décrites et évaluées.
2. L'analyse et le chiffrage préalable des risques ont été faits rapidement. Il n'y a pas eu de cartographie des risques, ni de tentative de recensement exhaustif et d'évaluation des risques. Dans le cadre du projet, nous nous sommes contentés de recueillir les grands chiffres qui permettent d'évaluer les enjeux : nombre d'agents concernés, montant de la paye, proportion du budget, délais, nombre d'agents affectés au traitement du processus...

Compte tenu des objectifs du projet, le fait d'être passé rapidement sur ces deux points n'est pas gênant, et n'a pas empêché l'analyse pertinente du dispositif de contrôle interne sur la paye du ministère.

Les enseignements du projet pilote.

***Bilan du projet***

Les trois enseignements principaux du projet pilote sont les suivants :

1. Le groupe de travail s'est bien approprié la méthodologie, et l'a déroulé d'un bout à l'autre.
2. Le rythme de travail est apparu adapté, toutes les étapes étant réalisées dans les délais.
3. Les différents acteurs au sein du ministère de l'Agriculture ont été impliqués et motivés.

*Appropriation de la démarche et des outils*

Le premier enseignement est que le groupe s'est facilement approprié la démarche et des outils. En effet:

- Tous les livrables prévus ont été produits, dans les délais, dans la forme attendue.
- Les livrables ont été élaborés par différents sous-groupes, qui ont permis d'impliquer tous les membres du groupe de travail. Ils ne sont pas l'œuvre d'un sous-groupe de deux ou trois experts : les 13 membres du groupe de travail y ont participé et se les sont appropriés.
- Cette bonne appropriation de la démarche s'est particulièrement vue dans les mises à jour des livrables. Ainsi, le groupe de travail a régulièrement modifié et mis à jour les descriptions de processus, les descriptions de contrôle clef et les fiches de test. Cela montre que ces documents n'étaient pas vus comme des exercices de style, mais comme des outils qui aidaient à analyser et à maîtriser les activités liées à la paye.
- La réussite du projet se voit aussi dans le nombre de tests réalisés. Le groupe de travail a réalisé 35 tests en janvier-février, puis 25 autres, de sa propre initiative, en mars. Cette phase de tests a été vue comme un exercice utile par les directeurs et sous-directeurs du groupe de travail, qui ont pu sensibiliser les CRDA aux bonnes pratiques en matière de paie et faire un diagnostic précis de leurs difficultés.
- Enfin, le groupe de travail a proposé dix plans d'action pour améliorer le processus ou les façons de faire actuelles. Ces propositions ont été présentées au comité de pilotage à l'issue du projet.

### *Rythme de travail soutenu*

Le deuxième enseignement est que le rythme de travail était manifestement adapté. Le groupe de travail a commencé ses travaux fin septembre, pour les terminer fin février : le projet a donc duré cinq mois en tout.

Durant cette période, le groupe de travail a organisé environ 10 réunions en sous-groupe et 20 en grand groupe.

	Nature des travaux	Nombre en 5 mois
1	Points d'étape avec les experts OCDE	6
2	Réunions du groupe de travail (revue des livrables)	14
3	Séances de travail en sous groupes	14
4	Séances de tests	15

Les réunions en sous-groupe et les tests sur les contrôles impliquaient de deux à cinq personnes. Au total, la plupart des membres du groupe de travail ont donc participé à :

- 20 réunions en grand groupe
- de 2 à 10 réunions en sous-groupe ou séances de tests, suivant les membres du groupe de travail
- soit environ 25 séances de travail en 5 mois.

Le rythme exigé des participants était donc d'une séance de travail par semaine au minimum, et jusqu'à deux pour certains membres du groupe.

25 à 30 : le nombre moyen de séances de travail pour les membres du groupe, sur les 5 mois du projet.

Le rythme de travail a peu varié suivant les périodes, et est resté relativement régulier. Ce point est à souligner, la régularité des réunions ayant sans doute contribué au succès de la démarche et à l'implication des acteurs.

#### *Implication des acteurs*

Le succès du projet aurait été impossible sans l'implication et la motivation des différents acteurs du projet.

#### Implication politique et du comité de pilotage

Les membres du comité de pilotage se sont particulièrement investis dans le projet, ce qui s'est manifesté notamment par le fait que :

- Le ministre a lui-même présidé 3 réunions du comité de pilotage, en insistant sur l'importance du projet.
- L'unité centrale de la GBO et le CDP ont assisté à toutes les réunions d'étape du groupe de travail avec les experts de l'OCDE.

#### Implication des membres du groupe de travail

Le groupe de travail réunissait :

- des membres des directions et sous-directions du ministère concernées par le processus
- des membres de l'Unité GBO et de l'inspection du ministère

- des membres du CDP du ministère de l'Agriculture, dépendant de la présidence du gouvernement
- des membres du CNI, dépendant du ministère de la Technologie de Communication.

Les membres du groupe de travail dépendant du ministère de l'Agriculture, du CDP et de l'unité centrale de la GBO ont été impliqués et intéressés par plusieurs aspects du projet :

- La possibilité pour eux d'avoir une vue d'ensemble du processus et de comprendre les tâches réalisées par les autres services.
- La possibilité de prendre du recul et d'analyser le processus actuel.
- La possibilité de travailler avec les CRDA, pour faire un diagnostic et déployer les bonnes pratiques.
- La possibilité d'objectiver et de faire remonter les problèmes et les faiblesses du processus.

#### Initiative d'organiser un séminaire pour les CRDA

Le fait que les participants étaient intéressés par la démarche, et en voyaient bien l'utilité, est illustré par leur proposition d'organiser un séminaire avec les CRDA, sur le contrôle interne de la paye.

Le groupe de travail a en effet pu mesurer l'intérêt de la démarche pour les CRDA lors de la phase de test des contrôles. Cette phase a été l'occasion d'échanger avec les CRDA sur les bonnes pratiques, et de prendre conscience des différences qui pouvaient exister entre le processus cible et la réalité du terrain. Les directeurs et sous-directeurs de la DAAF impliqués dans le projet et plusieurs CRDA ont donc naturellement exprimé le besoin d'organiser une réunion réunissant les CRDA, le groupe projet et les directions du ministère, pour échanger sur les bonnes pratiques proposées.

Cela illustre bien que le projet de contrôle interne n'a pas été vécu comme un exercice théorique, mais comme un exercice pratique visant à sécuriser et améliorer le processus de paye, en central et dans les CRDA. Le contrôle interne n'a pas été vu comme une fin en soi, mais comme un moyen d'améliorer le travail au quotidien.

#### ***Les conditions nécessaires de succès***

Analysons les conditions qui ont permis le succès du projet, et en particulier :

- la bonne appropriation de la méthodologie

- un rythme de travail soutenu
- une implication et une motivation élevées des acteurs du projet.

Cinq conditions apparaissent essentielles:

1. le soutien de la hiérarchie, et notamment du ministre
2. une organisation souple avec une fonction de projet
3. une méthodologie simple et pragmatique
4. un rythme de travail régulier
5. des sujets liés aux missions prioritaires.

#### *Le soutien à haut niveau*

La condition préalable au succès du projet a été le soutien au plus haut niveau. Ce soutien s'est manifesté de deux façons :

Tout d'abord, par l'implication du ministre lui-même. Le ministre a demandé à ce que le ministère de l'Agriculture participe au projet pilote, et a prononcé l'allocution d'ouverture du séminaire de lancement, en insistant sur le fait que sa « présence a pour but de marquer l'importance qu'il accorde à cette réforme et à l'engagement de son ministère, afin de réduire les risques, de renforcer la performance et la bonne gouvernance, et d'en faire un modèle pour le reste des missions ». Il a présidé la première réunion de lancement du projet au sein du ministère, et a désigné dans des délais très courts un groupe de travail et un comité de pilotage. Il a ensuite présidé régulièrement les réunions du comité de pilotage. Cette impulsion au plus haut niveau a sans aucun doute joué un rôle essentiel dans l'implication des collaborateurs des directions et sous-directions concernées par le projet.

L'unité centrale de la GBO a également joué un rôle important dans le succès du projet. Elle est à l'origine de la demande d'assistance à l'OCDE, et a été impliquée dans la définition des objectifs et du périmètre du projet. Elle a ensuite favorisé l'implication de l'unité GBO du ministère de l'Agriculture dans le projet. L'unité centrale de la GBO s'est investie dans la supervision du projet à toutes ses étapes, à la fois au niveau du groupe de travail et au niveau du comité de pilotage. Cette implication dans la méthodologie et la gestion de projet a été essentielle pour la réussite du projet.

L'implication du ministre au lancement et tout au long du projet a joué un rôle déterminant.

Le rôle moteur joué par la fonction GBO a permis une mise en œuvre rapide et efficace du projet.

### *Une bonne appropriation grâce à l'autonomie laissée au groupe de travail*

La seconde condition de succès réside dans la souplesse de l'organisation. Les seules consignes données pour la constitution du groupe de travail étaient qu'il devait réunir :

- des acteurs du processus de paye
- des membres de fonctions transversales, pas directement impliquées dans le processus (UGBO ou IG par exemple).

Tout le reste était laissé à l'appréciation du ministère.

Le groupe de travail a été constitué très rapidement avec des participants motivés. Initialement constitué de 7 participants, le groupe s'est ensuite élargi, certains directeurs ou sous-directeurs souhaitant y associer leurs collaborateurs. Cette liberté a permis de constituer un groupe motivé et intéressé par le projet.

Des objectifs généraux étaient fixés en termes de livrables et de délais, mais le groupe de travail pouvait organiser ses travaux comme il le souhaitait. C'est ainsi qu'il a décidé de :

- Travailler avec des sous-groupes par sous-processus, avec à chaque fois les membres des directions ou sous-directions concernées et, en support, un membre d'une structure transversale (UGBO ou IG).
- Produire les livrables en sous-groupes, puis d'organiser des réunions de groupe pour les partager, les homogénéiser, et les valider.
- Constituer des équipes similaires pour réaliser les tests.

La liberté laissée au groupe de travail lui a permis d'organiser ses travaux de façon efficace, acceptée par tous au sein du groupe.

L'autre élément important concernant l'organisation est le rôle de coordinateur joué de facto par la directrice à l'unité GBO participant au groupe de travail. Avec une sous-directrice de l'unité GBO, elle s'est notamment occupée de :

- Planifier les travaux et organiser les réunions de travail.
- Coordonner les sous-groupes de travail.
- Travailler à la production des livrables sur une partie des sous-processus.
- Assurer le lien avec les experts de l'OCDE.
- Préparer des points d'étape pour le ministre et les membres du comité de pilotage.

Le fait qu'un membre du groupe joue le rôle de coordinateur de projet a permis d'avancer vite, de façon homogène, en suivant la démarche.

#### *Une méthodologie simple et pragmatique*

Le troisième facteur clef de succès de la démarche a été le fait d'adopter une méthodologie simple et pragmatique.

La simplicité de la démarche a permis au groupe de travail de comprendre rapidement chaque étape et le fonctionnement des livrables. La seule difficulté est venue de l'identification des risques dans le référentiel de contrôle (le document n°3 page...). Pour pallier cette difficulté, les experts de l'OCDE ont proposé une liste de risques, formulés sous forme de questions. La liste était surtout adaptée aux processus 1 et 3, ce qui explique peut-être pourquoi ce sont ces deux processus qui ont été analysés de la façon la plus détaillée. Pour le reste, le groupe de travail a spontanément trouvé comment utiliser les canevas de documents proposés, et comment organiser ses travaux pour les produire. Les livrables produits ont été pertinents, et conformes à ce qui était attendu.

L'utilisation de documents plus descriptifs ou plus théoriques n'aurait peut-être pas permis d'aller aussi vite.

Le deuxième point important dans la méthodologie est son caractère pragmatique, c'est à dire orienté vers l'action et flexible. Ainsi, la démarche a d'emblée été présentée comme visant à analyser le processus de paye pour s'assurer qu'il était bien maîtrisé, et que l'on était à l'abri d'erreurs ou de retards. Il n'y a pas eu d'explications sur le contrôle interne ni de travaux préalables au lancement de l'analyse du processus de paye. Les membres du groupe de travail ont immédiatement commencé à lister les tâches qu'ils réalisaient pour payer les agents, puis à réfléchir sur les risques, problèmes et difficultés avérés ou potentiels. Ils se sont donc sentis impliqués dans une

démarche d'analyse et d'amélioration de leur travail au quotidien, dont ils étaient les premiers bénéficiaires.

La simplicité de la démarche et des livrables a permis aux membres du groupe de travail de se focaliser sur le fond, et pas sur la forme.

#### *Un rythme de travail régulier*

Le quatrième facteur clef de succès vient du rythme de travail. Les travaux ont été organisés suivant un rythme soutenu et régulier, pour éviter toute démobilisation en cours de projet. Ainsi :

- des réunions ont été organisées à Tunis, tous les mois, avec les experts de l'OCDE et les membres du groupe de projet
- un programme de travail était établi à l'issue de chaque réunion, pour le mois à venir
- une première remontée des livrables était prévue deux à trois semaines plus tard, ce qui imposait d'organiser les travaux dès la semaine suivant la réunion
- les réunions et travaux intermédiaires ont été planifiés par l'unité GBO du ministère.

Le rythme de travail régulier et soutenu, en grand groupe, a permis de maintenir l'implication de tous les membres du groupe de travail.

#### *Des sujets liés aux missions prioritaires*

Le cinquième facteur clef de succès est sans doute le choix de sujets prioritaires pour les participants. Le projet a été mené de bout en bout, avec des livrables détaillés, pour 3 des 5 sous-processus : ce sont les trois sous-processus qui concernaient directement la DAAF du ministère de l'Agriculture, et qui correspondaient aux missions centrales de deux sous-directions impliquées dans le groupe de travail. Cela a permis une très bonne mobilisation du groupe de travail, les travaux réalisés étant vus comme utiles.

A l'inverse, sur les 2 autres sous-processus dépendant respectivement du CNI et du CDP, les travaux ont été moins détaillés, et n'ont pas débouchés sur l'identification de contrôles clef et de plans d'action. Cela s'explique par le fait que, pour le CNI et le CDP, le projet ne portait que sur une petite partie de leurs responsabilités : leur implication aurait sans doute été

différente si le projet avait concerné l'essentiel de leur périmètre d'action et de leurs missions.

Avec le recul, deux leçons peuvent être tirées de ce constat :

Il était pertinent de découper le projet en sous-processus indépendants, pour pouvoir avancer sur les sous-processus prioritaires pour les participants.

Il était trop ambitieux d'inclure des sous-processus qui concernaient d'autres structures.

### *Les questions en suspens*

Le projet pilote pose quatre questions, auxquelles il faudra répondre si l'on veut pérenniser l'initiative de contrôle interne.

Ces quatre questions sont les suivantes :

1. Comment animer le contrôle interne dans la durée ?
2. Quel doit être le rôle des fonctions d'inspection et de contrôle ?
3. Comment impliquer les services déconcentrés ?
4. Comment gérer les plans d'action ?

### *Comment animer dans la durée ?*

La première question porte sur l'animation de la démarche. Sur le projet pilote, l'animation a été assurée conjointement par les experts de l'OCDE, l'unité centrale de la GBO et l'unité GBO du ministère de l'Agriculture. Il ne s'agit cependant pas d'une organisation pérenne. Il faudra donc désigner la ou les structures responsables de l'animation et de la coordination des initiatives de contrôle interne.

Trois éléments seront à prendre en compte dans ce choix :

1. Il faudra que les sujets choisis correspondent aux priorités de gestion des ministres et services concernés. Autrement dit, il sera important de relier les priorités en matière de contrôle interne aux priorités tout court des ministères, ou aux objectifs définis par la démarche de GBO.
2. Il faudra pouvoir inclure dans la démarche les principaux opérationnels concernés, en évitant pour cette raison de traiter des sujets trop transversaux. Le fonctionnement en mode projet, sous forme de groupes de travail, constitués pour traiter un sujet donné dans un délai donné, a donné satisfaction. Il faudra cependant

désigner une fonction responsable d'organiser les projets, et de veiller au rythme des travaux et à la qualité des livrables.

3. Ce travail de coordination prend du temps. Actuellement, l'unité GBO a assuré le gros du travail en plus de ses tâches normales : l'élargissement de la démarche de contrôle interne ne pourra pas se faire de façon officieuse, mais imposera de dégager des ressources de façon officielle.

#### *Quel rôle pour les fonctions d'inspection/contrôle ?*

Dans le projet pilote, l'inspection générale du ministère a été impliquée. Un inspecteur a participé au groupe de travail, en accompagnant les travaux sur le sous-processus 1, en support de la sous-direction administrative du personnel. Là encore, cette implication s'est faite de façon officieuse, sans que l'inspection générale n'ait une mission d'accompagnement des projets de contrôle interne. A l'avenir, il faudra décider du rôle des inspections générales et des autres fonctions de contrôle.

- Devront-elles être systématiquement impliquées dans les initiatives de contrôle interne ?
- Doivent-elles avoir un rôle de support aux opérationnels, comme dans le projet pilote, ou d'animation et de gestion de projet ?
- Comment concilier leur implication dans le contrôle interne, et leur nécessaire indépendance pour réaliser leurs missions d'audit et d'inspection ?
- Comment devront-elles articuler leurs travaux avec ceux réalisés dans le cadre du contrôle interne ? Devront-elles par exemple moins auditer les sujets couverts par le contrôle interne ? Ou évaluer l'efficacité des initiatives de contrôle interne ?

#### *Comment impliquer les services déconcentrés ?*

La troisième question concerne les services déconcentrés. Dans le projet pilote, les CRDA ont été impliqués lors de la phase de tests, et ont fait un bon accueil à la démarche. La démarche n'a pas été vécue comme un exercice de contrôle interne, mais comme l'occasion de se pencher sur le processus de paye, de discuter des différentes façons de procéder et d'échanger sur les bonnes pratiques, avec les directions du ministère. Cela a bien fonctionné dans le cadre d'un projet pilote unique.

A terme cependant, si l'on élargit l'initiative du contrôle interne, il faudra visiter les différentes unités, coordonner les actions, animer la

démarche au niveau des services déconcentrés, qui n'ont pas les ressources et l'expertise pour le faire.

- Qui se chargera de l'animation des services déconcentrés ?
- Qui fera le lien entre les directions centrales et les services ?
- Qui assurera la coordination des projets ? Décidera des priorités ? Répondra aux questions des services déconcentrés ?

Toutes ces questions devront être abordées avant de décider d'étendre la démarche de contrôle interne.

#### *Comment gérer les plans d'action ?*

La quatrième question en suspens concerne la gestion des plans d'action. Dans le cadre du projet pilote, le groupe de travail a proposé des plans d'action. Chaque plan d'action était porté par la direction du ministère concernée par le problème. Les plans d'action ont été officiellement présentés au comité de pilotage à la fin du projet. Il n'a pas été possible d'aller jusqu'à la mise des plans d'action : il est donc trop tôt pour réaliser un retour d'expérience du projet pilote sur ce point précis.

Si l'on étend la démarche de contrôle interne, il faudra cependant gérer plusieurs plans d'action, émanant de différentes directions et sous-directions au sein d'un même ministère. Il faudra des ressources et une méthode unique pour:

- identifier les points qui nécessitent des plans d'action
- définir et proposer des plans d'action
- les valider
- les suivre et animer la démarche de mise en œuvre des plans d'action
- et, enfin, réaliser un reporting régulier au ministre.

Autrement dit, il faudra répondre aux questions suivantes :

- Faut-il une démarche spécifique pour les plans d'action du contrôle interne, ou une démarche globale, quelle que soit l'origine des actions ?
- Qui est responsable de proposer les plans d'action ?
- Qui doit les valider ?
- Qui est responsable du suivi et de l'animation des plans d'action ?

## Les suites possibles

Le bilan synthétique du projet pilote peut être présenté comme suit :

FORCES	FAIBLESSES
Réussite pour 3 des 5 sous-processus Bonne appropriation de la démarche Fonctionnement efficace du groupe de travail Support du ministre et de l'unité centrale GBO	Peu de résultats sur 2 sous-processus plus larges, hors ministère de l'Agriculture
OPPORTUNITES	RISQUES
Intérêt suscité par la démarche Initiatives des participants Liens avec la GBO et la performance	Difficulté à gérer des projets transversaux Absence de responsable et de cadre officiel Fonctionnement en mode projet provisoire

Sur la base de ce bilan, on peut définir plusieurs axes de travail pour continuer la démarche de contrôle interne.

### *Elargir graduellement la démarche*

Les résultats du projet pilote et les attentes qu'il a suscitées plaident pour la poursuite de l'initiative de contrôle interne.

Quatre axes de travail sont possibles pour poursuivre la démarche :

### Approfondir le projet en cours

Il faudrait tout d'abord approfondir le projet en cours, sur la paye du ministère de l'Agriculture. Ainsi, les participants du groupe de travail ont proposé d'organiser un séminaire réunissant les directions centrales et les services déconcentrés (CRDA), pour :

- présenter les dix bonnes pratiques identifiées
- réaliser un diagnostic de leur mise en œuvre dans les CRDA
- aider les CRDA à les mettre en œuvre.

Toujours concernant le projet pilote, il serait intéressant de suivre la mise en œuvre des plans d'action décidés.

### Traiter la paye d'autres ministères

Le deuxième axe de travail consiste à traiter le sujet de la paye, mais dans d'autres ministères. Cette solution est facile à mettre en œuvre, car une partie des travaux déjà réalisés pourrait sans doute être réutilisée.

Le ministère des Finances, via son unité GBO, a d'ailleurs commencé un projet dans ce sens.

### Lancer des projets sur les processus inachevés

Le troisième axe de travail serait de lancer des projets sur les deux points qui n'ont pas été traités complètement lors du projet pilote :

- l'administration du système de paye par le CNI
- la comptabilisation et le paiement des dépenses par les paieries.

Ces deux projets permettraient de couvrir de bout en bout l'ensemble du processus de paye, sur un périmètre beaucoup plus large que celui du ministère de l'Agriculture.

### Travailler sur d'autres dépenses du ministère de l'Agriculture

Un quatrième axe de travail serait de travailler sur d'autres natures de dépenses du ministère de l'Agriculture. L'expérience réussie du projet pilote jouerait à plein, et il serait possible de s'appuyer sur les membres du groupe de travail, et notamment de :

- Les directions et sous-directions de la DAAF, qui seraient concernées quel que soit le type de dépenses visées.
- L'unité GBO, qui serait également sans doute impliquée.

Ces quatre axes de travail sont compatibles, il est possible de travailler sur plusieurs à la fois.

Quelques soient les choix, deux conditions seront importantes :

- Il faudra maintenir une approche basée sur le volontariat, des directions et sous-directions concernées.
- Il faudra choisir des sujets bénéficiant du support du ministre concerné.

### *Renforcer le lien avec la gestion par objectifs et les indicateurs*

Pour permettre la mobilisation au niveau politique et l'implication des membres du groupe de travail, il faut choisir des sujets qui les intéressent et qui sont importants pour eux. Autrement dit, si le ministre, la hiérarchie concernée et les membres du groupe de travail ne sont pas convaincus des enjeux et de l'intérêt du sujet, le projet de contrôle interne ne donnera sans doute pas grand-chose.

La seconde recommandation est donc de sélectionner des sujets importants pour les ministères concernés. Pour cela, il pourrait être

intéressant de bien faire le lien avec la performance, en amont des projets de contrôle interne.

La sélection des projets de contrôle interne pourrait être faite en évaluant ses enjeux, par exemple suivant la grille suivante :

Objectifs et programmes concernés
Indicateurs actuels (performance)
Enjeux
Résultats attendus du projet

Pour le projet pilote, cette grille aurait pu être remplie de la façon suivante :

Objectifs et programmes concernés	Payer les agents : en temps et en heure les bons montants avec les bonnes imputations en conservant les justificatifs.
Enjeux	<b>28 000</b> agents concernés <b>524</b> millions de dinars
Indicateurs actuels (performance)	57 agents dédiés, soit <b>490</b> payes / agent Retards : Trop perçus : Contestations :
Résultats attendus du projet	Sécuriser le traitement et le paiement de la paye Diffuser les bonnes pratiques dans les CRDA

Il pourrait être intéressant de lier, autant que possible, les projets de contrôle interne avec des programmes ou missions de la GBO. Le contrôle interne serait vu comme une démarche aidant à la réalisation d'une mission.

De même, il serait intéressant d'assortir chaque projet de contrôle interne d'indicateurs de performance. Le but est de pouvoir mesurer dans la durée l'utilité de la démarche, et de pouvoir réagir rapidement en cas de dérive.

Dans le cas du projet pilote, ces indicateurs n'étaient pas disponibles, mais les indicateurs suivants auraient pu être utilisés s'ils avaient été disponibles :

Objectif	Indicateur
Payer les agents en temps et en heure	Retards de paiement : Réclamations pour retards :
Les bons montants	Réclamations sur les montants : Trop perçus : Rappels et corrections :

Avec les bonnes imputations	Erreurs identifiées :
	Dépenses non allouées :
En conservant les justificatifs	Proportion de justificatifs manquants :
	Proportion de pièces scannées :

### *Coordonner au niveau interministériel et ministériel*

La troisième recommandation est d'organiser la coordination au niveau ministériel d'une part, et interministériel d'autre part.

Les trois sous-processus sur lesquels le projet pilote a vraiment abouti concernaient de la D.A.A.F. du ministère, appuyées par l'UGBO et l'inspection générale du ministère. Par contre, les processus concernant le CNI et le CDP, qui ne dépendent pas du ministère, ont été traités de façon plus rapide. Le projet pilote n'a donc pas permis de valider la démarche sur des projets transversaux, impliquant différentes directions voire différents ministères.

Or, si l'on veut traiter des sujets à enjeux, en lien avec les programmes et missions prioritaires définis dans la GBO, il faudra bien traiter des sujets transversaux. Pour cela, il faudra décider qui doit coordonner les projets, et quelle forme doit prendre cette coordination. Le fait d'avoir un référent par ministère d'une part, et au niveau interministériel d'autre part, semble impératif.

Pour mettre en œuvre les trois recommandations ci-dessus, il faut au préalable définir la démarche à suivre et les responsabilités.

### *Garder une méthodologie simple*

La démarche suivie dans le projet pilote a volontairement été très simple, et orientée vers l'action. Elle a bien fonctionné sur trois des cinq sous-processus, et les membres du groupe de travail se la sont bien appropriée.

Si l'on veut étendre l'initiative, il faudrait, au moins dans un premier temps, garder une démarche similaire. La démarche peut éventuellement être complétée, mais il faudra veiller à ne pas la compliquer. Il est déconseillé de définir des catalogues de risques, des échelles de cotation des risques, des typologies de contrôles, des reportings sur le contrôle interne ; nous déconseillons également de créer une base de plans d'action, ce qui semble prématuré.

Il faudra par contre créer un « guide d'une démarche de contrôle interne », utilisable par tous les ministères, et expliquant les grandes étapes à suivre, les livrables à produire, et donnant quelques conseils.

Il faudra enfin désigner un référent responsable de la démarche et du guide méthodologique, au niveau interministériel. Il pourrait s'agir de l'unité centrale de la GBO, déjà impliquée dans le projet pilote, ou de la Direction Générale de la Bonne Gouvernance. Il est aussi possible de partager les responsabilités, avec :

- la Direction Générale de la Bonne Gouvernance responsable de la définition des objectifs généraux et du cadrage de l'initiative de contrôle interne
- l'unité centrale de la GBO, ou une autre structure experte, chargée de produire et mettre à jour le guide méthodologique, et d'assurer les formations.

#### *Rester en mode projet*

Une fois la démarche définie, il faudra désigner les responsables. Le projet pilote a bien fonctionné, sur une partie du périmètre fixé, sous la forme d'un projet, c'est-à-dire avec :

- des objectifs clairs
- une contrainte de délai
- un appui et des attentes au plus haut niveau
- un fonctionnement sous forme de groupe de projet.

Nous recommandons de garder cette organisation sous forme de projet, en évitant de créer des fonctions entièrement dédiées au contrôle interne, avec le risque d'un désintérêt progressif. Au contraire, nous recommandons de :

- Créer un comité de pilotage dans chaque ministère qui souhaite mettre en œuvre la démarche de contrôle interne, sur le modèle de ce qui a été fait au ministère de l'Agriculture.
- Laisser les comités de pilotage ministériels choisir les sujets sur lesquels ils veulent travailler.
- Leur faire désigner un groupe de travail, pour chaque sujet.
- Leur faire fixer des objectifs de livrables et de délais.

A chaque fois, la composition des groupes de travail pourrait suivre la logique testée lors du projet pilote, en associant :

- les collaborateurs des directions intervenant sur le sujet traité
- des membres de fonctions transversales, en support (UGBO, IG...).

### *Mettre en place des formations et reconnaître l'expertise*

La dernière recommandation porte sur les compétences et l'expertise en matière de contrôle interne. Les principaux acteurs du contrôle interne sont les collaborateurs et la ligne hiérarchique des processus concernés, et ils doivent le rester. Dans le cadre du projet pilote, certains collaborateurs ont pu :

- se former à la démarche
- acquérir la capacité de la remettre en œuvre sur un autre projet
- acquérir la capacité de former d'autres collaborateurs à la démarche.

Nous recommandons de former petit à petit une base de collaborateurs, suivant trois niveaux d'expertise :

- Un premier niveau d'expertise, qui serait donné aux membres des groupes de travail travaillant sur les différents projets de contrôle interne, après une formation initiale et la participation à un projet.
- Un deuxième niveau, donné à l'issue d'un projet réussi et d'une formation complémentaire.
- Un troisième niveau, pour les collaborateurs aptes à devenir formateurs sur la démarche de contrôle interne.

Cette organisation en trois niveaux, inspirée de la démarche « Six Sigma », pourrait avoir plusieurs avantages :

- Elle permet de constituer progressivement une base de collaborateurs maîtrisant, à des degrés divers, la démarche de contrôle interne.
- Elle valorise la participation aux projets de contrôle interne.
- Elle permet de faire appel à un nombre élevé de collaborateurs, dans de nombreux services, sans faire du contrôle interne l'apanage de spécialistes ou d'une fonction distincte.
- Elle n'impose pas de créer de nouvelles structures et de changer l'organisation, mais permet de mobiliser, au coup par coup, les compétences et l'expertise nécessaires.
- Enfin, via les différentes formations, elle permet de favoriser les échanges entre collaborateurs de directions et de ministères différents.

## Note

1. Appelé « Référentiel de Contrôle Interne » dans les modèles existants.

## *Chapitre 4.*

### **Recommandations**

### **Poursuivre l'expérimentation**

L'expérimentation menée dans le cadre du projet pilote devrait être poursuivie, avant de figer une organisation et une démarche de contrôle interne. Quatre axes de travail peuvent être envisagés :

1. Étendre le projet en cours aux CRDA.
2. Étendre le projet pilote au processus de paye d'autres ministères.
3. Aborder les deux sous-processus qui n'ont pas été traités dans le projet pilote (gestion du système informatique de paye, et processus de paiement et comptabilisation).
4. Étendre le projet à d'autres dépenses du ministère de l'Agriculture.

### **Garder une méthodologie simple dans la mise en application du contrôle interne**

Dans la phase d'expérimentation, nous recommandons de garder une méthodologie simple, très proche de celle utilisée pour le projet pilote. Elle a en effet l'avantage d'avoir fait ses preuves, d'être facile à comprendre, et de ne pas nécessiter un accompagnement extérieur important.

Le seul point sur lequel la méthodologie pourrait être renforcée concerne le lien avec la performance de la gestion et les indicateurs de performance. Choisir en premier lieu des sujets et des procédures selon lesquelles il est possible de démontrer que le contrôle interne peut contribuer à l'atteinte des objectifs de performance.

### **Former progressivement les collaborateurs à la démarche de contrôle interne**

Nous recommandons de former progressivement une base de collaborateurs rôtés à la démarche de contrôle interne, capables d'animer et de conduire des initiatives de contrôle interne dans leur ministère.

L'expérience acquise par ces collaborateurs pourrait être reconnue, comme cela se fait dans certaines démarches (démarche « Six Sigma » notamment).

Des formations de courte durée pourraient être conçues, et organisées pour les collaborateurs impliqués pour la première fois dans un projet de contrôle interne.

### **Créer un comité de pilotage et désigner la fonction chargée de l'animation de la démarche**

Quel que soit le périmètre choisi, la poursuite de l'expérimentation en matière de contrôle interne impose de désigner :

- un comité de pilotage
- une fonction responsable de définir la méthodologie, fournir les outils et le support aux collaborateurs, animer les projets et coordonner les initiatives.

La fonction GBO a joué ce rôle dans le projet pilote, elle pourrait le conserver dans la suite de la phase d'expérimentation.

A plus long terme, il faudra décider du partage de responsabilités entre la fonction GBO et les services de la Bonne Gouvernance.

### **Définir une politique de contrôle interne**

Nous recommandons de réaliser un retour d'expérience après la deuxième phase de l'expérimentation, menée sur un périmètre plus large, sur une période plus longue, et impliquant plus de collaborateurs.

Le gouvernement pourra alors définir sa politique de contrôle interne, en précisant :

- ses attentes vis-à-vis du dispositif de contrôle interne
- le périmètre à couvrir
- les délais de déploiement
- les principaux acteurs concernés par le contrôle interne, et leur rôle
- les grandes règles de prise de décision quant au dispositif de contrôle interne.

Cette politique devra définir un cadre général, et fixer des objectifs à moyen ou long terme.

## Références

- Commission Européenne (2015), Prise de position sur les systèmes de contrôle interne public au sein des 28 Etats membres de l'Union Européenne [http://ec.europa.eu/budget/pic/conference/index\\_en.cfm](http://ec.europa.eu/budget/pic/conference/index_en.cfm).
- OCDE (2016), Examen de l'OCDE sur la gouvernance publique : Le gouvernement ouvert en Tunisie, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264227170-fr>.
- OCDE (2014), Renforcer l'intégrité en Tunisie : l'élaboration de normes pour les agents publics et le renforcement du système de déclaration de patrimoine, Éditions OCDE, Paris, [www.oecd.org/mena/governance/RenforcerInt%C3%A9grit%C3%A9-9-Tunisie-%C3%89laboration-Normes-Agents-Publics.pdf](http://www.oecd.org/mena/governance/RenforcerInt%C3%A9grit%C3%A9-9-Tunisie-%C3%89laboration-Normes-Agents-Publics.pdf).
- OCDE (2014), Examen de l'OCDE du système de contrôle et d'audit en Tunisie : Gestion des risques dans les institutions publiques, Éditions OCDE, Paris, [www.oecd.org/mena/governance/Examen-OCDE-syst%C3%A8me-contr%C3%B4le-audit-Tunisie.pdf](http://www.oecd.org/mena/governance/Examen-OCDE-syst%C3%A8me-contr%C3%B4le-audit-Tunisie.pdf).
- OCDE (2013), Consolider la transparence budgétaire pour une meilleure gouvernance publique en Tunisie, OCDE, Paris, <http://www.oecd.org/mena/governance/Consolider-la-transparence-budgetaire-pour-une-meilleure-gouvernance-publique-en-Tunisie.pdf>.
- OCDE (2013), « Turkey Priorities Report 2013 », SIGMA Country Assessment Reports, No. 2013/01, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/5jz2rql7npg3-en>.
- OCDE (2011), Contrôle et audit internes : Assurer l'intégrité et la responsabilité du secteur public, OCDE, Paris, <https://www.oecd.org/governance/47638948.pdf>.
- Le référentiel intégré de contrôle interne, mis à jour publiée en mai 2013 par Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) ([www.coso.org/guidance.htm](http://www.coso.org/guidance.htm)) : un référentiel comportant dix-sept principes qui correspondent aux concepts fondamentaux associés à

chaque composante. Tous ces principes étant directement dérivés des différentes composantes, une entité peut mettre en œuvre un contrôle interne efficace en les appliquant tous.

Le modèle des trois lignes de Maîtrise pour une meilleure performance de l'Institute of Internal Auditors, publié en 2013 par l'IFACI et l'AMRAE [www.amrae.fr/sites/default/files/fichiers\\_upload/2013\\_AMRAE\\_IFACI\\_PP\\_1709\\_0.pdf](http://www.amrae.fr/sites/default/files/fichiers_upload/2013_AMRAE_IFACI_PP_1709_0.pdf).

Le référentiel Enterprise Risk Management ERM sur le management des risques publié en 2004 par Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) [www.coso.org/guidance.htm](http://www.coso.org/guidance.htm): un référentiel pour la conception, la mise en place et le pilotage, ainsi que l'évaluation de l'efficacité de la gestion des risques.

Le référentiel pour la pratique de l'audit interne, mise à jour publiée en 2015, de l'Institute of Internal Auditors (IIA), traduit en français par l'Institut des auditeurs et des contrôleurs internes (IFACI) [www.ifaci.com/bibliotheque/bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/referentiel-international-de-l-audit-interne-149.html](http://www.ifaci.com/bibliotheque/bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/referentiel-international-de-l-audit-interne-149.html).

Compendium des systèmes de contrôle interne publics des Etats Membres de l'Union Européenne – Edition de 2014, [http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index\\_en.cfm](http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index_en.cfm).

Compendium des systèmes de contrôle interne publics des Etats Membres de l'Union Européenne – Edition de 2014, [http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index\\_en.cfm](http://ec.europa.eu/budget/pic/compendium/index_en.cfm), et Le guide des bonnes pratiques de la gestion de l'argent public publié par le HM Treasury en juillet 2013 et mis à jour en août 2015, [www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/454191/Managing\\_Public\\_Money\\_AA\\_v2\\_-jan15.pdf](http://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/454191/Managing_Public_Money_AA_v2_-jan15.pdf).

Inspection Générale des Finances, « Rapport de la mission de compraisons internationales relative à l'audit et à l'évaluation dans les administrations de cinq pays de l'OCDE et de la Commission Européenne » (2008) <http://www.igf.finances.gouv.fr/files/live/sites/igf/files/contributed/IGF%20internet/2.RapportsPublics/2008/2008-M-052.pdf>.

Ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat : La structuration de la politique de contrôle et d'audit internes de l'État (2010).

INTOSAI (2004), « Lignes directrices de l'INTOSAI relatives aux normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public » [www.intosai.org/fr/documents/intosai.html](http://www.intosai.org/fr/documents/intosai.html).

- Handbook on Managing public money publié par le HM Treasury en juillet 2013 et mise à jour en août 2015  
[www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/454191/Managing\\_Public\\_Money\\_AA\\_v2\\_-jan15.pdf](http://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/454191/Managing_Public_Money_AA_v2_-jan15.pdf).
- Le Cadre stratégique de gestion du risque du 27 août 2010 Secrétariat du conseil de Trésor du Canada  
[www.tbs-sct.gc.ca/pol/doc-fra.aspx?id=19422&section=text](http://www.tbs-sct.gc.ca/pol/doc-fra.aspx?id=19422&section=text).
- Ministère de l'Économie et des Finances ([www.performance-publique.budget.gouv.fr](http://www.performance-publique.budget.gouv.fr)) et le secrétariat d'Etat, chargée de la Réforme de l'Etat et de la Simplification, auprès du Premier ministre  
[www.action-publique.gouv.fr/chai/presentation-chai](http://www.action-publique.gouv.fr/chai/presentation-chai).
- La Politique sur le contrôle interne du 1er avril 2009 Secrétariat du conseil de Trésor du Canada [www.tbs-sct.gc.ca/pol/doc-fra.aspx?id=15258](http://www.tbs-sct.gc.ca/pol/doc-fra.aspx?id=15258).
- Loi n°5018 d'avril 2012 portant sur le système de gestion et de contrôle des finances publiques (Public Financial Management and Control law – PIFC)
- Le Rapport d'évaluation de l'OCDE/SIGMA de mai 2013 sur les priorités de la Turquie.
- Secrétariat du conseil de Trésor du Canada (s.d),  
[www.canada.ca/fr/secretariat-conseil-tresor/index.html](http://www.canada.ca/fr/secretariat-conseil-tresor/index.html)
- Service Public Fédéral (SPF) Budget et Contrôle de gestion du ministère du Budget.

## Glossaire

**L'activité d'audit interne :** Assurée par un service, une division, une équipe de consultants ou tout autre praticien, c'est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. L'activité d'audit interne aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de gouvernement d'entreprise, de management des risques et de contrôle, en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. Le Contrôle interne : Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité.

**L'audit externe :** L'audit externe est une activité externe et indépendante qui vise à formuler un avis sur la conformité des états financiers avec les règles et réglementations comptables, et sur le fait que ces états financiers donnent une image fidèle et sincère de la réalité. La certification des états financiers est une obligation légale. Dans le secteur public, l'audit externe est généralement effectué par les institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC).

**L'appétence pour le risque :** Niveau de risque qu'une organisation est prête à accepter.

**Le Comité d'audit :** Un comité d'audit est composé de membres indépendants de la direction exécutive de l'entité, et est chargé de procéder à un examen indépendant du contrôle interne, de la gestion des risques et de la fonction d'audit interne, notamment le contrôle de l'indépendance de la fonction d'audit interne.

**La conformité :** L'adhésion aux règles, plans, procédures, lois, règlements, contrats ou autres exigences.

**Le contrôle (dispositifs de contrôle) :** Toute mesure prise par le management, le Conseil et d'autres parties afin de gérer les risques et d'accroître la probabilité que les buts et objectifs fixés seront atteints. Les

managers planifient, organisent et dirigent la mise en œuvre de mesures suffisantes pour donner une assurance raisonnable que les buts et objectifs seront atteints.

**L'environnement de contrôle :** L'attitude et les actions du Conseil et du management au regard de l'importance du (dispositif de) contrôle dans l'organisation. L'environnement de contrôle constitue le cadre et la structure nécessaires à la réalisation des objectifs primordiaux du système de contrôle interne. L'environnement de contrôle englobe les éléments suivants :

- intégrité et valeurs éthiques
- philosophie et style de direction
- structure organisationnelle
- attribution des pouvoirs et responsabilités
- politiques et pratiques relatives aux ressources humaines
- compétence du personnel.

**La gouvernance :** est un système de contrôle et d'orientation au niveau institutionnel qui définit les responsabilités, les droits et les relations entre toutes les catégories concernées et les règles et les procédures nécessaires pour prendre des décisions rationnelles relatives à chaque département. Ce système appuie l'égalité, la transparence, la redevabilité et renforce la confiance et la crédibilité dans l'environnement de travail.

**IFACI :** L'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes constitue l'Institut Français de l'IIA.

**IIA :** Fondé en 1941, l'Institute of Internal Auditors (IIA) est une association professionnelle internationale. L'IIA est le porte-parole au niveau international de la profession de l'audit interne ; il en est l'autorité et la référence reconnue et le principal défenseur et éducateur. Les membres travaillent dans les secteurs de l'audit interne, de la gestion des risques, du gouvernement d'entreprises, du contrôle interne, de l'audit des technologies de l'information, de l'éducation et de la sécurité.

**L'intégrité :** est le système de valeurs portant sur la sincérité, la probité, la loyauté et le dévouement de l'agent public dans l'accomplissement de son travail et ce, afin de préserver l'image de l'organisme auquel il appartient et le droit des citoyens d'obtenir les informations nécessaires par rapport aux actes des organismes publics.

**INTOSAI :** L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) regroupe à l'échelle mondiale les institutions supérieures de contrôle des finances publiques des

pays membres. L'INTOSAI est une organisation autonome, indépendante et apolitique. C'est une organisation non gouvernementale avec statut consultatif spécial, et l'organisation professionnelle du contrôle externe des finances publiques. Elle offre un cadre institutionnel aux institutions supérieures de contrôle pour le transfert et l'enrichissement des connaissances afin d'améliorer à l'échelle internationale le contrôle externe et d'accroître la compétence professionnelle.

**Le management (gestion) des risques :** Processus visant à identifier, évaluer, gérer et piloter les événements éventuels et les situations pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation.

**Le processus de contrôle :** Les règles, procédures et activités faisant partie d'un cadre de contrôle interne, conçues pour assurer que les risques sont contenus dans les limites de tolérance fixées par le processus de management des risques.

**La redevabilité :** est le devoir qui incombe aux responsables publics, nommés ou élus, de présenter des rapports périodiques portant sur les résultats de leurs travaux et le degré de leur efficacité dans la mise en œuvre.

**La reddition des comptes :** est l'obligation de ceux qui exercent des emplois publics à assumer la responsabilité légale, administrative ou morale de leurs décisions et de leurs actions et ce, en ce qui concerne aussi bien la reddition de comptes horizontale (responsabilité du fonctionnaire public devant d'autres structures homologuées) ou verticale (responsabilité du fonctionnaire public devant ses électeurs, la structure dont il relève et vis-à-vis des citoyens).

**Le Référentiel international de l'audit interne :** Le Référentiel international de l'audit interne est le cadre conceptuel qui structure les lignes directrices édictées par l'IIA ; ces lignes directrices sont soit obligatoires, soit fortement recommandées.

Le Référentiel, ou normes, comprend

- la définition de l'audit interne
- le code de déontologie de l'IIA
- les Normes Internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne
- des prises de position, des guides des pratiques et des modalités pratiques d'application.

**Le risque :** Possibilité que se produise un événement qui aura un impact sur la réalisation des objectifs. Le risque se mesure en termes de conséquences et de probabilité.

**La transparence :** est l'intelligibilité au sein d'un organisme public et dans la relation avec les citoyens (bénéficiaires du service ou bailleurs de fonds) ainsi que l'accessibilité des procédures, des buts et des objectifs.

Sources : Cadre de Référence International des Pratiques Professionnelles de l'Audit Interne publié en 2012 et mis à jour en 2015, de l'Institute of Internal Auditors (IIA), traduit en français par l'Institut des auditeurs et des contrôleurs internes (IFACI) et le Référentiel intégré du contrôle interne (COSO publié en 2013 par la Treadway Commission.

Définitions fournies par les glossaires des rapports suivants de l'OCDE: Contrôle et audit internes : Assurer l'intégrité et la responsabilité du secteur public (2011) et Renforcer l'intégrité en Tunisie : l'élaboration de normes pour les agents publics et le renforcement du système de déclaration du patrimoine (2014).