GUIDE D'AUDIT

LES CAHIERS DE LA RECHERCHE

L'audit interne et le management des collectivités territoriales

La cartographie des risques

Réalisé par une Unité de Recherche de l'IFACI

IFACI Institut de l'Audit Interne

GUIDE D'AUDIT

L'audit interne et le management des collectivités territoriales

La cartographie des risques

Réalisé par une Unité de Recherche de l'IFACI

IFACI Institut de l'Audit Interne

IFACI – Paris – Mai 2006

ISBN : 2-915051-15-1

Toute représentation ou reproduction, intégrale ou partielle, faite sans le consentement de l'auteur, ou de ses ayants droits, ou ayants cause, est illicite (loi du 11 mars 1957, alinéa 1er de l'article 40). Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait une contrefaçon sanctionnée par les articles 425 et suivants du Code Pénal.

REMERCIEMENTS

L'IFACI tient tout particulièrement à remercier les participants de l'Unité de Recherche qui ont conçu et rédigé ce cahier :

- **Patrick Bouchardon,** Délégué à l'Evaluation des Politiques et à l'Audit, Conseil Général des Hauts de Seine ;
- **Jean Baptiste Gamas,** Chef de projet, IFACI ;
- **Dominique Jamois,** Senior Manager, Ernst & Young ;
- **Brigitte Joseph-Jeanneney,** Directrice Générale de l'Inspection Générale, Ville de Paris;
- **Danièle Lamarque,** Chef du Service des Relations Internationales et des Affaires Européennes, Cour des Comptes ;
- **Marie Noëlle Le Kervern,** Chargé de mission Audit et Evaluation, Conseil Général Ille et Vilaine ;
- **Barbara Leroy,** Auditeur interne, Direction des Ressources Humaines et de l'Organisation, Communauté Urbaine de Lille ;
- **Elodie Portelli,** Chef du Centre Audit Interne, Mission de l'Inspection Générale et de l'Audit, Communauté Urbaine de Bordeaux ;

Merci également à **Michel Fautrat,** Consultant, pour sa relecture avisée et sa contribution aux échanges ayant conduit à l'élaboration de ce cahier.

Louis Vaurs

Délégué Général

SOMMAIRE

INTRODUCTION 7

L'AUDIT INTERNE DANS LES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES 9

1. Fondement de la nécessité de mettre en place l'audit interne au sein des collectivités territoriales 9
2. Les pratiques actuelles, la spécificité de l'audit interne dans les collectivités territoriales 14
3. L'utilité d'une cartographie des risques 15

MÉTHODOLOGIE D'ÉLABORATION DE LA CARTOGRAPHIE DES RISQUES ... 17

1. Les différentes approches 19
2. L'analyse par les processus dans le cadre d'une démarche descendante 20
   - 2.1 Identification et validation des processus et sous processus 20
   - 2.2 Evaluation des risques 21
   - 2.3 Hiérarchisation des risques 23
   - 2.4 Cartographie des risques 24
3. Exemples 25
   - 3.1 Types de processus pouvant être identifiés par un Département 25
   - 3.2 Exemple de risques liés à un sous processus 28
   - 3.3 Exemple de risques liés aux Systèmes d'information 29
   - 3.4 Exemple de risques liés à la gestion d'un parc automobile 30

CONCLUSION 33

ANNEXES 34

Glossaire 35

Bibliographie 39

INTRODUCTION

Les dernières lois de décentralisation amènent les collectivités territoriales à exercer aujourd'hui des compétences toujours plus nombreuses, dans les secteurs les plus divers. Cet élargissement des compétences s'accompagne de risques d'autant plus forts que le niveau et la pérennité des financements de l'Etat demeurent incertains :

- Risques humains : en cas de défaillance dans la protection des personnes et de problèmes liés à la sécurité, l'hygiène, la santé ou l'environnement.
- Risques financiers : liés plus particulièrement aux modalités de financement externe des activités et aux lignes de trésorerie. Ils peuvent également résulter d'une mauvaise évaluation a priori d'une opération d'investissement ou bien encore d'un mauvais suivi des organismes subventionnés.
- Risques juridiques voire judiciaires, liés par exemple à la passation des marchés publics, aux délégations du service public, aux liens entretenus avec les associations.

⇨ **Tous ces risques convergent vers le risque politique ou médiatique qui peut mettre en cause la pérennité des équipes en place et de leurs politiques.**

Par ailleurs, la mise en place de la LOLF[1], qui fait passer l'Etat d'une logique de moyens à une logique de résultats, se répercutera également à court terme sur les collectivités territoriales. C'est toute la culture de l'administration qui va s'en trouver bouleversée.

Une cartographie des risques constitue le préliminaire indispensable à toute politique de gestion des risques. L'élaboration et le développement du contrôle interne s'appuieront sur cette cartographie des risques, base indispensable pour mettre en œuvre les outils de maîtrise des risques.

Comment définir ce qu'est un risque, un dispositif de contrôle interne et une cartographie des risques ? C'est l'objectif que s'est donné le groupe de travail constitué d'auditeurs issus de collectivités territoriales. Ils ont mis en commun leurs différentes approches ou expériences et ont rédigé un document dont l'ambition est d'apporter des conseils pratiques aux auditeurs internes.

Les auditeurs pourront y trouver des éléments leur permettant de participer à l'élaboration d'une cartographie des risques et/ou au développement du contrôle interne au sein de leur organisation, et de bâtir un plan annuel ou pluriannuel d'audit prenant appui sur la cartographie des risques.

[1] *Loi Organique relative aux Lois de Finances (promulguée le 1er août 2001 et mise en application le 1er janvier 2006)*

Le résultat de nos travaux n'a pas la prétention d'être « un support méthodologique » incontournable. En effet, la méthodologie, qui sera mise en œuvre en vue de la constitution d'une cartographie des risques et de l'implantation d'un système de contrôle interne, devra être adaptée à la culture de la collectivité, aux moyens disponibles et au savoir-faire des personnes en charge du projet.

Nous avons privilégié la « façon de faire », par rapport au « résultat final », qui dépend surtout d'une « volonté de faire » et nous souhaitons que cette approche concrète permette une démarche de progrès pour une bonne maîtrise des risques au bénéfice des administrés, des élus et du personnel territorial.

L'AUDIT INTERNE DANS LES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

1- Fondement de la nécessité de mettre en place l'audit interne au sein des collectivités territoriales

« La société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration »

L'article 15 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen du 26 Août 1789 nous rappelle cette obligation d'une administration de rendre compte. Cette obligation concerne aussi bien les services de l'Etat que les collectivités territoriales qui s'administrent librement depuis la loi du 2 Mars 1982.

Cette obligation de rendre compte peut s'effectuer de deux manières.

Tout d'abord en **externe**, grâce aux Chambres Régionales et Territoriales des Comptes. Celles-ci examinent les comptes mais effectuent également une étude approfondie de la gestion des collectivités territoriales.

Cependant, la périodicité de ces contrôles est de 4 voire 5 ans, ce qui semble insuffisant pour exercer un contrôle rigoureux de l'activité d'une collectivité locale.

Aussi, apparaît-il nécessaire de rendre compte d'une deuxième manière : par la **voie interne.**

L'audit interne prend ainsi tout son sens.

En l'absence de textes spécifiques, les services d'audit interne des collectivités ont construit leur légitimité sur des acquis récents en termes de contrôle et de recherche d'efficacité (contrôle des marchés publics, évaluation des politiques publiques…).

Audit et contrôle internes, fonction organisation et méthodes sont des notions encore émergentes dans les collectivités territoriales mais elles tendent à s'ancrer dans les pratiques et les organigrammes, là où, il y a peu de temps encore, les collectivités avaient recours à des consultants ou experts externes, ou ne faisaient même aucun contrôle.

Les méthodes empruntent à la fois aux procédures des corps de contrôle, notamment des juridictions financières, et aux normes de l'audit interne en vigueur dans le secteur privé et notamment dans la banque. Ce sont entre autres une programmation annuelle ou triennale, l'investigation sur pièces et sur place ainsi qu'une procédure contradictoire donnant lieu à un échange avant remise du rapport définitif.

Pour mettre en œuvre l'audit interne et l'audit des satellites, organismes associés à la collectivité ou financés majoritairement par elle, ces services se bâtissent des méthodes et se fondent sur les quelques textes de référence. Ces textes sont rares et les principales obli-

gations s'appliquent essentiellement au contrôle des associations et organismes financés par la collectivité, ainsi qu'au respect de certaines procédures :

- ***Obligation de contrôler les associations subventionnées et organismes rattachés à la collectivité (article L 1611-4 du Code général des collectivités territoriales ; décret-loi du 30 octobre 1935)***

Les « associations, œuvres et entreprises subventionnées » peuvent être soumises au contrôle des délégués de la collectivité qui leur a accordé une subvention. Tous les groupements, associations, œuvres ou entreprises privées qui ont reçu dans l'année en cours une ou plusieurs subventions sont tenus de fournir à l'autorité qui a mandaté la subvention, des comptes certifiés ainsi que tout document faisant connaître les résultats de son activité (sans intervention obligée d'un commissaire aux comptes).

Le **défaut de contrôle** est un **risque juridique** à part entière : « *Toute association, œuvre ou entreprise ayant reçu une subvention peut être soumise au contrôle des délégués de la collectivité qui l'a accordée. Tous groupements, associations, œuvres ou entreprises privées qui ont reçu dans l'année en cours une ou plusieurs subventions sont tenus de fournir à l'autorité qui a mandaté la subvention une copie certifiée de leurs budgets et de leurs comptes de l'exercice écoulé, ainsi que tous documents faisant connaître les résultats de leur activité.* »

Le défaut de contrôle est susceptible d'engager la responsabilité de la collectivité publique pour faute lourde (CE, 6 juillet 1973, Min. des fin. c/ Gomel). De la même façon, le défaut de reddition des comptes peut être sanctionné par le juge financier.

Comme il ne s'agit pas à proprement parler d'un audit interne, l'intervention des délégués de la collectivité est encadrée et limitée aux « résultats de l'activité », le versement de la subvention pouvant être subordonné à la production d'éléments probants. Il n'est pas possible en revanche d'exiger d'autres informations telles que la liste nominative des adhérents de l'association (CE 28 mars 1997, Solana, req. n°182912).

- ***Obligation pour les Départements de contrôler les établissements et services sociaux et médico-sociaux***

La loi 2002-2 du 2 janvier 2002 a renforcé et rénové le contrôle des établissements et services sociaux et médico-sociaux relevant d'une autorisation de création du Président du Conseil général. L'article L133-2 du Code de l'action sociale et des familles (CASF) donne donc aux agents habilités par le Président du Conseil général, compétence pour contrôler le respect des règles relatives à l'aide sociale du Département ; ces agents exercent également un pouvoir de contrôle dit « technique » sur les institutions.

- ***Obligation du respect du principe contradictoire***

L'article 24 de la loi du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations prévoit que les décisions individuelles n'interviennent qu'après que la personne intéressée a été mise à même de présenter des observations écrites et, le cas échéant, sur sa demande, des observations orales.

Cette pratique du contradictoire qui est mise en œuvre par tous les corps de l'Etat est inscrite dans les normes de la profession de l'audit interne.

On peut donc considérer que cette obligation s'applique au service d'audit d'une collectivité, lorsque celui-ci rend un rapport sur une association ou un organisme. L'audité doit avoir la faculté de répondre à l'auditeur qui doit intégrer les observations faites par celui-ci, quitte à les réfuter.

- ***Obligation de contractualiser avec les tiers associatifs au-delà de 23 000 euros***

La loi du 12 avril 2000 étend aussi l'accès du citoyen aux documents administratifs et impose aux collectivités plus de transparence dans leur action et notamment en direction du monde associatif. L'article 10 de cette loi confirme la volonté du législateur d'améliorer la transparence des relations entre les collectivités et les organismes de droit privé bénéficiant de subventions publiques.

Ainsi, la collectivité qui finance une association à hauteur de plus de 23 000 euros (seuil fixé par le décret n° 2001-495 du 6 juin) a désormais l'obligation de conventionner avec cette association.

La nouveauté essentielle du texte réside dans la précision des modalités entourant la justification de l'emploi des fonds publics au travers d'un compte-rendu financier.

Ce nouvel outil légal d'information financière vient utilement renforcer les moyens dont dispose la collectivité pour procéder au contrôle des fonds publics employés par l'organisme bénéficiaire. Il l'oblige dans ce sens à se doter d'un bon outil de contrôle interne et de procédures adéquates.

- ***Obligation de transmission au procureur de la République***

L'article 40 alinéa 2 du Code de procédure pénale, prévoyant l'obligation de porter à connaissance du procureur de la République tout fait pouvant donner lieu à infraction pénale s'applique à tout agent public par définition, tout particulièrement à l'auditeur interne dans le cadre de certaines de ses missions.

La fonction d'audit interne d'une collectivité locale, qui peut être considérée comme externe vis-à-vis de leurs satellites et des associations subventionnées, est à la fois légitimée et encadrée et ce, bien qu'elle doive adapter sa méthode aux spécificités du secteur public.

Pour les collectivités territoriales, la définition de l'audit interne pourrait être celle élaborée par la Communauté urbaine de Bordeaux, en adaptant celle proposée par l'IFACI (cf. glossaire) :

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui contribue à donner à une collectivité locale une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour sécuriser et améliorer le fonctionnement de cette collectivité locale.

Il l'aide à atteindre ses objectifs et contribue à optimiser l'usage des ressources en présence, en évaluant, par une méthode systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle interne, et de gestion publique, en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité, propositions qui seront à mettre en œuvre par les personnes concernées. »

Cette définition met l'accent sur la notion de gestion publique et de participation des agents à la mise en œuvre des recommandations.

Du fait d'une culture « service public» importante, l'intégration de la fonction audit interne peut se faire dans une démarche de progrès avec la forte implication des agents territoriaux aux décisions qui les concernent.

Voici donc une liste des étapes à ne pas manquer dans la mise en place d'une fonction d'audit interne au sein d'une collectivité locale :

⇨ Etape 1 : S'assurer d'un rattachement garantissant l'indépendance des auditeurs

L'audit interne doit se situer au minimum dans un service rattaché directement au Directeur Général des Services. Cette position lui garantit de pouvoir auditer toute la structure.

Un rattachement au Maire ou au Président de la collectivité est aussi possible : s'il a l'avantage du poids qu'il peut lui donner, le risque d'être connoté politiquement peut entacher, au moins en apparence, le caractère objectif et impartial de l'audit interne. Ce rattachement à l'exécutif peut justifier la mise en place d'un véritable statut de l'auditeur interne, lui garantissant son indépendance.

Pour les petites collectivités, un partage des services d'audit serait une solution à explorer.

⇨ Etape 2 : Informer et communiquer sur la mise en place d'une fonction d'audit interne par la création d'une charte de l'audit

La charte d'audit définit la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne. Elle relate les droits mais aussi les devoirs des auditeurs envers les audités. Elle désacralise en quelque sorte cette fonction et permet par la suite à l'auditeur d'être jugé sur le respect de son application de la charte. Elle peut utilement se baser sur les normes professionnelles de l'audit interne.

⇨ Etape 3 : Rendre compte des missions devant les responsables concernés

Il est indispensable que l'auditeur interne rende compte de ses missions directement devant les responsables concernés : cela permet d'engager un dialogue nécessaire à la mise en place des recommandations.

Cela suppose que les auditeurs soient à l'écoute de cette culture spécifique qui se caractérise par la recherche de l'adhésion des différents acteurs chargés de la mise en œuvre du plan d'actions et l'intègrent, dans la méthode d'audit et dans l'élaboration de ses outils. Sinon, les recommandations risquent fort de n'être jamais mises en œuvre.

⇨ Etape 4 : Organiser la diffusion des rapports d'audit

Le rapport d'audit une fois terminé appartient à son commanditaire. Celui-ci décide du plan de diffusion.

A titre d'exemple, la Ville de Paris diffuse sur le site Internet de la Ville tous les rapports de l'Inspection Générale juridiquement communicables, éventuellement après avoir sollicité l'avis de la C.A.D.A (Commission d'Accès aux Documents Administratifs). Cela va dans le sens de plus de transparence, mais il est indispensable de garantir l'anonymat des personnes physiques (loi Informatique et Liberté du 6 janvier 1978).

⇨ Etape 5 : Suivre la mise en œuvre des recommandations

Il entre dans les missions du service d'audit interne, une fois l'audit achevé, d'effectuer un suivi régulier de la mise en œuvre des recommandations retenues. Pour cela, il met en place un système de surveillance de la suite donnée aux résultats des audits. Il peut être amené à demander aux audités les pièces nécessaires à cette évaluation et il peut également proposer au commanditaire un audit de suivi.

⇨ Etape 6 : Rendre compte aux élus

Ces derniers sont de plus en plus demandeurs d'une part d'un retour d'information sur les missions réalisées et d'autre part de la possibilité qui pourrait leur être offerte de diligenter directement des missions d'audit. Cette possibilité est à étudier tout en garantissant que l'audit interne reste indépendant, impartial et objectif.

⇨ Etape 7 : Entretenir une relation privilégiée avec le comptable public

La multiplication récente des conventions de service comptable et financier donne l'occasion aux auditeurs internes des collectivités de réaliser des missions en partenariat avec les auditeurs du Trésor Public. L'auditeur trouve ainsi avec les comptables publics une même culture du contrôle et de la connaissance de la collectivité qu'il est nécessaire de partager pour renforcer d'éventuels dispositifs communs de contrôle interne.

⇨ Etape 8 : Travailler en partenariat avec les Chambres Régionales et Territoriales des Comptes

La fonction d'audit interne naît souvent de recommandations des Chambres Régionales des Comptes. Il est indispensable que les travaux de ces deux entités s'enrichissent mutuellement. L'audit interne viendra auditer la mise en œuvre des recommandations faites par les Chambres. Celles-ci, de leur coté, s'appuieront sur les rapports d'audit effectués en interne pour adapter leurs contrôles et tenir compte des progrès réalisés par la collectivité.

L'audit interne peut même effectuer des recommandations « préventives » sur la base des rapports rendus par les Chambres Régionales des Comptes sur des collectivités comparables.

2- Les pratiques actuelles, la spécificité de l'audit interne dans les collectivités territoriales

Il est intéressant de mesurer l'évolution de la fonction d'audit interne durant les dernières années en considérant, dans un premier temps, l'enquête menée en 2001 par la Communauté Urbaine de Bordeaux (CUB), auprès d'un échantillon de 54 collectivités territoriales (Communes, Communautés Urbaines, Départements et Régions) dont la moitié d'entre elles ont répondu :

Pour 48 % des répondants, la fonction d'audit interne existe depuis peu de temps, moins de 5 ans, et se trouve rattachée le plus souvent à la Direction Générale des Services.

Dans les Départements et Régions interrogés, l'audit interne peut relever également de l'Inspection Générale des Services.

L'équipe d'auditeurs est généralement réduite à une seule personne et, dans 80 % des cas, se trouve hébergée par un service effectuant d'autres missions : Contrôle de Gestion, Evaluation des politiques publiques, Qualité … .

Ces résultats sont comparables à ceux d'une enquête menée par l'IFACI en 1995, auprès de 214 collectivités territoriales.

Par ailleurs, le ratio du nombre d'auditeurs par rapport au nombre d'agents s'élève en moyenne à 1 pour 2 000 personnes. A titre de comparaison, selon l'enquête menée par l'IFACI en 2005 sur l'audit interne en France, les autres secteurs économiques ont aujourd'hui un ratio de près de 3 auditeurs internes pour 1 000 personnes.

Mais qu'en est-il aujourd'hui ? Pour répondre à cette question et connaître plus spécifiquement la place de l'audit interne dans les collectivités territoriales, le Cabinet Ernst & Young, a réalisé, en 2005, une enquête sur « Les pratiques du contrôle interne dans le secteur public » auprès de différentes organisations publiques. L'échantillon comprenait notamment 265 collectivités territoriales (Communes, Départements et Régions) dont 78 % ont répondu.

Parmi les réponses des collectivités, les points marquants relatifs à l'audit interne sont les suivants :

- **La fonction d'audit interne est encore peu répandue :** 38 % des répondants déclarent l'avoir mise en œuvre, et, comme déjà relevé par l'enquête 2001 de la CUB, c'est majoritairement le contrôle de gestion qui prend en charge les missions d'audit interne. Seuls 17 % des répondants ont déclaré avoir un service d'audit interne ou un service d'inspection. Ils étaient 13 % selon l'enquête IFACI de 1995.

  Quand la fonction d'audit interne existe, les missions assurées concernent essentiellement : l'audit des satellites (56 % des réponses), l'évaluation des politiques publiques (47 % des réponses) et l'audit des informations financières (44 % des réponses).

  Les effectifs dédiés à l'audit sont encore restreints. Dans la grande majorité des collectivités ayant créé une fonction d'audit interne, l'effectif de ce service est inférieur à 5 personnes (78 % des réponses) voire à 3 personnes (45 % des réponses).

Quant à la place du contrôle interne, l'enquête a révélé les points essentiels suivants :

- **les décideurs, élus et dirigeants, sont très majoritairement convaincus, de l'utilité du contrôle interne** pour s'assurer du respect des objectifs prioritaires : mise en œuvre effective et efficace des décisions de politiques publiques, respect de la réglementation, bonne gestion interne des services, fiabilité de l'information.
- **les élus et le management sont de plus en plus convaincus par la nécessité de mettre en œuvre un contrôle interne** mais l'adhésion des collaborateurs reste à construire.
- **le niveau de déploiement des cinq composantes[1] du contrôle interne est globalement faible,** notamment en ce qui concerne :
  - l'évaluation des risques : 59 % des répondants n'ont pas effectué de première évaluation des principales zones de risque de leur organisation ;
  - l'information et la communication : 61 % des répondants jugent ce point peu ou pas développé ;
  - le dispositif de pilotage du contrôle interne, permettant d'évaluer la qualité du fonctionnement du contrôle interne, via notamment la réalisation de missions d'audit interne : 77 % des répondants le considèrent comme peu ou pas développé.

En conclusion, l'utilité du contrôle interne est bien reconnue mais le déploiement de ses différentes composantes reste encore partiel. En particulier, les moyens permettant d'en assurer la maîtrise sont encore peu répandus : mise en place d'un processus de management des risques, mise en place d'un processus de contrôle et de gouvernance, audit interne …

Par contre, le rôle de l'audit interne est encore mal appréhendé. C'est d'autant plus préjudiciable qu'il est chargé de s'assurer de l'efficacité du dispositif de contrôle interne existant et de faire des propositions pour améliorer son fonctionnement. En considérant la place éminente qu'a prise la fonction d'audit interne dans le secteur privé et son récent développement dans l'administration de l'Etat, on peut penser qu'il en ira très rapidement de même dans les collectivités territoriales.

3- L'UTILITÉ D'UNE CARTOGRAPHIE DES RISQUES

Ce qui apparaît d'emblée dans le secteur public local, c'est la diversité des métiers et des compétences. Cette variété implique aussi une complexité des domaines d'intervention et donc un ensemble de risques.

La mise en œuvre du contrôle interne, qui permet d'éviter les dérapages financiers, mais aussi juridiques, judiciaires ou encore médiatiques, **repose sur une bonne évaluation des risques.** Elle nécessite la réalisation d'une cartographie des risques pour les collectivités territoriales en préalable à une bonne maîtrise des risques. La cartographie des risques, mise à jour périodiquement, est un élément à part entière du dispositif de contrôle interne.

[1] *Selon le COSO, les 5 composantes d'un dispositif de contrôle interne sont les suivantes : Environnement de contrôle, Evaluation des risques, Activités de contrôle, Information et Communication, Pilotage (cf. La pratique du contrôle interne – COSO Report I, édité par IFACI-PricewaterhouseCoopers)*

L'élaboration d'une cartographie des risques repose sur le constat suivant : existence de risques liés aux compétences et métiers des collectivités territoriales mais aussi aux processus verticaux et transversaux, opérationnels ou de support.

La démarche suivante peut être mise en œuvre :

1) Recenser les risques prévisibles de manière exhaustive.

2) Effectuer une hiérarchisation des risques, à partir de cette liste.

3) Une fois la hiérarchie établie, recenser et apprécier l'efficacité des dispositifs de contrôle interne existants, autrement dit l'ensemble des dispositifs et sécurités qui ont été mis en place de manière générale ou au niveau de chaque service pour maîtriser ces risques (ex : circuit de validation de signature, séparation des tâches, etc.).

Les étapes de cette démarche donnent une première vision du degré de maîtrise des risques de la collectivité. Elles permettent d'identifier les zones d'absence de contrôle interne ou de contrôle interne défaillant.

Ainsi, deux types d'interventions vont alors pouvoir être menés :

- Une action permanente et récurrente visant à mettre en place dans la collectivité les processus et dispositifs de contrôle interne en fonction des priorités énoncées plus haut. Cela peut passer par des actions de type démarche qualité ou approche par processus.

- Des actions ponctuelles et périodiques de type audits internes, où l'auditeur viendra s'assurer que les dispositifs de contrôle interne sont mis en œuvre, sont efficaces et qu'ils permettent de maîtriser les risques. Ces actions sont programmées dans le cadre d'une planification annuelle ou pluriannuelle d'audit fondée sur la cartographie des risques préalablement établie.

Pour l'audit interne, la cartographie des risques est donc la base essentielle de la planification des missions mais les commanditaires (élus et Direction générale) peuvent également demander des missions d'audit non prévues initialement dans le plan.

Facteurs de réussite pour la réalisation d'une cartographie des risques :

- Engagement de la Direction générale et de l'ensemble des directions.

- Réalisation de la cartographie des risques par les services opérationnels avec l'assistance éventuelle des auditeurs. Il est effet essentiel que ces services s'approprient cette démarche de manière participative.

- Evaluation par l'auditeur, à l'issue de sa mission, du niveau de risque résiduel résultant des actions correctives mises en place par la structure auditée, ce qui permet de mettre à jour et d'enrichir la cartographie des risques.

METHODOLOGIE D'ELABORATION DE LA CARTOGRAPHIE DES RISQUES

Une approche globale des risques et leur maîtrise, au sein des collectivités, est un exercice complexe du fait de la multiplicité des compétences et des métiers. Cela demande donc du temps et beaucoup de travail mais surtout une volonté forte, partagée par l'ensemble de l'encadrement, encouragée et soutenue par la Direction générale.

De plus, pour qu'une cartographie des risques soit un outil apportant de la valeur ajoutée, il est important d'adopter une approche participative. L'échange d'information et la confrontation des points de vue doivent être des aspects majeurs de la démarche, conduisant progressivement à la formalisation et à l'adoption d'un langage commun. Chacun doit s'approprier la notion de risque qui se définit, d'une manière générale, comme suit : **Le risque c'est que l'objectif visé par chacun des processus ne soit pas atteint.**

On entre donc dans une culture du management du risque.

Le responsable de l'audit interne recueille également des bénéfices directs et immédiats de cette démarche car la réalisation d'une cartographie des risques lui permet, outre l'élaboration du plan annuel d'audit déjà mentionné, de définir les ressources et compétences à déployer pour réaliser les missions et d'élaborer le plan de charge de son service.

La cartographie des risques peut également s'inscrire dans une logique de « projet de service », qui mobilise l'équipe des auditeurs dans une dynamique participative, incluant une réflexion sur le sens des interventions et les méthodes.

En effet, c'est le plus souvent la Direction de l'Audit Interne qui a la responsabilité d'assister les opérationnels dans la mise en œuvre du processus de management du contrôle interne.

Les risques sont souvent regroupés dans les catégories suivantes, difficiles à exploiter :

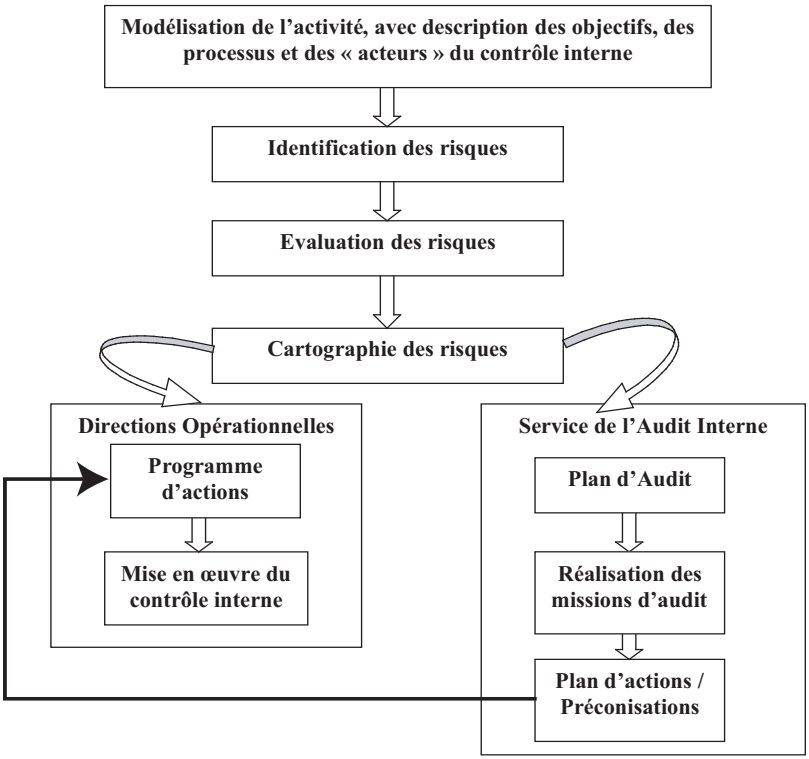
1. déficit de la stratégie, du pilotage et de l'évaluation (absence d'outils de lisibilité des politiques publiques ou de tableaux de bord d'activité),
2. sécurisation déficiente des systèmes d'information,
3. défaut de connaissance du patrimoine et des effectifs,
4. défaillance de la sécurité des biens et des personnes,
5. déficit de la fonction de contrôle des achats et marchés publics,
6. déficit du contrôle des délégations de service,
7. déficit du contrôle des dotations et subventions,
8. déficit de la sécurisation des prestations financières, notamment aux personnes,
9. non-respect de législations particulières (aide sociale à l'enfance, environnement, nouvelles technologies, législation électorale, etc.).

La cartographie des risques présente l'avantage de ne pas se laisser enfermer dans une liste peu lisible, élaborée a priori, et regroupant les grandes catégories de risques.

Pour aboutir à la réalisation d'une cartographie des risques, plusieurs étapes sont nécessaires.

On distingue généralement des étapes de :

- Modélisation de l'activité, avec description des objectifs, des processus et des « acteurs » du contrôle interne.
- Identification et pondération des risques.
- Réalisation et mise en forme d'une cartographie des risques.



1- Les différentes approches

Plusieurs approches pour identifier les risques sont possibles, dont les trois principales sont les suivantes :

- **Par les objectifs :** Il s'agit d'identifier les **objectifs stratégiques** de l'entité, de recenser les risques compromettant leur atteinte, puis de déterminer éventuellement les contrôles à mettre en place.
- **Par les risques :** Cette approche se distingue de la précédente par le fait qu'il s'agit d'identifier dans un premier temps, pour l'ensemble du périmètre étudié, les risques les plus importants pouvant compromettre les objectifs fixés. Pour cela, il est possible de partir des risques avérés en faisant le recensement des incidents qui se sont déjà produits, puis de compléter par une réflexion sur les risques potentiels et inhérents à l'activité.
- **Par les processus :** Cette approche est plus minutieuse et nécessite un travail préparatoire conséquent. Il s'agit de décomposer la collectivité en processus et sous processus et en comprendre les **objectifs opérationnels**. Ensuite, avec les acteurs concernés, le travail consiste à identifier les risques majeurs de non atteinte des objectifs opérationnels. L'approche par les processus est souvent plus familière à une collectivité qui peut être déjà engagée dans une démarche Qualité. Elle a l'avantage d'être indépendante des changements de structure, puisque s'appuyant sur des procédures validées et appliquées par tous, et de reposer sur une importante quantité de ressources documentaires. Elle permet enfin d'identifier plus aisément les responsabilités.

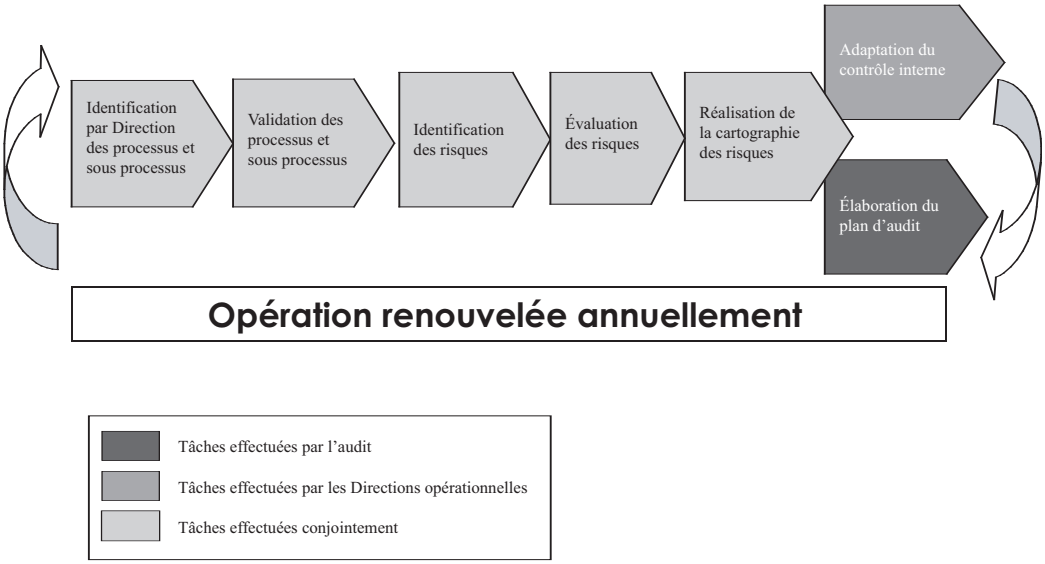
Ces approches ne s'opposent pas et peuvent être menées conjointement de manière à s'assurer d'une étude la plus exhaustive possible.

Enfin, quelle que soit l'approche choisie, il est nécessaire d'opter pour une démarche appropriée :

- **Une démarche « montante »** (bottom up) qui permet d'avoir une vision proche de la réalité puisqu'il s'agit de partir du terrain. Mais il y a un risque de non-rapprochement avec la politique et les objectifs définis.
- **Une démarche « descendante »** (top down) qui à l'inverse de la précédente permet d'être en cohérence avec la politique et les objectifs définis mais risque d'être théorique.
- **La démarche mixte qui est une combinaison des deux approches.**

2- L'ANALYSE PAR LES PROCESSUS DANS LE CADRE D'UNE DÉMARCHE DESCENDANTE

Cette approche se décompose en plusieurs étapes.



2.1 *Identification et validation des processus et sous processus*

L'analyse **par processus** présente l'avantage de partir de l'activité même des services et des métiers de la collectivité. Si un métier peut réaliser plusieurs processus, l'approche par métier permet de passer en revue l'ensemble des processus.

Cette analyse permet également de substituer la notion de risques sectoriels à celle de risque global, quitte à ensuite recouper et regrouper ces risques attachés aux différents processus par grandes familles.

La première étape consiste donc à décortiquer les processus des différent(e)s activités/métiers exercés pour identifier les risques induits par chacun ; la seconde, à pondérer, évaluer les risques ainsi obtenus (sachant qu'il y a de facto au moins un risque pour chacun des processus : « qu'il ne se déroule pas ».)

Une troisième étape consistera ensuite à hiérarchiser ces risques pour établir une programmation des interventions de l'audit interne, en regard des moyens que celui-ci peut affecter à la réalisation des différentes missions qui s'imposent.

L'identification des processus et sous-processus peut se faire, par exemple, à partir du rapport d'activité des services.

A titre d'exemple de décomposition, au sein du secteur des Ressources humaines, le recrutement est un des processus à détailler. Pour gagner en précision et lisibilité, il sera possible d'identifier plusieurs sous-processus, en distinguant par exemple le recrutement de cadres, celui des non-cadres, celui de titulaires ou de non-titulaires, etc.

L'auditeur s'attachera donc à identifier, avec l'appui des opérationnels, l'objectif attaché à chacun des processus puis les facteurs pouvant gêner ou même empêcher son bon accomplissement. En reprenant l'exemple du recrutement : l'objectif est, en simplifiant à l'extrême, de recruter les bonnes personnes au bon poste et au bon moment. Le risque est alors de ne pas réaliser le recrutement ou de mal le réaliser. Les facteurs explicatifs peuvent être multiples, soit par défaut d'anticipation, soit parce que le poste est mal calibré ou mal rémunéré, soit parce que la collectivité manque d'attractivité (régime indemnitaire, avantages, congés, etc.). Ces facteurs constituent donc, du point de vue de l'auditeur, un « faisceau » de risques potentiels.

Plusieurs centaines de processus et sous-processus avec les risques associés peuvent ainsi être recensés pour une seule collectivité.

La première liste obtenue, a priori exhaustive, est une base de travail. Elle doit ensuite être passée au crible, chacun des risques faisant l'objet d'une évaluation.

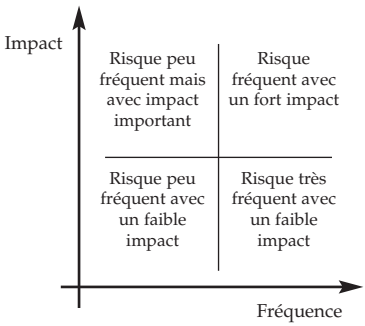
2.2 *Evaluation des risques*

Dès les risques identifiés, il est nécessaire de les analyser, de les apprécier et de les évaluer. Cette étape doit être réalisée conjointement **avec les responsables opérationnels** de manière à obtenir une évaluation la plus fiable possible.

Un risque est basé sur le résultat du produit de 3 facteurs :

- ⇨ **l'impact** (en termes de conséquence, de sévérité, de gravité ou d'enjeu) qui se mesure sur la base de critères financiers, juridiques, voire politiques ;
- ⇨ **la probabilité d'occurrence** du risque (la **fréquence**) ;
- ⇨ **le degré de réductibilité** (le contrôle interne permet-il de maîtriser ce risque ?).

Le risque inhérent peut se définir par la formule suivante : Impact X Fréquence



- **Appréciation quantitative :** elle est censée mesurer **l'impact** du risque. En cas d'absence d'indicateurs, on évalue le budget annuel du service.

  Par exemple : pour un service informatique, on calculera soit le budget de fonctionnement soit la valeur de l'installation mais on choisira de préférence le montant le plus important.

- **Appréciation de la fréquence :** il est nécessaire d'examiner les facteurs de récurrence.

En général, les risques stratégiques (avec un fort impact) sont parfaitement identifiés et maîtrisés. En revanche, l'expérience montre qu'un intérêt particulier doit être porté aux risques récurrents mais de faibles montants, délaissés en matière de contrôle interne mais dont l'impact **cumulé** peut être en définitif conséquent.

Le risque résiduel, quant à lui, peut se définir par la formule suivante :

Impact X Fréquence X Niveau de contrôle interne

Pour évaluer le risque résiduel, il est donc nécessaire d'analyser chacun de ces trois facteurs.

Le risque inhérent, dépendant de l'impact et de la fréquence, est théorique. En revanche, le risque résiduel dépend de l'efficacité du contrôle interne existant et exercé par les opérationnels.

- **Appréciation du contrôle interne :** pour porter un jugement sur la réductibilité du risque, le contrôle interne mis en place sera analysé en fonction de 3 critères :
  - Capacité de prévention ;
  - Capacité de détection ;
  - Capacité à réduire l'impact du risque.

L'analyse combinée de ces facteurs permet de cibler les risques qui demandent une attention particulière notamment sur le degré de maîtrise du contrôle interne.

L'évaluation du risque, succédant à une première phase de recensement exhaustif à partir des processus de la collectivité, ressort d'un domaine plus subjectif. L'auditeur doit être en mesure d'apprécier, au sein de sa première liste « brute », les risques les plus forts et les plus probables, le risque maximum étant évidemment le risque avec un grand impact ayant de hautes probabilités de se réaliser, aussitôt désigné comme objet immédiat des investigations de l'audit interne.

En reprenant l'exemple du recrutement abordé ci-dessus, le risque étant de ne pas ou de mal recruter, celui-ci peut apparaître dans certains cas plus important parce que préjudiciable pour la collectivité : pour un cadre supérieur, par exemple, ou dans d'autres cas plus problématique pour la continuité du service public, comme par exemple les métiers de la petite enfance, pour une ville.

La seconde phase de ce travail doit permettre de ramener la liste des risques de plusieurs centaines à quelques dizaines, à la fois par une sélection des risques les plus importants et par un regroupement de ces risques, par exemple :

- en regroupant tous les risques liés aux personnes dans le cadre de leurs conditions de travail ou pour les lieux ouverts au public ;
- en distinguant les risques transversaux, qui parce qu'ils concernent un maximum de personnes et de secteurs d'activité différents, voire le public accueilli, ont forcément un impact potentiel important sur le fonctionnement de la collectivité ;
- en distinguant, dans les activités, celles qui ressortent d'une compétence légale de la collectivité d'actions exercées à titre facultatif, dont l'interruption de service serait a priori moins préjudiciable (ce qui est évidemment à vérifier, car il n'y a pas de règle en la matière…).

Cette réduction à une liste de quelques dizaines de risques par collectivité exige des choix et oblige l'auditeur interne à prendre ses responsabilités, en tant que garant de la qualité et de la fiabilité du contrôle interne au sein de la collectivité, sur la base de sa propre analyse.

Aussi, pour garantir la fiabilité de ces recoupements, il s'avère extrêmement utile de **vérifier la liste ainsi établie,** à la fois des processus et des risques liés, **avec chacun des responsables opérationnels,** pour la part qui les concerne. Cela suppose une campagne d'entretiens avec les principaux responsables opérationnels.

L'intérêt est double :

- vérifier et tester l'approche de l'auditeur interne, qui a privilégié, pour réaliser ce regroupement, une approche « en chambre », par la confrontation avec les cadres de terrain ;
- sensibiliser ces cadres à la démarche de la cartographie des risques.

2.3 Hiérarchisation des risques

L'objectif que l'on peut assigner à cette dernière étape est de hiérarchiser au sein des quelques dizaines de risques identifiés, ceux qui seront audités dans le cadre de la programmation annuelle ou pluriannuelle.

Il est de la responsabilité de l'auditeur interne de déterminer les risques les plus forts et les plus urgents, et de tenter une hiérarchisation au sein de sa première liste de risques distingués comme potentiellement dangereux pour la collectivité.

Une validation de la programmation annuelle ou pluriannuelle doit ensuite être actée en Comité de Direction, afin que l'ensemble des Directeurs Généraux de la collectivité se sentent impliqués par les audits qui concernent leurs services.

Le chiffre à atteindre peut varier, il est aussi à calibrer en fonction de la capacité d'absorption annuelle de l'audit interne, éventuellement renforcé des autres corps de contrôle interne (Contrôle des Marchés publics, Affaires juridiques…).

Le chiffre à atteindre est aussi affaire de communication, sachant qu'un chiffre trop élevé de risques paralyse l'auditeur interne et nuit à sa capacité d'action. Michel Fautrat[1] recommande ainsi d'inscrire, à la manière d'une étude épidémiologique, la liste des « dix méchants risques » comme il existe celle des « dix méchants virus » publiée par l'Organisation Mondiale de la Santé.

Il peut s'avérer opportun de croiser les données obtenues, par un rapprochement avec la grille de lecture que nous offrent les Chambres Régionales des Comptes. Une typologie de l'ensemble des jugements rendus pour les collectivités de même niveau que celle de l'auditeur s'avère un outil précieux pour conforter son jugement ou établir un rang de priorité parmi des risques qui seraient jugés sensiblement équivalents par l'auditeur, tant en termes d'impact que de probabilité.

2.4 Cartographie des risques

Après la réalisation de la vue générale et la mise en évidence des risques avec leurs analyses, leurs appréciations, leurs évaluations, plusieurs possibilités d'exploitation des résultats sont possibles. Le choix dépendra du degré d'information souhaité :

- au niveau stratégique (Direction générale) si l'on recherche une vision générale des risques dans la collectivité ;
- au niveau fonctionnel si l'on souhaite une vision claire des risques au sein de chaque Direction ;
- au niveau opérationnel pour obtenir une vision précise des risques existant au niveau des services.

C'est à partir de la cartographie que l'auditeur interne établit son programme de travail, en arrêtant précisément un volume d'interventions absorbables dans son plan de charge, audits ciblés, nommément désignés, sur les zones à risques clairement identifiées.

Il prévoira par ailleurs utilement plusieurs missions non ciblées, susceptibles de répondre à une urgence, soit parce qu'un risque a été mal estimé, soit parce qu'un facteur imprévu apparaît ou parce que les éléments de contexte ont significativement évolué et justifient une accélération du processus d'audit.

En effet, une cartographie des risques est une photographie à un instant donné des forces et des faiblesses des collectivités. C'est un outil, un indicateur, au service de l'efficacité ainsi qu'un moyen de communication, de partage et d'anticipation.

La cartographie doit faciliter la mise en place de plans d'actions pour traiter les risques non couverts.

Cependant, la cartographie n'est qu'une étape et non une fin en soi.

<u>Elle doit être suivie, révisée et complétée régulièrement</u> pour intégrer les évolutions, les changements et l'émergence de nouveaux risques.

[1] *Consultant, ancien Directeur de l'audit de Shell.*

Le chemin qui permet d'atteindre cet objectif est tout aussi utile, à la fois en interne par sa capacité à mobiliser l'équipe d'audit autour de ses pratiques, et en externe pour nouer un dialogue constructif avec l'ensemble des services.

3- EXEMPLES

3.1 Types de processus pouvant être identifiés par un Département (liste indicative)

1. Fonctions stratégiques :

- Organisation générale/missions et délégations ;
- Stratégie/prospective ;
- Communication externe ;
- Relations institutionnelles ;
- Relations sociales (Comité technique paritaire, Comité hygiène et sécurité) ;
- Démarche qualité, contrôle interne, audit interne.

2. Fonctions spécifiques / compétences départementales :

- ***Action sociale et médico sociale***
  - Traitement des demandes individuelles d'aide sociale (accueil, gestion des situations, articulations avec partenaires) ;
  - Tarification et contrôle des établissements d'accueil des personnes âgées ;
  - Aide sociale à l'enfance (prévention, détection, placement et suivi, contrôle et tarification des établissements) ;
  - Attribution et versement d'aides financières ;
  - Gestion des fonds des dispositifs d'insertion et politique de la ville.

- ***Construction et gestion des collèges***
  - Construction des établissements ;
  - Entretien et maintenance ;
  - Accompagnement des politiques éducatives.

- ***Infrastructures / transports***
  - Construction et entretien des routes départementales ;
  - Aménagement et développement des infrastructures de transports en commun ;
  - Renouvellement de Délégation de Service Public en matière de transport (urbain, interurbain ou scolaire).

- ***Environnement / cadre de vie***
  - Accueil du public dans parcs et jardins ;
  - Réseau d'assainissement ;
  - Gestion des espaces naturels sensibles ;
  - Prévention des risques naturels.

- ***Culture***
  - Organisation en régie ou par financement de spectacles ;
  - Subventions aux associations et communes ;
  - Gestion des archives départementales.

- ***Sport***
  - Subventions aux associations et communes.

- ***Economie***
  - Subventions et conseils aux Entreprises/PME.

3. Fonctions supports :

- ***Ressources humaines***
  - Recrutement ;
  - Mobilité interne ;
  - Gestion des carrières (Commission administrative paritaire et promotion interne) ;
  - Formation ;
  - Paye.

- ***Finances***
  - Préparation budgétaire ;
  - Exécution budgétaire ;
  - Contrôle de gestion ;
  - Versement de subventions.

- ***Systèmes d'information***
  - Réseau et Internet ;
  - Micro-informatique, bureautique ;
  - Recherche et développement : acquisition, développement et maintenance d'applications métiers.

- ***Commande publique et marchés***
  - Achats de fournitures, services et travaux ;
  - Gestion des stocks ;
  - Contrôle de la régularité des marchés (selon les seuils) et délégations de service public.

Ce n'est évidemment pas un produit fini. La liste des processus ainsi obtenue, de nature analytique, ne permet pas de classer les risques.

C'est en revanche :

- **Un support d'entretiens en même temps qu'une base de travail pour l'auditeur interne …**

Cette liste est un premier outil extrêmement utile pour l'auditeur interne, qui peut ainsi balayer l'ensemble des métiers et services de la collectivité ; elle représente aussi une base de travail pour les audits à mener puisqu'elle identifie les processus essentiels de chaque entité.

Elle permet surtout de disposer d'un support pour une rencontre avec les responsables opérationnels de la collectivité, afin de reprendre, avec chacun d'entre eux, et pour la part qui les concerne, les processus et les risques associés.

Tout en restant dans le déclaratif, sur la base d'un entretien, cette rencontre permet de s'assurer avec les directeurs opérationnels qu'ils valident les processus et sous-processus identifiés par l'auditeur interne. Elle est aussi l'occasion de leur demander d'identifier, parmi les risques que l'audit interne aura préalablement fait ressortir, les risques qu'ils estiment forts, ou au contraire, couverts, dans leur secteur d'activité. L'entretien permet ainsi de vérifier la bonne compréhension par les directeurs opérationnels de la démarche de cartographie des risques.

… qu'il s'avère nécessaire de synthétiser autour de quelques risques majeurs …

L'exécutif, pas plus que le Directeur Général des Services, n'acceptera de se voir présenter une liste de plusieurs centaines de risques. Il est donc nécessaire de croiser l'approche détaillée (à vocation exhaustive…) avec une approche synthétique (qui doit rester globale…).

Ce travail consiste à regrouper les processus autour de quelques fonctions clefs de la collectivité et d'identifier les risques liés à la stratégie, les risques propres aux fonctions métiers, aux fonctions support, etc.

Pour faciliter le travail, la liste des risques par processus peut être croisée avec une analyse des lettres d'observations rendues par les Chambres Régionales des Comptes, relatives aux Départements, ainsi qu'à leurs satellites habituels (Office public départemental HLM, Sociétés d'économie mixte, associations, etc.) **au plan national**. La volumétrie des lettres ainsi analysées apporte une meilleure fiabilité à l'exercice que la seule analyse des observations formulées par la CRC du ressort de la collectivité.

Ces analyses permettent de dégager des constantes dans les points de vérification des Chambres, qui sont en effet autant de risques potentiels.

A titre d'exemple, les marchés publics représentent les deux tiers des observations des CRC relatives aux activités des Départements ; le recensement et la bonne gestion du patrimoine de la collectivité départementale font également l'objet d'attentions soutenues.

… pour proposer une programmation à partir des risques majeurs

Nous disposons ainsi d'une grille de lecture complémentaire, qui permet en définitive de désigner des risques forts.

Sur cette base, la Direction de l'audit interne ou de l'inspection peut proposer à la Direction générale une programmation d'interventions qui visent à s'assurer, pour les secteurs concernés, de la bonne couverture des risques ou à proposer des éléments de sécurisation pour le cas où ceux-ci s'avèreraient insuffisamment maîtrisés.

3.2 *Exemple de risques liés à un sous-processus*

Processus : Action culturelle d'un Département

Sous-processus : Conservation des archives

Objectif(s) : assurer dans les meilleures conditions la conservation des fonds des institutions publiques ; valoriser ce patrimoine en favorisant son accessibilité aux différents publics.

Risque(s) : dégradation des documents (conditionné par le choix des supports de conservation et leur évolution) ; oubli ou omission de versement de documents par les services concernés par défaut d'information notamment ; mauvaise prise en compte des attentes des différents publics dans la mise à disposition des archives (chercheurs, services des communes ou autres collectivités/institutions, grand public …).

Ce travail d'analyse par processus et sous-processus est réalisé par grandes directions, à partir du rapport d'activité annuel des services. Le document final permet de décrire les risques potentiels qui s'attachent à chacun des processus et sous-processus "métiers" des différentes directions. Au final, plusieurs centaines de risques très concrets peuvent ainsi être recensés.

3.3 Exemple de risques liés aux Systèmes d'information (processus « support »)

Risques spécifiques

- Fonctionnement de l'outil :

Risques au niveau de la production : serveurs, gestion du parc micro-informatique,

réseaux.

Points de contrôle :

- Production et serveurs : s'assurer de l'existence de plans de secours ;
- Parc micro-informatique : processus de commande fiabilisé par l'existence d'une procédure d'achat optimisée (recueil des besoins, culture « client fournisseur », connaissance du marché, des fournisseurs, mise en concurrence, etc.).

- Recherche et développement :

Risque dans les choix stratégiques à effectuer pour les applications à acquérir, développer ou renouveler.

Points de contrôle :

- Existence d'un Schéma directeur validé, actualisé ;
- Processus de type "industriel": s'assurer que les solutions retenues soient bien testées en phase "prototype" avant extension; soient bien interfacées avec les logiciels existants.

- Internet/extranet : risques propres au domaine :

Risque externe :

Hacker : intrusions, agressions, détournement de sites, … .

Points de contrôle :

- Existence et fiabilité du « firewall », autres solutions de veille technologique.

Risque interne :

Au niveau du processus de validation des informations.

Points de contrôle :

- Existence et fiabilité de la chaîne de publication.
- Opportunité à apprécier : risques moindres pour l'intranet ?

Risques génériques

- Risque relatif à la sécurisation des achats et de la commande publique

Points de contrôle :

- Existence d'une cellule « achats », tenue de procédures internes ;
- Intervention d'un contrôle de gestion.

- Risques liés à une mauvaise gestion des ressources humaines

Points de contrôle :

- Existence d'une cellule de suivi des ressources humaines ;
- Tenue d'un plan de formation interne ;
- Procédures particulières de recrutement.

3.4 Exemple de risques liés à la gestion d'un parc automobile (processus « Métier »)

Cet exemple illustre une manière de présenter une cartographie des risques à l'aide de tableaux permettant de faire apparaître :

- la nature du risque potentiel ;
- l'impact de la réalisation éventuelle du risque ;
- l'évaluation du risque en termes de conséquence, fréquence, qualité du contrôle interne.

De tels tableaux servent de base à la fixation des priorités à retenir dans la planification des audits internes qui doivent, sur une base annuelle voire pluriannuelle, vérifier l'état des contrôles mis en place par la collectivité et évaluer le niveau de maîtrise des risques identifiés.

Directions	Processus	Sous-processus	Source des risques	Identification des principaux risques (impact)	Evaluation (conséquence X fréquence X qualité du CI)	Exploitation de l'analyse des risques par l'audit
Moyens généraux	Parc automobile	Analyse des besoins	- Transmission défaillante de l'information (besoin des services non transmis), - Informations erronées, - Absence de suivi des véhicules (remplacement), - Fraudes (besoin injustifié de pièces détachées).	> Financier (achat non justifié), > Qualité du service public (impossibilité d'assurer correctement la mission de service public), > Image (Voitures communautaires non utilisées, etc.).	4/5	**Inscription au plan d'audit**
		Achat des véhicules et pièces détachées	- Erreur de commandes, - Connaissance insuffisante du code des marchés publics, - Circulation défaillante de l'information (analyse des besoins non transmis), - Fraudes (favoritisme, etc.).	> Financier (achat non justifié), > Juridique (remarques de la CRC ou de la préfecture).	2/5	
		Réception/ Livraison	- Absence de contrôle, - Circulation défaillante de l'information (BC non communiqué), - Défaillance humaine (oubli, surcharge, etc.).	> Financier , > Qualité du service public (impossibilité d'assurer correctement la mission de service public).	1/5	
		Entretien du parc	- Absence de suivi technique des véhicules et /ou des stocks de pièces détachées, - Personnel non formé, - Fraude (fausse réparation).	> Humain (accident), > Financier , > Juridique (procès verbaux, etc.).	4/5	

Cet exemple illustre une première évaluation des risques mais, pour compléter ce tableau, la collectivité pourra adopter utilement une **table des « niveaux de gravité »,** qui exprime au mieux les conséquences d'un risque.

Ces éléments d'analyse des risques, fondés sur les processus, seront alors complétés par une **appréciation du niveau de survenance escompté** (par exemple sur une échelle de 0 à 9) ; ce qui permettra de connaître l'état de maîtrise des risques et **d'établir des priorités** quant aux actions correctives à mettre en œuvre.

CONCLUSION

La présence d'un bon contrôle interne ne peut se concevoir sans une analyse préalable et pertinente des risques, même si, selon les organisations, telle ou telle représentation d'une « cartographie des risques » peut être retenue.

Il est généralement admis par l'ensemble des différents secteurs économiques qu'**un bon contrôle interne est un signe de la rigueur du management** et les collectivités territoriales confirment ce jugement en considérant comme utile la mise en place d'un tel dispositif (cf. les enquêtes ci-dessus).

L'audit interne étant le plus souvent l'acteur principal du déploiement de ce dispositif, il importe donc que se développe progressivement la fonction d'audit au sein des collectivités territoriales, même si, dans un premier temps, elle est hébergée par une autre fonction ou si elle ne repose que sur une seule personne.

Ce Cahier de la recherche sur la « Méthodologie de l'audit interne dans les Collectivités territoriales » est une première contribution au développement de l'audit interne dans ce secteur et sera enrichi par l'apport des auditeurs internes et inspecteurs qui souhaiteront rejoindre le Groupe professionnel « Collectivités Territoriales » de l'IFACI qui va poursuivre ses réflexions.

ANNEXES

GLOSSAIRE

Assurance raisonnable[1] : Concept selon lequel le dispositif de management des risques, aussi clairement défini et appliqué soit-il dans l'organisation, ne peut garantir l'atteinte systématique des objectifs en raison de ses limites inhérentes.

Audit interne[2] : L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée.

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

Auto-évaluation du contrôle interne : C'est l'un des éléments d'appréciation du dispositif du contrôle interne. Il s'agit d'une évaluation par soi-même de son propre contrôle interne. Elle est effectuée à tout niveau, en fonction des objectifs et des risques identifiés par l'organisation et par l'opérationnel lui-même. La démarche d'auto-évaluation est initiée par la Direction Générale et mise en œuvre par les opérationnels.

Catégories d'objectifs (de l'organisation)[1] :

- l'atteinte des objectifs stratégiques ;
- la réalisation et l'optimisation des opérations ;
- la fiabilité des reportings ;
- la conformité aux lois et réglementations applicables.

Charte : La charte d'audit interne est un document officiel qui définit notamment les missions, les pouvoirs et les responsabilités de cette activité. La charte doit définir la position de l'audit interne dans l'organisation, autoriser l'accès aux documents, aux biens et aux personnes nécessaires à la bonne réalisation des missions, et définir le champ des activités d'audit interne.

Code de Déontologie : Le Code de Déontologie de l'IFACI a pour but de promouvoir une culture de l'éthique au sein de la profession d'audit interne. Compte tenu de la confiance placée en l'audit pour donner une assurance objective sur les processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance, un tel code s'impose. Le Code de déontologie s'applique à la fois aux personnes et aux organismes qui fournissent des services d'audit interne.

Contrôle de gestion[3] : Processus de pilotage par lequel le responsable d'un service gestionnaire se met à même d'atteindre ses objectifs, en préparant, puis en suivant et en analysant, à la fois en temps réel et ex-post, les réalisations de son service et de ceux qui lui sont rattachés, pour anticiper, expliquer et réduire les écarts entre ses performances et ses prévisions.

Contrôle interne[4] : C'est un dispositif de l'organisation, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité, qui vise à assurer :

- la conformité aux lois et règlement ;
- l'application des instructions et des orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire ;
- le bon fonctionnement des processus internes de l'organisation, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
- la fiabilité des informations financières.

et d'une manière générale contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources.

En contribuant à prévenir et maîtriser les risques de ne pas atteindre les objectifs que s'est fixés l'organisation, le dispositif de contrôle interne joue un rôle clé dans la conduite et le pilotage de ses différentes activités.

Toutefois, le contrôle interne ne peut fournir une garantie absolue que les objectifs de l'organisation seront atteints.

COSO : Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

Facteurs de risque : Critères pour identifier l'importance relative des évènements qui pourraient se produire et qui auraient des conséquences néfastes pour l'organisation.

Impact [1] : Résultat ou effet d'un évènement. Un même évènement peut se traduire par différents impacts possibles (en termes d'image, de finance ...). L'impact d'un évènement peut avoir un effet positif ou négatif sur la réalisation des objectifs de l'organisation.

Limites inhérentes[4] : La probabilité d'atteindre les objectifs (que s'est fixés l'organisation) est soumise aux limites inhérentes à tout système de contrôle interne, qui résultent notamment de l'exercice de la faculté de jugement ou des dysfonctionnements pouvant survenir en raison d'une défaillance humaine ou d'une simple erreur.

Niveau de contrôle/de maîtrise : Il s'apprécie en fonction de la pertinence et de la fiabilité du contrôle interne relatif à ce risque.

Normes professionnelles de l'audit interne : Ensemble de règles :

- définissant les principes de base que l'audit interne doit suivre ;
- fournissant un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large éventail d'activités d'audit interne apportant une valeur ajoutée ;
- établissant les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
- favorisant l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Organisation[1] : Toute forme sociale créée pour un besoin spécifique quelle que soit sa taille. Par exemple : une organisation commerciale, une société à but non lucratif, un organisme d'Etat (ou Collectivité), ou un établissement d'enseignement. Les autres termes employés en tant que synonymes sont « société » et « entité ».

Processus : Selon l'AFNOR, c'est « Un ensemble de moyens et d'activités liés qui transforment des éléments entrants en éléments sortants avec valeur ajoutée ».

On distingue généralement trois types de processus :

- les processus « Métiers » (ou de réalisation) représentant l'offre de services de l'organisation ;
- les processus « Stratégiques » (ou de Direction) qui définissent les règles, les stratégies et les plans qui gouvernent les processus Métiers ;
- les processus « Supports » qui permettent la mise œuvre des processus « Métiers ».

Processus de management des risques[1] : Ensemble d'actions entreprises par le management pour gérer une organisation. Le management des risques de l'organisation fait partie intégrante du processus de management global.

Processus élaboré par le management, déployé dans toute l'organisation et destiné à identifier des évènements potentiels susceptibles d'affecter la vie de l'organisation, à gérer ses risques et à fournir une assurance raisonnable que ses objectifs sont atteints.

Processus de contrôle : Les politiques, procédures et activités faisant partie d'un système de contrôle, conçus pour assurer que les risques sont contenus dans les limites de tolérance fixées par le processus de management des risques.

Risque : Possibilité que se produise un évènement susceptible d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs. Le risque se mesure en termes de conséquences et de probabilité.

Risque inhérent[1] : Risque brut d'une organisation, en l'absence de mesure corrective prise par le management, qui pourrait avoir une incidence sur la probabilité d'occurrence ou l'impact du risque.

Risque opérationnel : Menace sur l'exécution de la mission permanente d'une activité et en conséquence sur l'atteinte de ses objectifs actuels.

Risque résiduel[1] : Risque net, après prise en compte des actions décidées par le management en vue de modifier la probabilité d'occurrence ou l'impact du risque.

---

[1] *Définitions extraites de l'ouvrage « Le management des risques de l'entreprise » ou de l'ouvrage « La pratique du contrôle interne »*

[2] *Définition internationale diffusée par l'IFACI*

[3] *Extrait d'une intervention de Monsieur Pierre Lubek, Inspecteur Général des Finances, Président du CIAP, lors du colloque « Le contrôle interne et l'audit interne au service de la nouvelle gestion publique », organisé par l'IFACI des 24 et 25 novembre 2004*

[4] *Définition française du contrôle interne selon le Groupe de Place constitué par l'AMF*

BIBLIOGRAPHIE

1 Ouvrages

- Cartographie des risques : groupe professionnel : logement social et intermédiaire / IFACI, 2002. (Les Cahiers de la Recherche)
- Comprendre et gérer les risques / Franck Moreau (dir.). Les éditions d'Organisation, 2002. (Les références)
- Contrôle interne des risques / Henri-Pierre Maders, Jean-Luc Masselin, Jean Mader (préf.). Les éditions d'Organisation, 2004
- Étude du processus de management et de cartographie des risques : conception, mise en place et évaluation / Groupe professionnel Industrie et Commerce. IFACI, 2003. (Les Cahiers de la Recherche)
- Gestion des risques : méthode d'optimisation globale, 2e éd. augmentée / Bernard Barthélémy, Philippe Courrèges. Les éditions d'organisation, 2004
- La pratique du contrôle interne – COSO I Report (IFACI-PWC – Editions d'Organisation)
- Le management des risques de l'entreprise – COSO II Report (IFACI-PWC – Editions de l'Organisation)
- Management des risques : traduction commentée de la prise de position professionnelle n°13 de The Institute of Internal Auditors, United Kingdom / IFACI, 2001. (Les Cahiers de la Recherche)
- Normes Professionnelles de l'Audit Interne (IFACI)
- Théorie et Pratique de l'audit interne – 5ème édition (Editions d'Organisation)

2 Thèses

- Audit interne : de la cartographie des risques au plan d'audit, définition et mise en œuvre dans un groupe international d'assurance crédit / Véronique Loubet, 2002.
- Audit interne et risk management : similitudes, différences, complémentarité et dualité / Cécile Cangelosi, 2003.
- Contribution à une vision intégrée et partagée des risques et du contrôle dans les entreprises ne disposant pas de la fonction d'audit interne / Hicham Riffi, 2004.
- La gestion des risques dans les organisations aujourd'hui : état de l'art et réponse en pratique / Jean-Bertrand Helip, 2003.
- La mise en place d'une cartographie des risques dans les entreprises commerciales et industrielles / Émilie Pianet, 2001.
- Une approche différente de l'audit des études et de la conduite de projet : vision à travers trois types de cartographie des risques / Aïcha Hamadi, 2002.

Réalisation : Ebzone Communication (ebzone@ebzone.fr)

Impression : Compédit Beauregard S.A. - 61600 La Ferté-Macé
N° d'imprimeur : 4184

L'activité **Recherche de l'IFACI,** ouverte à tous les adhérents, est l'expression du caractère associatif de l'Institut et traduit en actes la devise de l'IIA : *« Le Progrès par le Partage »*.

La Recherche s'organise autour de **groupes de travail** qui mettent en commun et formalisent leurs réflexions et leurs pratiques sur un thème ou un sujet propre à un secteur d'activité.

Les travaux de ces groupes sont destinés à être diffusés sous de multiples formes auprès du plus grand nombre.

Telle est précisément la vocation de la Collection :

« Les Cahiers de la Recherche »

qui met à la disposition des auditeurs quatre types d'outils :

- les **« Prises de Position »** publiées par des instances professionnelles,
- les **« Notes Professionnelles »** qui explicitent et commentent ces prises de position,
- les « **Meilleures Pratiques** », en France ou à l'international,
- les **« Guides d'Audit »** qui définissent un cadre pratique pour la conduite des missions.

IFACI Institut de l'Audit Interne

12 bis, place Henri Bergson - 75008 Paris - Tél. : 01 40 08 48 00 - Fax : 01 40 08 48 20
Internet : www.ifaci.com - Mel : institut@ifaci.com
Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes. Association Loi 1901 - Siret 775 667 231 000 77
L'IFACI est affilié à The Institute of Internal Auditors