ifaci

institut français de l'audit et du contrôle internes

En partenariat avec

ERNST & YOUNG

Actes du colloque Secteur Public

*Sous le haut patronage d'**Eric Woerth**,*
Ministre du Budget, des Comptes publics,
de la Fonction publique et de la Réforme de l'Etat

L'audit et le contrôle internes, levier de la performance publique

mardi 22 septembre 2009
Cercle National des Armées

Avec le soutien de

Colloque Secteur Public

L'audit et le contrôle internes,

levier de la performance publique

Mardi 22 septembre 2009

SOMMAIRE

Introduction par Louis Vaurs 4

Présentation du programme par Dominique Lamiot 6

Audit interne et Contrôle Interne dans le contexte de la LOLF par Philippe Josse 8

1. **Ce qu'a changé la LOLF** 9
2. **Le contrôle interne budgétaire et comptable** 10
3. **Le contrôle de performance.** 12

Conclusion 13

Table ronde : L'approche par les risques dans le secteur public 14

Animée par **Antoine de Boissieu,** *Formateur, IFACI ;* .....

Avec **Charles Coppolani,** *Chef du Contrôle Général Economique et Financier, Administrateur IFACI ;* .....

François Langlois, *Délégué Général de l'association des Régions de France ;* .....

Thierry Lemerle, *Directeur Général adjoint chargé de la Qualité & Maîtrise des risques, Pôle Emploi* .....

Dominique Luzeaux, *Directeur de l'unité de management des opérations d'armement terrestre, Ministère de la Défense ;* .....

Table ronde : Méthodes innovantes et professionnalisation de l'audit et du contrôle internes 29

Animée par **Isabelle Roux-Trescases,** *Chef de la Mission des audits du CGEFi, Groupe Professionnel Secteur Public IFACI* ; .....

Avec **Patrick Delage**, *Chef de la mission de l'audit et du contrôle interne budgétaire, Ministère du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'Etat ;* .....

Joël Le Bec, *Contrôleur Général des Armées, Ministère de la Défense ;* .....

Jacques Mordant, *Président de la mission permanente d'Inspection Générale et d'Audit, Conseil Général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux ;* .....

Nathalie Roux, *Chef de la mission nationale d'audit de la DGFiP ;* .....

Questions/réponses 41

Mission de comparaisons internationales relative à l'audit et à l'évaluation dans les administrations de cinq pays de l'OCDE et de la Commission Européenne par Nicolas Colin 46

Table ronde : Le processus de certification : quels en sont les pré-requis ? 56

Animé par **Dominique Pageaud,** *Associé, Ernst & Young;* .....

Avec Joël Dessaint, *Directeur des Finances et de la Comptabilité, CNAMTS ;* .....

Bernard Dizambourg, *Responsable du Groupe Enseignement Supérieur, Inspection Générale de l'Administration de l'Education Nationale et de la Recherche, ancien Président de l'Université Paris XII et de l'établissement public du campus de Jussieu ;* .....

Patrick Lefas, *Conseiller-Maître à la Cour des Comptes ;* .....

Vincent Mazauric, *Directeur chargé de la gestion publique, Direction Générale des Finances Publiques ;* .....

Question/Réponse 71

Table ronde: La gouvernance, facteur-clé de la performance publique 72

Animée par **Dominique Lamiot,** *Secrétaire Général du Ministère de l'Economie, de l'Industrie et de l'Emploi et du Ministère du Budget, des Comptes Publics, de la Fonction Publique et de la Réforme de l'Etat ;* .....

Avec **Bruno Bézard**, Directeur Général de l'Agence des Participations de l'Etat ; .....

Philippe Peuch-Lestrade, *Associé, Responsable des activités secteur public au niveau mondial, Ernst & Young ;* .....

Michel Prada, *ancien Président de l'Autorité des Marchés Financiers ;* .....

Charles-Antoine St Jean, *Ancien Contrôleur Général du Canada ;* .....

Claude Viet, *Directeur de l'audit Groupe, La Poste, Président de l'IFACI ;* .....

Discours de clôture par Ludovic Guilcher 89

INTRODUCTION PAR LOUIS VAURS

Délégué général de l'IFACI

Je suis très heureux, en tant que délégué général de l'IFACI, de vous accueillir aussi nombreux à ce quatrième colloque « Secteur public » que l'IFACI organise depuis 2002-2003. Ce colloque a été préparé en très étroite collaboration avec Ernst & Young, notre partenaire pour cette manifestation, et le groupe professionnel Administration d'Etat de l'IFACI.

Mes remerciements vont à tous ceux qui s'y sont impliqués, en particulier Jacques Ortet, président du groupe professionnel Administration d'Etat, Charles Coppolani, chef du Contrôle général économique et financier – tous deux sont membres du conseil d'administration de l'IFACI –, Dominique Pageaud et Dominique Jamois, respectivement associé et directeur chez Ernst & Young, Béatrice Ki-Zerbo, directrice de la Recherche à l'IFACI, sans oublier Elisabeth Weiss, directrice de la communication et des événements de notre Institut, qui a joué un rôle déterminant dans l'organisation de cette journée.

Mes plus vifs remerciements vont également à l'ensemble de nos intervenants, tous de très haute qualité, qui ont accepté de venir débattre avec vous du thème : « L'audit et le contrôle interne, levier de la performance publique ». Et j'adresse un remerciement chaleureux à Dominique Lamiot qui a bien voulu accepter la présidence de cette journée.

Il y a quelques années, parler de contrôle interne et d'audit interne dans l'Administration centrale et dans les collectivités territoriales paraissait incongru. On parlait plus volontiers de contrôle de gestion et d'inspection.

Puis en 2001, il y a eu la LOLF. Avec la certification des comptes de l'Etat, la mise en place d'un système de contrôle interne robuste et efficient s'est imposée à tous. Par ailleurs, avec une nouvelle approche budgétaire basée sur des programmes et des objectifs, on a assisté à l'émergence d'une véritable fonction d'audit interne s'appuyant largement sur les normes internationales IIA-IFACI et développant une véritable approche par les risques.

Quelques années plus tard, en 2007, on a assisté, du côté des collectivités territoriales, à une prise de position de l'Assemblée des départements de France pour la constitution d'une inspection générale de l'Administration territoriale à qui l'on a confié des missions d'inspection, d'audit interne et d'évaluation des politiques publiques. Et l'on a vu en peu de temps se développer, dans les grandes collectivités territoriales, de telles inspections générales qui, pour leur mission d'audit interne, se sont inspirées largement des pratiques qui ailleurs avaient fait leurs preuves.

L'IFACI, dont les missions principales sont de promouvoir le contrôle et l'audit interne dans les organisations – secteur privé, secteur public – et d'améliorer le professionnalisme de l'ensemble de leurs acteurs, joue dans cette évolution tout son rôle d'institut professionnel, grâce notamment à ses deux groupes de recherche : Administration d'Etat, déjà citée, et Collectivités territoriales.

Le groupe Administration d'Etat travaille actuellement sur les normes professionnelles, en s'efforçant de distinguer celles qui s'imposent sans restriction (l'immense majorité), celles qui doivent faire

l'objet d'une adaptation mineure pour tenir compte des spécificités du secteur public, celles enfin, très rares qui, en raison du mode de gouvernance actuelle des administrations centrales, paraissent plus difficiles à mettre en place.

Quant au groupe professionnel Collectivités territoriales, qui a déjà publié un Cahier de la recherche portant sur la cartographie des risques et un dossier sur le suivi des recommandations, il travaille actuellement à la mise au point d'un modèle de charte type d'audit interne.

Il est très révélateur, dans l'évolution des pratiques au sein du vaste monde du secteur public, que certaines des structures d'audit interne envisagent de se faire certifier, conscientes qu'elles sont du haut niveau de professionnalisme qu'elles ont atteint. Dans le même temps, on observe qu'un nombre croissant de leurs auditeurs ou inspecteurs manifestent de l'intérêt pour les diplômes généralistes de l'audit interne, tels que le CIA, de notoriété internationale, qui atteste de l'expertise en audit interne de son titulaire, et le DPAI, qui atteste de la capacité de son titulaire à réaliser des missions d'audit en professionnel, en s'appuyant sur les normes internationales et les meilleures pratiques de la profession.

On voit donc que les choses changent et que la structuration de l'audit interne dans les administrations publiques est engagée. Le rôle des missions d'audit interne se précise et se développe dans un cadre réglementaire, sociologique et politique propre à l'Etat. Il dépasse – et c'est très important – les aspects strictement financiers et comptables, et intègre les objectifs opérationnels des entités.

On a toutefois bien conscience que la mutation n'est pas encore arrivée à son terme. Ce colloque vient donc à point nommé pour prendre connaissance du chemin déjà parcouru et faire prendre conscience de celui qui reste encore à parcourir.

La mission confiée récemment par Eric Woerth à l'Inspection générale des finances montre que, dans les sphères les plus élevées de l'Etat, il y a une volonté affirmée de mettre la France au niveau des pays les plus avancés dans les domaines de l'audit et du contrôle interne.

Nous attendons avec impatience et confiance les propositions qui seront faites et qui devraient, je l'espère, prolonger, en les accélérant peut-être, les évolutions déjà en cours. Je vous remercie de votre attention.

Je vais maintenant passer la parole à Dominique Lamiot. Diplômé de l'Ecole nationale d'administration et administrateur civil hors classe, il a commencé sa carrière à la direction de la prévision, au ministère de l'Economie et des finances, puis a été successivement attaché financier près de l'Ambassade de France à Moscou, chef de bureau à la Direction du Trésor, sous-directeur à la direction générale de la Comptabilité publique, d'abord en charge des recettes de l'Etat, ensuite en charge des études, de la coordination et du pilotage du réseau du Trésor public. En octobre 2005, il devient directeur général de la Comptabilité publique. En avril, il est nommé secrétaire général des ministères de l'Economie et du Budget.

PRESENTATION DU PROGRAMME PAR DOMINIQUE LAMIOT

Secrétaire Général du Ministère de l'Economie, de l'Industrie et de l'Emploi et du Ministère du Budget, des Comptes Publics, de la Fonction Publique et de la Réforme de l'Etat

J'ai eu l'occasion de participer à ce colloque, à plusieurs reprises, et je sais combien, au fil du temps, il est devenu un rendez-vous incontournable. Ce colloque Secteur public est en quelque sorte une forme d'université d'automne de l'audit interne.

Vous l'avez dit, cher Louis Vaurs, la sphère publique est en mutation profonde, et cela depuis quelques années. Comme nous sommes tous avides de repères, nous avons tendance à dire que la LOLF a été un des points de départ de cette rénovation en profondeur. Probablement, et même vraisemblablement, mais pas uniquement. Car, au-delà de cette nouvelle constitution financière, depuis de nombreuses années, une exigence très forte se faisait sentir de la part de nos concitoyens en matière de transparence sur la gestion publique, ainsi qu'en matière d'amélioration de la gestion publique et du contrôle. Une meilleure connaissance, évidemment pas par chacun de nos concitoyens, mais par leurs représentants dans des assemblées, de ce que les administrations font, du rôle des opérateurs, des agences qui, à des titres divers, sont des satellites de l'Etat. Que tous ceux-là nous disent, de manière précise, comment ils gèrent l'argent public et surtout comment ils maîtrisent tous les risques associés.

Ce mouvement très profond, engagé sur une période finalement assez courte, moins d'une dizaine d'années, s'est traduit par l'utilisation d'une série d'outils nouveaux, que l'on a adaptés au secteur public.

Ce qui était fondamental et qu'il est, je crois, intéressant de signaler, c'est que l'on a dorénavant généralisé des pratiques expérimentales. Car cette démarche existait, il y avait ça et là des graines qui avaient germé en matière de contrôle de gestion, d'audit interne, de contrôle interne, d'élaboration de cartographie des risques. Mais tout cela n'avait pas encore essaimé. Le grand acquis des trois dernières années est d'avoir réussi, dans l'ensemble des administrations d'Etat et dans nombre d'opérateurs, à faire en sorte que ce qui n'était que des germes d'espoir, soit maintenant des pratiques qui, progressivement, se généralisent.

Vous avez parlé à l'instant de mutations en cours. Beaucoup nous reste encore à faire, c'est une évidence. Néanmoins, quand on regarde tout ce qui a été accompli au cours des trois ou quatre dernières années, je crois que l'on peut être raisonnablement fier du chemin parcouru.

L'objectif de ce colloque, aujourd'hui, est de pouvoir vous permettre d'échanger sur tous ces thèmes, avec les principaux acteurs du changement.

Nous allons commencer par une intervention de Philippe Josse, directeur du Budget, qui est au cœur de la rénovation de la gestion publique.

Ensuite s’ouvrira la première table ronde autour de l’approche par les risques, où l’on vous dira combien, au sein de la maison Bercy, ce qui était l’ancien contrôle d’Etat s’est rénové en profondeur pour aider les ministères économiques et financiers à avoir un audit interne digne de ce nom.

La deuxième table ronde nous permettra de faire un point sur les méthodes actuelles, sur les dernières innovations en matière de professionnalisation de l’audit et du contrôle interne.

Une intervention de Nicolas Colin, inspecteur des finances, vous livrera les résultats d’une enquête, d’une mission de comparaisons internationales relative à l’audit et à l’évaluation dans les administrations de cinq pays de l’OCDE et de la Commission européenne.

Suivront deux tables rondes avant le discours de clôture : une sur le processus de certification et ses indispensables pré-requis. L’autre sur la gouvernance, facteur clé de la performance publique.

L’allocution de clôture sera prononcée par Ludovic Guilcher, directeur adjoint du cabinet d’Eric Woerth, ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l’Etat.

AUDIT INTERNE ET CONTROLE INTERNE DANS LE CONTEXTE DE LA LOLF PAR PHILIPPE JOSSE

Directeur du Budget, Ministère du Budget, des Comptes Publics, de la Fonction Publique et de la Réforme de l'Etat

Quelque chose de fondamental a changé dans la manière dont nous pensons la gestion publique et ce quelque chose est évidemment – mais pas seulement, Dominique l'a dit – l'entrée en vigueur de la fameuse LOLF, la loi organique relative aux lois de finances. La LOLF est un texte qui a huit ans aujourd'hui, mais qui n'est entré en vigueur que depuis quatre ans.

Les choses ont changé et elles ont changé vite. Cela ne veut pas dire pour autant que l'on est aujourd'hui au bout du chemin. D'une certaine manière, nous débutons dans l'exercice qui fait l'objet de notre colloque. Cela ne veut pas dire non plus que l'on faisait n'importe quoi dans l'Etat avant, sûrement pas, mais cela veut dire que notre démarche ne s'inscrivait pas dans la logique de l'audit et du contrôle internes.

Dernier point introductif pour situer notre sujet : l'Etat n'est pas seul dans le champ des finances publiques, et les problématiques qui ont trait à l'Etat sont loin d'épuiser le champ des finances publiques. Les finances publiques, c'est un peu plus de mille milliards d'euros, dont l'Etat représente un tiers. Il n'est donc pas l'acteur prépondérant des finances publiques. Il n'est pas non plus l'acteur dont la dépense est la plus dynamique. Au sein des finances publiques, il y a deux groupes extrêmement importants : les administrations de Sécurité sociale, d'une part, les collectivités territoriales, d'autre part. Ces acteurs ont leur propre rationalité. Je me garderai bien de dire qu'ils ne font pas appel à des techniques de rationalité gestionnaire dont procèdent le contrôle et l'audit internes, mais ce n'est pas la même logique que celle de la LOLF qui peut s'appliquer à eux.

Autre remarque sur le dialogue qui peut s'instaurer entre le contrôle interne et la problématique des finances publiques : une grande partie des dépenses publiques, une grande partie des mille milliards d'euros – environ 60 % – sont des dépenses de transfert. On comprend bien que, pour ces dépenses, on n'est pas, lorsqu'il s'agit de les maîtriser, dans le champ de la rationalité managériale dont procède le contrôle interne. Les dépenses publiques, pour une très grande part, sont une affaire qui concerne les Français directement. Les dépenses de retraite par exemple : sur les mille milliards d'euros, deux cents milliards (20 %) sont des dépenses de retraite. Ce n'est que très marginalement une affaire de contrôle interne, c'est d'abord une affaire de redistribution, d'équité intergénérationnelle, etc.

Ce dont nous parlons n'épuise donc pas le champ des problématiques des finances publiques. Pour autant, c'est très important, et ce que je vous propose de voir, tient en trois points. D'abord, pour cerner les enjeux, pour fixer le paysage, ce que la LOLF a changé ; ensuite, comment se déploie aujourd'hui, dans ce contexte, le contrôle interne budgétaire et le contrôle interne comptable, qui est pour moi un cœur de métier ; enfin, le rôle du contrôle de performance qui, je crois, est un champ d'application important du contrôle interne, même s'il faut nuancer le propos. Je sais que le contrôle de performance, le contrôle de gestion ne sont pas exactement la même chose que le contrôle interne, mais je vais invoquer le privilège du Béotien pour vous en dire néanmoins quelques mots.

1. CE QU'A CHANGE LA LOLF

Avant la LOLF, il y avait une autorisation budgétaire, donc une autorisation en caisse, une comptabilité de cash, une autorisation de dépenser fragmentée. On comptait à peu près un millier d'unités limitatives (que l'on appelait des chapitres), qui étaient attribuées selon une logique organique à des ministères, à des services, et qui eux-mêmes fonctionnaient globalement – je crois qu'on peut le dire – dans une logique de moyens. C'était le paysage « pré-LOLF ».

Avec la LOLF, surviennent quatre changements, et vous allez voir que ces quatre changements sont autant de pierres sur lesquelles on peut bâtir l'édifice du contrôle interne.

Le premier changement est que cette autorisation fragmentée a été globalisée. On est passé d'un petit millier de chapitres à cent trente programmes environ. Ces programmes ont une finalité : on donne de l'argent pour quelque chose. Par exemple, on ne donne plus de l'argent au ministère de l'Equipement de manière indifférenciée, mais on donne de l'argent à un programme qui s'appelle la sécurité routière.

Deuxième changement : la LOLF a gravé dans le marbre le fait que l'Etat devait procéder par **formulation d'objectifs**, exprimer ses préférences. On obtient des crédits pour faire quelque chose, en vue d'un objectif. Par exemple, le programme Sécurité routière obtient des crédits en vue de diminuer le nombre de victimes d'accidents de la route. On s'est fixé des objectifs et on dispose d'indicateurs qui sont une sorte de métrique de l'atteinte des objectifs.

Troisième changement : **l'autorisation parlementaire**, qui était assez rustique, qui était une simple autorisation de dépenser, **s'est sophistiquée**, complexifiée avec la LOLF. Maintenant, le Parlement fixe un certain nombre d'autorisations auxquelles correspondent autant de comptabilités. Trois autorisations, trois plafonds, trois comptabilités. Premier plafond, première autorisation, celle d'engager l'Etat, de le constituer débiteur. Deuxième plafond, deuxième autorisation, celle de payer. Troisième plafond, troisième autorisation, celle de recruter.

Quatrième changement : avec la LOLF sont apparues des obligations de rendre compte, avec des obligations comptables beaucoup plus affermies qu'auparavant, avec une **véritable comptabilité patrimoniale, une comptabilité en droit constaté, et** un processus gigantesque – je crois qu'on peut le dire et je le dis en présence d'un ancien directeur général de la Comptabilité publique – sur **la certification**, qui s'est mis en place avec la Cour des comptes, et dont vous entendrez beaucoup parler aujourd'hui. Et, au-delà des obligations comptables, beaucoup plus de pouvoirs ont été conférés au Parlement.

En substance, avec la LOLF – même si les choses sont encore très imparfaites –, on parle maintenant objectifs, on parle cibles de résultats, on parle autorisations. Bref, on est dans un contexte où les libertés managériales sont accrues, et où le champ est extrêmement vaste pour les dispositifs de contrôle interne. Dans ce contexte-là, apparaissent nos contradictions, nos tensions, nos paradoxes. Certains gestionnaires disent : « Je ne comprends pas, avec la LOLF, je suis censé être plus libre. La liberté managériale est la logique de ce texte, mais on me contrôle de plus en plus. D'une part, je suis sous le regard du Parlement, de la Cour des comptes, qui sont des contrôles externes, et vous êtes en train de me dire qu'il faudrait mettre en place des dispositifs de contrôle interne pour que

l'ensemble fonctionne bien. On ne parle plus que de contrôle ! » C'est un état d'esprit qui peut exister et qu'il faut savoir mettre en perspective par rapport à la logique de la LOLF. J'y reviendrai.

On peut aussi dire que cette logique de contrôle interne, qui procède de la LOLF, est contradictoire avec d'autres logiques de remise en question de la manière de rendre le service public comme, par exemple, la révision générale des politiques publiques. On voit de temps en temps fleurir – c'est un sujet de colloque – le thème : RGPP et LOLF, est-ce compatible, n'est-ce pas contradictoire ? Je pense – pour évacuer cette question –, que c'est tout sauf contradictoire. Au fond, il y a bien une démarche d'optimisation d'un organisme, d'une organisation telle qu'elle est, c'est la démarche de la LOLF avec le contrôle interne à son service, et puis il y a des démarches de type RGPP qui sont un peu plus radicales et donc nécessairement extérieures à cette dynamique d'optimisation au quotidien servie par le contrôle interne, qui sont des démarches pouvant aller jusqu'à remettre en cause des missions ou certaines manières de rendre le service à l'usager.

On voit bien que ces démarches ne se contrecarrent pas, qu'elles sont complémentaires. Au total, au-delà des tensions, quand on approfondit le sujet, la contradiction que l'on peut parfois invoquer entre liberté du gestionnaire et démarche de contrôle interne n'existe pas. Je vais essayer de le démontrer dans la suite du propos, parce que, fondamentalement, il n'y a pas de liberté sans un minimum de contrôles et il n'y a pas d'optimisation managériale sans outils au service de cette optimisation.

2. LE CONTROLE INTERNE BUDGETAIRE ET COMPTABLE

Je vais commencer par développer un point qui est dans mon cœur de métier, **le contrôle interne budgétaire et comptable**. Je l'ai dit, la LOLF est un texte qui régit le budget. Le budget est historiquement une démarche d'autorisation, donc le contrôle des autorisations, donc le contrôle interne budgétaire et comptable est nécessairement primordial dans le contexte qui est le nôtre. A preuve, d'ailleurs, une table ronde est notamment consacrée au contrôle interne budgétaire et comptable, et une autre évoque les problématiques de performance.

Contrôle interne budgétaire et comptable. Première remarque : chronologiquement, c'est le contrôle interne comptable qui a été le premier à se déployer puisqu'il remonte à 2004, donc avant l'entrée en vigueur de la LOLF, avec la création de la MAEC qui, je crois, est devenue la Mission nationale d'audit.

Ce contrôle interne comptable est un contrôle interne à la branche Comptabilité publique de la Direction générale des finances publiques, mais est en même temps partenarial et s'appuie sur les processus et sur les ressources des ministères. Force est de dire que c'est un vrai succès et que cela fait partie des processus mis en place pour contrôler les risques comptables avec une cartographie des risques, travail extrêmement minutieux. Et cela n'a pas été étranger au fait que la France a des comptes certifiés, et il n'y a pas beaucoup d'Etats sur la planète qui ont des comptes certifiés. C'est tout de même un point qui mérite d'être noté. Le contrôle interne comptable participe évidemment de la démarche qui a permis à la France d'être certifiée.

Deuxième remarque : le contrôle interne budgétaire, quant à lui, est en plein développement. Pour bien cerner ce développement, on va essayer de répondre à deux questions qui sont : « C'est quoi,

dans notre esprit, le contrôle interne budgétaire ? » et « Qui fait quoi, entre les ministères (par définition, si le contrôle est interne, ce sont d'abord les ministères qui ont à le mettre en place) et Bercy ? », parce que les affaires de budget concernent les ministères, mais aussi Bercy. Il y a là un jeu d'acteurs un peu compliqué que je vais essayer de vous décrypter.

Je reviens au point de départ. Au commencement étaient, en quelque sorte, les autorisations budgétaires – je l'ai dit – d'engager, de payer et de recruter ; qui dit autorisation dit plafond, et donc consommation de cette autorisation par des actes, des passations de marché pour l'engagement, des paiements pour la comptabilité de caisse, des recrutements pour le plafond d'emploi, etc. Celui qui opère cette consommation des autorisations est l'ordonnateur – ou le gestionnaire, peu importe la terminologie –, c'est donc un acteur interne des ministères, appuyé sur ses systèmes d'information.

Mais face à cela, il y a une double intervention de Bercy. D'abord une intervention dans la chaîne même des opérations, dans le *workflow*, comme on dit, avec les contrôleurs budgétaires et les comptables. D'ailleurs, dans les ministères, ils sont réunis sur une même tête, puisque l'on a créé des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels, tant il est vrai que les deux fonctions comptable et budgétaire sont de plus en plus imbriquées et que l'une irrigue l'autre et réciproquement. Ces contrôleurs vérifient que les comptabilités sont bien tenues et que les décisions prises dans ce cadre sont soutenables. Mais une place extrêmement importante est laissée pour mettre en place des dispositifs qui vont permettre de s'assurer que tout ce qui relève du gestionnaire – ou de l'ordonnateur, peu importe le mot – est bien optimisé. C'est le champ du contrôle interne budgétaire.

Et c'est là que l'on trouve une deuxième intervention de Bercy, cette fois-ci non plus en tant que ministère employeur de l'un des acteurs de la chaîne des opérations, mais en quelque sorte en tant que maître d'ouvrage du déploiement du contrôle interne dans les ministères. Qu'est-ce que je veux dire par « maître d'ouvrage » ? Je fais référence à la MACIB (Mission d'appui au contrôle interne budgétaire), dirigée par Patrick Delage que vous entendrez tout à l'heure. La MACIB est rattachée à la fois à la Direction du budget et au Contrôle général économique et financier. Son rôle est un rôle d'appui, d'aide à la mise en place et également un rôle d'élaboration des référentiels du contrôle interne.

On voit donc bien cette dualité de l'intervention de Bercy. Parce qu'il s'agit d'argent, parce qu'il s'agit de budget, des personnages – le contrôleur financier et le comptable –s'insèrent dans la chaîne des opérations, avec leur rôle propre. Et toutes les opérations qui relèvent des ordonnateurs, des gestionnaires, peuvent évidemment être le champ d'une optimisation, donc le champ du déploiement d'un contrôle interne. Nous aidons à la mise en place de ce contrôle interne et nous aidons à l'élaboration de ses référentiels.

Voilà pour vous préciser ce paysage qui est un peu complexe.

Au-delà du rôle des acteurs, il est beaucoup plus intéressant de s'interroger sur le champ des questions qui se posent par rapport à cette dynamique de contrôle interne. Ces questions sont innombrables. Elles peuvent être regroupées selon deux axes : la qualité de la comptabilité budgétaire et la soutenabilté budgétaire.

Première série de questions : les comptabilités sont-elles bien tenues ? Apparemment, c'est simple, mais je pense que, dans cette salle, énormément de gens savent que cela appelle de multiples questionnements.

Les procédures pour valoriser les engagements sont-elles correctes ? Les procédures pour imputer les dépenses, et donc pour voir clair ex-post – c'est important, ce n'est pas seulement un souci d'esthétique comptable, c'est la transparence démocratique, c'est le rôle du Parlement dans son contrôle qui est en cause – sont-elles correctes ? Le travail est-il bien fait ? Les procédures pour imbriquer les décisions de recrutement avec le contrôle de la consommation des plafonds d'emploi sont-elles correctes ? Voilà quelques exemples des questions qui se posent et qui montrent que l'on est là sur un sujet tout à fait fondamental : il s'agit de vérifier que le budget n'est pas une coquille vide, qu'il est exécuté conformément aux décisions du Parlement.

Deuxième série de questions : les décisions de gestion sont-elles soutenables ? Cette question peut paraître paradoxale. A priori, si l'on est dans le cadre d'une autorisation de dépenser et qu'on la respecte, s'il existe des dispositifs qui permettent de vérifier que les comptabilités sont bien tenues, on devrait s'arrêter là. Eh bien non : on ne peut pas s'arrêter là. Le contrôle interne budgétaire doit aller au-delà, avec ce que l'on appelle le contrôle de soutenabilité. Très simplement, pour vous aider à comprendre : vous pouvez parfaitement respecter votre autorisation d'engager des dépenses et engendrer une crise de trésorerie gigantesque. On sait très bien qu'avec une même quantité d'autorisations d'engagement, on peut soit passer des engagements à très long cycle, qui vont générer des besoins de paiement très étalés, soit passer des engagements qui vont obliger à payer immédiatement. C'est pourquoi, au-delà de la comptabilité, il faut un contrôle de soutenabilité, sauf à avoir un chaînon manquant dans la qualité de la gestion budgétaire. On explore ce chaînon manquant de plus en plus, depuis une réforme de 2005 qui a profondément transformé le contrôle financier, et qui a en quelque sorte créé le contrôle de soutenabilité, avec toute une mécanique, programmation budgétaire initiale, déclinaison de la programmation budgétaire initiale dans différents documents de gestion qui sont des budgets opérationnels de programme, etc. ; toute une architecture que beaucoup d'entre vous connaissent peut-être.

Le champ du contrôle de soutenabilité est la vérification que toute cette architecture programmatique est correcte au regard du principe de soutenabilité, avec des questions du genre : avons-nous correctement budgétisé nos dépenses inéluctables ? C'est très bien de programmer des dépenses discrétionnaires, qui peuvent être intéressantes en termes médiatiques, en termes de notoriété, mais avons-nous bien programmé ces dépenses un peu plus humbles mais très importantes que sont nos dépenses obligatoires, récurrentes, etc. ? Avons-nous correctement évalué notre masse salariale ? On sait bien que le passage d'un effectif à un besoin de masse salariale, ce n'est pas une science, mais c'est au moins un art, et qu'il y a beaucoup de paramètres qui entrent en ligne de compte.

Ce champ innombrable du contrôle de soutenabilité vient compléter le contrôle de qualité de la tenue des comptabilités budgétaires. Tout cela forme un champ pour le contrôle interne, pour l'optimisation de la dépense et pour le contrôle du bon respect des volontés du Parlement. C'est donc, sous des aspects qui peuvent apparaître comme anodins, tout à fait fondamental.

3. LE CONTROLE DE PERFORMANCE.

La performance est d'abord une affaire propre aux ministères. Plus encore que dans le domaine du contrôle budgétaire, on est dans le champ du contrôle interne. Moyennant quoi, à Bercy, nous avons deux rôles, en matière de performance : d'une part, nous sommes maîtres d'ouvrage des documents budgétaires. Nous avons donc une responsabilité dans l'architecture du système. Nous devons nous assurer que les objectifs et les indicateurs sont correctement formulés, lisibles, compatibles entre eux, pertinents, et ensuite correctement documentés. D'autre part, nous avons une fonction d'animateur d'un petit réseau de contrôleurs de gestion, là aussi en appui et en assistance aux ministères.

Nos enjeux sont évidemment que le cadre fourni par la LOLF soit lui-même performant ; éviter que tout ceci ne devienne une coquille vide ; et s'impliquer dans la gestion quotidienne. C'est toute la problématique de la déclinaison des indicateurs de performance politique tels qu'ils apparaissent dans les documents budgétaires, vers la gestion concrète. Là aussi, il y a un champ gigantesque pour le contrôle de gestion, et donc pour le contrôle interne.

CONCLUSION

Premièrement, on n'est plus aujourd'hui à l'heure du conflit interministériel permanent. Le thème du contrôle interne que nous traitons dans ce colloque montre qu'il y a des champs de collaboration très vastes entre ministères. De fait, il y a beaucoup moins de conflictualité, je crois, et beaucoup plus de collégialité, de travail technique, d'objectivation dans le domaine de la gestion budgétaire.

Deuxièmement : le combat budgétaire, la confrontation des points de vue sectoriels, d'une part, et de soutenabilité globale des finances publiques, d'autre part, demeurent évidemment. Et ils restent totalement légitimes. Cela ne me gêne pas du tout d'être à la fois celui qui a vocation à dire que, dans tel et tel secteur, il faut mettre moins d'argent, et en même temps, d'être celui qui, par l'intermédiaire de mes collaborateurs, aide au déploiement d'un bon contrôle interne et d'une gestion rationnelle. Ce n'est pas un problème. On voit bien qu'il y a deux fonctions, deux champs distincts, et l'un et l'autre, au fond, concourent in fine au même objectif qui est la performance des finances publiques.

Troisièmement : il est vrai que la LOLF ouvre un espace de liberté pour les gestionnaires, et c'est très bien. Certains peuvent être insatisfaits, dire qu'elle est insuffisante dans la manière dont elle est appliquée, etc., mais il y a tout de même eu un vrai progrès, et de toute façon, il n'y a pas de liberté sans contrôle. Yasser Arafat disait que la révolution n'est pas un pique-nique ; moi, je vous dirai, en guise de conclusion, que la LOLF, ce n'est pas Woodstock, et qu'il n'y a donc pas d'incompatibilité avec le contrôle interne qui est l'objet de vos débats du jour.

TABLE RONDE : L'APPROCHE PAR LES RISQUES DANS LE SECTEUR PUBLIC

ANIMEE PAR **ANTOINE DE BOISSIEU,** *FORMATEUR, IFACI ;*

AVEC **CHARLES COPPOLANI,** *CHEF DU CONTROLE GENERAL ECONOMIQUE ET FINANCIER, ADMINISTRATEUR IFACI ;*

FRANÇOIS LANGLOIS, *DELEGUE GENERAL DE L'ASSOCIATION DES REGIONS DE FRANCE ;*

THIERRY LEMERLE, *DIRECTEUR GENERAL ADJOINT CHARGE DE LA QUALITE & MAITRISE DES RISQUES, POLE EMPLOI*

DOMINIQUE LUZEAUX, *DIRECTEUR DE L'UNITE DE MANAGEMENT DES OPERATIONS D'ARMEMENT TERRESTRE, MINISTERE DE LA DEFENSE ;*

Antoine de Boissieu

Le sujet de cette première table ronde est vaste. On va le délimiter en répondant à deux questions principales.

La première question est le lien entre les objectifs et les risques. Les premiers intervenants ont beaucoup insisté sur l'approche par les objectifs, qui est relativement récente dans le secteur public. Nous allons essayer de voir si, de cette approche par les objectifs, on arrive à décliner une approche par les risques, dans quelle mesure on arrive à assurer une cohérence entre cette approche par les risques et l'approche par les objectifs.

La deuxième question qui en découle va être celle des moyens et de l'organisation que cela nécessite. Les intervenants vont débattre sur les moyens nécessaires pour mettre en place une approche par les risques efficace, qui réponde aux objectifs, quelle organisation est requise pour pouvoir le faire.

La DGA et le ministère de la Défense ont-ils mis en place une approche par les risques pour gérer les 2 milliards d'euros de budget opérationnel du Programme TERRE ?

Dominique Luzeaux

La réponse est oui, que ce soit sur les programmes terrestres ou sur l'ensemble des programmes de la DGA qui représentent de l'ordre de dix fois plus.

On essaie de dégager déjà les objectifs pour l'ensemble de notre action, objectifs qui peuvent être très différenciés selon les projets. Pour illustrer mes propos, je vous donnerai l'exemple des urgences aux opérations, qui se produit très fréquemment actuellement, du fait de l'intervention de nos forces en opérations extérieures. Là, c'est l'aspect délai qui prime, avec évidemment l'aspect performance.

Par ailleurs, certaines opérations sont de beaucoup plus longue haleine. Les infrastructures de réseau, la qualité de service, la pérennité, représentent des investissements qui vont s'étendre sur dix, quinze ans, voire plus pour d'autres types de programme.

Quand on parle de systèmes d'information ou de systèmes d'armes qui devront être utilisés dans des cadres internationaux, l'OTAN ou d'autres, ce sont d'autres objectifs de compatibilité et d'intégration dans des systèmes que l'on ne maîtrise pas qui se dégagent, d'où, à chaque fois, des risques différents : risques techniques, budgétaires, politiques, juridiques également.

J'ai parlé là d'acquisition, mais il y a aussi l'utilisation, puisqu'on ne peut pas utiliser des systèmes de la même manière partout. Par exemple, en Afghanistan aujourd'hui, il y a ce que l'on appelle des *caveats :* en fonction des forces en présence, et donc en fonction des gouvernements, différentes obligations doivent être respectées par les différentes armées. Chaque armée n'a pas forcément les mêmes *caveats*, donc les mêmes obligations : les Allemands en ont certaines, les Français en ont d'autres, et on doit tous travailler ensemble. Il faut donc arriver à gérer l'ensemble de ces risques en amont, le plus en amont possible, puisque les systèmes que l'on va fournir aux utilisateurs devront éventuellement tenir compte de certaines utilisations ultérieures.

Antoine de Boissieu

Vous voulez dire qu'à la DGA, l'approche par les risques est quelque chose de bien ancré, et que cela repose sur une définition très fine, projet par projet – puisque vous faites de la gestion de projets – des objectifs à partir desquels on peut décliner quels sont les facteurs de risque ?

Dominique Luzeaux

Oui, c'est le premier point. Le deuxième point sera les moyens et les contrôles, dont je parlerai tout à l'heure, qui doivent être mis en place.

Antoine de Boissieu

Charles Coppolani, cette approche qui part d'une définition précise des objectifs pour en déduire une cartographie des risques, est-ce quelque chose que l'on rencontre dans les six cents ou dans certains des six cents organismes que vous contrôlez ?

Charles Coppolani

Dans les organismes que nous contrôlons, on rencontre une grande diversité de situations. Certains organismes ont totalement intégré l'approche par les risques, à commencer par les organismes du secteur public concurrentiels qui pratiquent, depuis longtemps, une gestion des risques qui n'a rien à envier à la gestion privée. Je pense à EDF, je pense à La Poste.

Ce que l'on constate actuellement, c'est une diffusion de cette approche par les risques. Nous le constatons dans des organismes du secteur non marchand, ceux qui ont une logique industrielle, comme le CEA ou le CNES, mais aussi dans des organismes comme ceux du secteur social. L'approche par les risques – et je pense que l'intervenant de Pôle Emploi en parlera – se développe de plus en plus.

Bien sûr certains organismes sont un peu en retrait dans ce domaine. On a souvent parlé des universités ou des organismes du secteur culturel, mais je pense que, petit à petit, les choses vont évoluer.

Ce que je peux dire, c'est que pour nous, au CGEFI, l'approche par les risques, en matière de contrôle et d'audit, est en quelque sorte inscrite dans nos gènes, puisque le décret qui est notre texte fondateur, celui du 27 mai 1955 – en 1955, on n'en parlait pas, mais ce décret a été modifié en 2005 – nous donne comme objectif l'analyse des risques et l'évaluation de la performance, en veillant aux intérêts patrimoniaux de l'Etat. Cette précision est importante, parce que les risques qui sont ceux des organismes sont bien sûr les risques de l'Etat, mais tous les risques de l'Etat ne sont pas représentés par les risques des organismes. Par exemple, l'optimisation fiscale, qui est une recherche légitime pour ces organismes, est un risque pour l'Etat.

Je pense aussi que cette démarche, qui est celle du décret de 2005, s'inscrit parfaitement dans la logique de la LOLF, telle que Philippe Josse l'a décrite, qui conduit, en fixant des objectifs, à faire évoluer la gestion publique.

Quant à nous, nous sommes en train de passer d'un contrôle qui demeure, dans certains cas, un contrôle a priori, qui était en fait destiné à pallier les inconvénients ou l'absence totale de contrôle interne, à une approche par un contrôle a posteriori, fondé sur l'évaluation des processus, sur la gestion des risques, sur l'efficacité, l'efficience du contrôle interne.

Antoine de Boissieu

Cette approche par les risques a donc des répercussions sur l'approche adoptée par le CGEFI pour contrôler les six cents organismes qui sont dans son périmètre.

Charles Coppolani

Tout à fait. Nous essayons de réaliser de plus en plus une sorte de démarche partenariale. Ce que nous souhaitons, c'est que les organismes – nous reviendrons là-dessus, je pense – mettent en place cette approche par les risques, de telle sorte que nous puissions, nous, faire évoluer les contrôles, exactement dans la logique que Philippe Josse décrivait tout à l'heure.

Antoine de Boissieu

M. Lemerle, chez Pôle Emploi, vous inscrivez-vous dans cette démarche par les risques ? Réalisez-vous cette démarche partenariale de définition des objectifs et de mise en place d'une approche par les risques ?

Thierry Lemerle

Oui. Pôle Emploi a été crée en décembre 2008. C'est un établissement public avec une particularité voulue par le législateur : cet établissement public a une comptabilité privée et aura, demain, une convention collective de droit privé. Nous sommes donc soumis, pour les flux financiers que j'ai évoqués tout à l'heure, à la certification légale des comptes, dès l'exercice comptable 2009.

C'est vrai que l'on pourrait dire qu'il vaut mieux mettre en place une analyse des risques, un dispositif de contrôle interne dans la durée. Nous avons eu trois mois pour mettre en place un dispositif de contrôle interne et d'analyse des risques ;

Nous avons, à peu près, en flux annuel, cinq millions de dossiers à traiter et autant d'actualité de placements. Pour vous donner un ordre d'idée, 10 % des dossiers qui engendrent une allocation chômage sont systématiquement contrôlés, soit a priori, soit a posteriori. Tout en fusionnant et en se réorganisant, nous aurons donc effectué, en 2009, environ 600 000 opérations de contrôle. Et je ne parle pas des rapprochements informatiques qui sont réalisés avec les organismes de protection sociale et des entreprises de travail temporaire, dans le cadre de transfert de fichiers. Voilà pour la partie contrôle interne.

Sur l'analyse des risques, nous avons une chance historique : Pôle Emploi est né de la volonté à la fois des partenaires sociaux et du législateur. Nous avons reçu une feuille de route pour les trois ans à venir. Nous avons un contrat d'objectifs, à la fois avec les pouvoirs publics, et avec le régime d'assurance chômage (objectifs de qualité, de contrôle interne).

A partir de ces indicateurs, qui sont conventionnels, puisque signés à la fois par les pouvoirs publics, l'UNEDIC et Pôle Emploi, et qui sont notre feuille de route, nous avons mis en place une **cartographie des risques à trois étages.**

Le premier niveau, communément admis par l'ensemble des entreprises ou établissements représentés ici, consiste en une analyse stratégique rendue nécessaire par la fusion. Nous avons établi une **cartographie d'analyse stratégique basée sur un univers de risques tels que** le **système de gouvernance, puis le système opérationnel et informatique, le comptable et financier, et tout ce qui est du domaine RH.**

Le deuxième niveau est une analyse approfondie des risques opérationnels. Nous avions la chance de bénéficier, du côté de l'ANPE, et notamment du côté des ASSEDIC, régime d'assurance chômage, d'une certification ISO 9001. Nous avons aujourd'hui, avec Pôle Emploi, mis sous contrôle quinze processus clés. Je n'entre pas dans les détails de la norme ISO 9001, mais ceux qui sont férus du système savent qu'un processus a un objectif et des indicateurs de résultats. Et chaque processus doit être lui-même analysé en termes de risques. Exemple concret : nous prenons en charge un demandeur d'emploi. L'analyse des risques est simple : d'abord, à l'entrée, vérifier que le demandeur d'emploi que l'on va indemniser est le bon. Ensuite, payer, non pas dans six mois, mais dans les cinq jours. Nous avons donc fait, par processus, une analyse des risques.

Le troisième niveau de risque que nous avons mis en place dans le cadre de cette approche risquée n'est pas le moindre. En effet Quand on se transforme en continue , le temps que l'on fasse notre analyse de risques stratégiques ou par processus, la situation réelle a déjà bougé quinze fois. Nous avons donc mis sous contrôle d' **une quarantaine de sites témoins**, des sites opérationnels directement pilotés par mes équipes. De cette façon, nous avons un lien direct avec les directeurs de site qui **nous alertent, au quotidien, pour tous les dysfonctionnements qu'ils observent sur le terrain.**

Antoine de Boissieu

François Langlois, pourriez-vous témoigner de la situation dans les collectivités territoriales ? Y a-t-il une approche par les risques ?

François Langlois

Je vais essayer d'apporter l'éclairage de ce qui se passe dans les collectivités territoriales en soulignant d'abord que, dans celles-ci, la palette des risques est immense et dépasse très largement le cadre strictement financier.

Le premier risque auquel on est confronté, dans les collectivités territoriales, est le risque humain, et d'abord vis-à-vis des usagers. Lorsque j'étais directeur général des services de la ville de Grenoble – je suis arrivé en 1998 –, toute l'équipe, aussi bien les agents que les élus, étaient encore traumatisés par un accident qui avait eu lieu en octobre 1995 et qui avait entraîné la mort d'une dizaine d'enfants qui faisaient une sortie découverte dans le Drac, et qui avaient subi les conséquences d'une ouverture de barrage par EDF, non anticipée par les organisateurs de la sortie. A la suite de cet accident dramatique qui a entraîné la condamnation d'un certain nombre de personnes, dont des responsables administratifs de la ville et une inspectrice pédagogique, une série de procédures ont été mises en place, décrivant, de façon très précise, les responsabilités des uns et des autres non seulement lors des sorties scolaires, mais aussi pour les classes vertes, les colonies de vacances, etc.

Lorsque j'étais en poste, nous avons malheureusement subi deux accidents mortels dans deux circonstances différentes qui, chaque fois, ont entraîné des enquêtes de police et de justice. Et, chaque fois, les services de la ville, les élus et la direction générale n'ont pas été inquiétés par la police ni par la justice, tout simplement parce que nous avions défini des procédures écrites, précises, qui montraient quelle était la chaîne de responsabilités et qui apportaient la preuve que nous avions pris les précautions pour limiter les risques, et que, si risque il y avait eu malgré tout, on ne pouvait pas nous en imputer la responsabilité.

Le risque humain est, sans conteste, le plus fort. Lorsque vous êtes en charge de collectivités territoriales, faire en sorte que tous les usagers des services publics placés sous votre responsabilité soient en sécurité lorsqu'ils fréquentent ces services publics, est la moindre des choses. Cela nécessite une mise en œuvre de codes et de règlements particuliers, et demande un travail important qui, de plus en plus, est confié à des professionnels d'inspection générale, de contrôle de gestion et pas seulement de contrôle de gestion financier.

Mais il y a évidemment aussi la **mise en place de systèmes de contrôle à l'égard des risques financiers.**

Trois éléments sont pris en compte : premièrement, le code des marchés publics qui doit être respecté dans les collectivités territoriales, comme de la part des services de l'Etat. En ce qui concerne les collectivités territoriales, c'est sous le regard très précis, non seulement des concurrents des entreprises qui sont bénéficiaires des marchés, mais encore, des tribunaux administratifs et de la chambre régionale des comptes. Dans la plupart des grandes collectivités, des documents de procédure (en ce qui concerne les marchés publics) ont été élaborés, en concertation et de façon managériale, avec les équipes concernées, pour faire en sorte que la collectivité soit totalement

irréprochable. Si vous suivez l'actualité, vous savez que, encore très récemment, un responsable des marchés publics, dans une grande collectivité de province, a été condamné par les tribunaux.

Le risque existe donc, il est patent, et il est tout à fait mesurable.

Deuxièmement : dans les collectivités territoriales, il y a une nécessité absolue que les budgets de fonctionnement soient équilibrés par les recettes. Il n'y a pas de dérogation possible ; il n'y a pas de déficit du budget de fonctionnement, contrairement à l'Etat. Ceci est validé chaque année, au moment du vote du compte administratif. Si le compte administratif n'est pas en équilibre de fonctionnement, la collectivité territoriale est mise sous la tutelle de l'Etat, de la Chambre régionale des comptes et du préfet. Les grandes collectivités territoriales s'organisent donc pour faire en sorte que cet équilibre soit respecté.

Troisièmement : compte tenu des difficultés financières d'un certain nombre de grandes collectivités territoriales, des organismes prêteurs ont imaginé des produits de plus en plus sophistiqués, parfois appelés « produits toxiques », qui ont fait prendre des risques importants aux collectivités. Des risques d'autant plus importants que ces produits étaient destinés à « aider » des collectivités déjà en difficulté.

On me demande souvent, puisque je travaille à l'Association des régions de France, comment se fait-il que les régions ont été moins touchées par les produits toxiques qu'un certain nombre de grandes collectivités, comme quelques grandes villes ou quelques départements de la région Ile-de-France que je ne citerai pas. Pour une raison relativement simple et claire : contrairement à ce que l'on peut imaginer, les régions sont le niveau de collectivités territoriales dont la dette est la plus faible et le niveau d'endettement le plus modeste. Si les régions devaient rembourser, grâce à leurs ressources de fonctionnement, leurs dettes le plus vite possible, elles le feraient (moyenne nationale) en moins de cinq ans, voire deux ans et demi, alors que, pour les communes, ce serait aux environs de dix ans, et plus, et que pour les départements, ce serait aux alentours de sept, huit ans.

Paradoxe de la situation : les régions investissent sur des réalisations qui ont une durée de vie beaucoup plus longue que l'investissement des communes ou des départements. Les régions contribuent par exemple à l'investissement des lignes à grande vitesse ou des universités, alors que les communes investissent pour construire des gymnases ou des écoles.

En fait, les régions ont moins souffert des produits toxiques, parce qu'elles étaient peu endettées. Les prêteurs n'ont donc pas eu besoin d'imaginer des produits très sophistiqués pour leur permettre de réaliser leurs objectifs.

Les collectivités territoriales ont conscience des risques, risques financiers et risques humains. Elles essaient de s'en prémunir en mettant en place des procédures particulièrement rigoureuses.

Antoine de Boissieu

De ce que vous dites, il ressort que l'approche par les risques s'est faite plus par une sensibilisation progressive à certains gros dysfonctionnements, à des accidents graves ou à des incidents financiers également graves.

Charles Coppolani

Monsieur Lemerle l'a bien exprimé, il faut que l'Etat, pour les organismes du secteur public de l'Etat, s'impliquent. C'est toute la démarche de contractualisation qui est en cours, qui part des grands objectifs des politiques publiques, tels qu'ils peuvent être exprimés dans les programmes de la LOLF ou dans la loi de financement de la Sécurité sociale. Ensuite, il y a une déclinaison par organisme, et l'Etat recherche actuellement une systématisation des contrats qui ont des noms divers : contrats de service public, contrats de performance, contrats d'effectif et de moyens.

C'est tout à fait nécessaire, dans le secteur public, parce que, s'agissant des organismes marchands, leur place dans le secteur ne se justifie que si, au-delà de la réalisation du profit, ils ont des missions de service public à assurer, et ces missions de service public supposent des objectifs qui ne sont pas uniquement financiers, et même peu financiers, qui sont des objectifs qualitatifs. Ces objectifs doivent donc être définis. Quant aux organismes non marchands, pour lesquels la notion de profit n'existe pas, la fixation des objectifs passe par la définition exacte de la mission qu'ils ont à accomplir. A partir d'une définition claire des objectifs et des indicateurs, on a une approche par les risques qui est fondée, documentée, avec un suivi des objectifs et des sous-objectifs.

Antoine de Boissieu

Vous avez insisté sur l'importance d'avoir des objectifs définis. Dans la masse des six cents organismes que vous contrôlez, quelle proportion a des objectifs détaillés et mesurables ?

Charles Coppolani

Nous avons fait un recensement, il y a quelques mois, du nombre de contrats dans les six cents organismes que nous contrôlons. Nous étions en train de dépasser les cent soixante. Cela paraît être une minorité, mais ce sont les plus importants d'entre eux.

Antoine de Boissieu

Je me tourne vers Dominique Luzeaux. Au ministère de la Défense, vous avez une approche par les risques, programme par programme, avec une définition des objectifs au coup par coup, de laquelle vous déclinez une liste de risques.

Quels sont les moyens et l'organisation nécessaires pour que, une fois cette analyse préalable réalisée, cela serve à quelque chose ?

Dominique Luzeaux

Premier point : nous déclinons effectivement les différents objectifs, projets ou programme par programme. Nous commençons, par exemple, par ce que l'on appelle un objectif d'Etat-major : l'Etat-major se pose une grande question et dit, grosso modo, ce qu'il attend d'un opérationnel. On décline la demande en affinant au fur et à mesure, à l'aide de documents référencés, et qui nécessitent une validation à certains niveaux. Il y a systématiquement des documents ; et

systématiquement des instances évaluent, analysent et valident ces différents documents. Pour certains projets, la validation est faite au niveau du chef d'Etat-major, voire du ministre.

Nous avons la même démarche au niveau du budget opérationnel des programmes. Pour parler un peu LOLF, nous regardons les choses de manière transverse, d'un point de vue budgétaire. Une certaine somme globale est allouée et il faut démontrer, projet par projet, mais également programme par programme, enfin budget opérationnel par budget opérationnel, que, d'une part, on tient correctement la comptabilité et que l'on est soutenable. C'est un mot que l'on a entendu tout à l'heure et qui est essentiel dans nos affaires, dans la mesure où l'on travaille sur des engagements pluriannuels et sur des projets qui, individuellement, vont de quelques centaines de millions à quelques milliards d'euros.

En traduisant les objectifs en risques, et en appliquant la méthodologie, on arrive à maîtriser un certain nombre de risques.

Par ailleurs, concernant l'organisation elle-même, il y a – comme dans l'ensemble des administrations et des services publics – plusieurs comités d'évaluation, de comités de suivi, de comités d'audit, donc des audits internes – au sein de la délégation générale pour l'armement – et également des audits externes, via l'inspection, via le contrôle général, ce qui permet d'avoir des contrôles a priori et des contrôles a posteriori sur l'ensemble des risques : risques techniques, financiers et éventuellement industriels.

Antoine de Boissieu

Pour résumer ce que vous avez dit, l'approche par les risques se manifeste de deux façons : elle est d'abord inscrite dans le fonctionnement des opérations, dans le cours normal de la gestion du programme, et il y a ensuite des services qui sont garants de cette approche, des services d'audit ou de contrôle.

Dominique Luzeaux

C'est cela. L'ensemble de cette démarche s'inscrit également dans les démarches de qualité, que ce soit ISO 9001 ou le CMMI, dans lesquelles la délégation générale pour l'armement s'est engagée pour démontrer la maturité de l'ensemble de ses processus.

Antoine de Boissieu

A-t-on quelque chose de similaire à Pôle Emploi ?

Thierry Lermerle

Au niveau interne, le directeur général a présenté au conseil d'administration un plan stratégique sur trois ans, qui se décline par des plans d'action annuels. Le mois de septembre est le mois où chaque région doit établir son plan d'action sur des domaines qui sont en lien direct avec nos missions régaliennes : accueillir, indemniser et placer les demandeurs d'emploi, mais aussi sur des aspects que l'on vient d'évoquer aujourd'hui, sur le contrôle interne et la maîtrise des risques.

La région, que ce soit le Limousin ou l'Ile-de-France, a réalisé, dès l'été, son analyse des risques sur les grands chapitres : management, ressources humaines, conformité, etc., et par processus. Puis, après un dialogue de gestion qui aura lieu entre octobre et novembre avec le directeur général, chaque région aura une notification de son plan d'action de l'année 2010 avec des éléments de contrôle interne à reussir.

Je vous ai dit tout à l'heure qu'il y avait à peu près 600 000 contrôles annuels au plan national , et donc chaque région se voit notifier un avis sur son plan de contrôle. Avec la nature des contrôles et le choix des échantillons. C'est une déclinaison très opérationnelle du contrôle interne. Dans une organisation en réseau, comme la notre, nous avons outillé l'ensemble du dispositif, nous disposons d'outils en matière de système d'information qui nous permettent, en temps réel, d'obtenir les données consolidées. J'ai la possibilité d'obtenir le nombre de contrôles réalisés depuis le début de l'année, avec le taux de qualité, l'impact financier et les mesures correctives mises en oeuvre par les régions, puisqu'il ne suffit pas de constater, il faut surtout s'améliorer.

Tout ce dispositif est bien sûr contrôlé. Nous avons un conseil d'administration, un comité d'audit, un comité d'évaluation. Nous avons une direction de l'audit et tous les corps d'inpection de l' Etat, comme la Cour des comptes, L'IGAS et autres corps susceptibles de nous contrôler. Et, ayant une comptabilité privée, nous sommes soumis à la certification légale des comptes. Ainsi Les commissaires aux comptes apprécient notamment le niveau de contrôle interne de POLE EMPLOI.

Nous avons mis en place un réseau. Au niveau national, une direction d'une cinquantaine de personnes coiffe les quatre domaines d'activité : maîtrise des risques et du contrôle interne, développement durable , qualité, fraude. Cette organisation au niveau national se décline dans les vingt six régions, en organisation un peu matricielle. On agit via la ligne hiérarchique ; on peut agir également directement sur des correspondants qualité, maîtrise des risques et contrôle interne pour, sur le plan technique et opérationnel, vérifier que les réalisations sont conformes. C'est donc une animation fonctionnelle.

Antoine de Boissieu

Et cette organisation, votre équipe centrale de 50 personnes, plus les personnes en région, combien de personnes cela représente-t-il, environ ?

Thierry Lemerle

Au niveau national, 50 personnes ; et en totalité, sur les 26 régions, pour un effectif de 46 000 personnes, cela représente 200 personnes, environ.

Antoine de Boissieu

Je me tourne vers François Langlois : dans les collectivités territoriales, la mise en place de systèmes de contrôle interne ou d'approche par les risques, se font-elles avec de tels moyens ? Ou cela se fait-il sous des formes différentes ?

François Langlois

On rencontre de tels systèmes dans les grandes collectivités. Il faut avoir conscience du fait qu'il y a 37 000 communes en France, et que 50 % d'entre elles ont moins de 500 habitants. Dans une commune de moins de 500 habitants, il y a en général une ou deux personnes pour assurer l'administration et l'ensemble des tâches, et on ne peut pas imaginer qu'il y ait en plus une inspection générale ou un contrôleur de gestion, ni même un contrôle budgétaire.

La mise en place des inspections générales et des contrôleurs de gestion s'est faite dans les grandes villes, dans les grands départements, mais là aussi il y a de grosses différences : par exemple entre le département de la Gironde ou des Hauts-de-Seine et le département de la Lozère, de la Nièvre ou de l'Ariège, ces derniers étant démographiquement et donc financièrement beaucoup plus défavorisés, parce que beaucoup plus modestes, que les deux premiers.

Ce qui fait un peu « l'originalité » des régions par rapport aux autres niveaux de collectivité, c'est que même les plus modestes, les plus petites et les moins riches des vingt six régions françaises ont la capacité financière, budgétaire et humaine de mettre en place des systèmes de contrôle de gestion et d'inspection générale.

Dans ce niveau de collectivité les enjeux financiers et budgétaires sont des enjeux en général pluriannuels. Lorsque l'on se lance, par exemple, dans le cofinancement d'une ligne à grande vitesse, entre le moment où l'idée naît et le moment où la ligne est réalisée, il s'écoule environ une dizaine d'années. De la même manière, entre le moment où l'on décide de se lancer dans la construction d'un nouveau lycée et le moment où il est inauguré, il s'écoule au mieux quatre ans, et en moyenne cinq ans. C'est pourquoi, sur des programmes pluriannuels de cette envergure, il est indispensable d'avoir un contrôle de gestion, ne serait-ce que pour surveiller l'engagement, année après année, des programmes financiers.

Antoine de Boissieu

On a bien compris votre message sur le fait que les régions se sont dotées de structures propres, qui s'appellent inspection générale, contrôle de gestion, audit interne, pour soutenir cette approche par les risques, mais qu'il y a quand même un problème de taille critique et qu'au-dessous d'une certaine taille, une collectivité territoriale ne peut pas avoir de service ou de fonction dédiée.

Je me tourne vers Charles Coppolani pour savoir si l'on rencontre cette même barrière liée à la taille, dans les établissements que vous contrôlez. Les établissements qui n'ont pas la taille critique sont-ils incapables de mettre en place, de décliner l'approche par les risques avec des moyens adéquats ?

Charles Coppolani

Nous avons effectivement la même problématique avec, d'un côté, des organismes très importants qui ont toute la panoplie nécessaire pour la gestion des risques et, d'autre part, des organismes beaucoup plus réduits qui ont, pour certains d'ailleurs, beaucoup de mal à se gérer.

Je voudrais faire part d'une expérience qui n'est pas française : j'ai présidé pendant longtemps le comité d'audit du Fonds international d'indemnisation des pollutions marines, qui gère beaucoup d'argent, avec très peu d'effectifs. La question s'est posée pour nous : fallait-il créer une direction des

risques, une direction d'audit ? Il nous a semblé que, compte tenu de la taille de l'organisme, c'était sans doute inefficace. En revanche, le FIPOL s'est engagé – et je rejoins ce que disait M. Langlois – dans une formalisation de toutes ses procédures, depuis les délégations de signature jusqu'aux processus d'indemnisation et au recrutement.

A partir de là, le FIPOL a réfléchi très précisément à ses objectifs et sur les risques qui sont associés aux objectifs. Une cartographie des risques a été dressée, avec des propriétaires de risques désignés. Et nous avons mis en place une gestion des risques, avec un minimum de moyens, et un suivi assuré par le comité d'audit.

Je pense que c'est une problématique que l'on peut retrouver dans les organismes plus petits. Ce que nous souhaitons, au contrôle général, est que ces organismes formalisent leurs procédures, réfléchissent à leurs objectifs. Nous avons mis en place un référentiel d'évaluation du contrôle interne et de gestion des risques, destiné à permettre au contrôleur de se prononcer, d'évaluer le management des risques, mais aussi d'aider les organismes à mettre en place un tel dispositif. Je crois que la certification, le développement de la gestion par objectifs va incontestablement conduire, avec des moyens très différents, avec beaucoup de pragmatisme, à développer cette gestion des risques dans le secteur public d'Etat.

Antoine de Boissieu

Vous voulez dire que la taille n'est pas un obstacle. Je retiens que l'impulsion venait tout de même du comité d'audit. Vous étiez au comité d'audit et c'est vous qui avez demandé de mettre en place une approche par les risques, malgré une taille sans doute inférieure à la taille critique.

Charles Coppolani

Oui. Il est souhaitable qu'il y ait un comité d'audit, mais c'est le rôle de la tutelle, des administrateurs, du conseil d'administration que de se préoccuper de cela et, à partir de là, éventuellement, de créer un comité d'audit. Mais je ne pense pas que la taille soit un élément dirimant pour empêcher de réfléchir à la gestion des risques.

Antoine de Boissieu

Pour conclure, je vais me tourner vers chacun des intervenants. Nous l'avons vu, dans votre cas, vous disiez que l'impulsion doit venir du comité d'audit ou d'une tutelle, quelle qu'elle soit. Dans le cadre de la DGA ou du ministère de la Défense, d'où vient l'impulsion pour cette démarche par les risques ? Qui a demandé, qui est demandeur de cette démarche ?

Dominique Luzeaux

Je crois que l'ensemble des acteurs était demandeur. Il y a effectivement eu une impulsion qui venait du haut, pour développer systématiquement la démarche, mais il y avait également un besoin de l'ensemble des personnels et des managers, et donc des directeurs de projet, pour arriver à maîtriser leurs projets dans la durée.

C'est pour cela que nous travaillons maintenant en équipe intégrée sur l'ensemble des projets. Cela rejoint un peu votre question sur la masse critique. Pour arriver à maîtriser les risques de manière efficace voire efficiente, nous travaillons, pour chacun des projets, avec une équipe composée d'un manager, d'un management technique, d'un management financier, d'un management des risques, et également d'un management sur les méthodes.

Par ailleurs, au niveau de chaque entité responsable d'un budget, comme la mienne, il y a des adjoints de finances, des adjoints de contrôle de gestion, pour permettre d'agréger l'ensemble des données et pouvoir rendre compte (à nos différentes instances internes, externes, mais également au Parlement) de l'exécution correcte et transparente de l'ensemble des budgets qui nous sont confiés pour exercer certaines missions.

Antoine de Boissieu

Thierry Lemerle, pour vous, d'où venait l'impulsion ? Et qui maintient la pression sur cette démarche par les risques, qui absorbe pas mal de moyens, 200 personnes sur 46 000 ?

Thierry Lemerle

Comme nous n'avons que neuf mois d'existence, on pourrait penser que l'impulsion vienne exclusivement de ceux qui nous financent, qui ont créé Pôle Emploi, c'est à dire les pouvoirs publics et l'assurance chômage.

Mais Il y avait dans les deux réseaux, ex-ANPE et ex-ASSEDIC, une culture d'entreprise tournée vers le contrôle, plus ou moins développée selon les régions, selon les établissements ou les agences, mais nous ne sommes pas partis de rien. Cela a été un point positif.

Cependant pour revenir toutefois à l'impulsion de nos deux financeurs. Quand on donne, en budget de fonctionnement, quelques milliards d'euros et que sont en jeu 35 milliards d'allocations chômage plus aides, je pense que les financeurs sont regardants sur le dispositif de maîtrise des risques et de contrôle interne.

Le contexte de changement et d'ailleurs propice à renforcer notre dispositive de contrôle interne, en effet nous sommes en train de nous créer. Je vous ai parlé des 6 500 nominations de cadres. Je ne sais pas s'il y a beaucoup d'entreprises qui, en neuf mois, renouvellent l'ensemble de leur ligne hiérarchique. Par ailleurs, nous passons de 1 700 sites à 1 000. Nous avons deux statuts, public et privé, et sommes en train de signer une convention collective. Il y a donc la reclassification de 30 000 personnes dans une convention collective de droit privé.

Cela fait un grand nombre de bouleversements et beaucoup de zones à risque. Notre souci n'est pas d'amplifier le système de contrôle interne, c'est plutôt qu'il soit pertinent au jour le jour, en fonction des évolutions de notre organisation ou des demandes des pouvoirs publics. Je prends un exemple très concret. Quand les pouvoirs publics disent : « On donne une prime de 500 euros aux jeunes qui n'ont pas spécialement des droits à l'allocation chômage. », c'est une décision politique. Le système d'information doit être prêt la semaine suivante, pour le paiement. Nous payons, il nous faut avoir les tableaux de bord et les systèmes de contrôle qui permettent de vérifier le bien-fondé du paiement. Il nous faut donc ajuster le système de contrôle interne, presque en temps réel.

C'est d'ailleurs pour cela qu'en accord avec le directeur général, même si c'est encore au stade du projetsera mise en place, une structure que j'appellerai de contrôle de supervision, qui me sera rattachée, et permettra de mettre sous contrôle, avant intégration dans le système récurrent du contrôle interne, tous les dispositifs nouveaux permettant de limiter les zones à risques dans une période agitée.

Antoine de Boissieu

François Langlois, pour conclure, est-ce que ce sont des évolutions qu'ont connues les collectivités territoriales ?

François Langlois

L'ancêtre, le père du contrôle de gestion et de l'analyse du risque dans les collectivités territoriales, c'est Gaston Defferre. Le jour où Gaston Defferre a convaincu le président de la République de l'époque qu'il fallait décentraliser, c'est-à-dire qu'il fallait donner leur liberté aux collectivités territoriales, et que leur gestion ne soit plus réalisée concrètement par les représentants de l'Etat sur le territoire, mais par les élus et les personnels recrutés par les élus, on a mis le doigt dans un engrenage qui aboutit aujourd'hui aux inspections générales et au contrôle de gestion.

Cela a mis près de trente ans. Cela s'est accompagné de la création des chambres régionales des comptes qui ont accéléré le phénomène. Cela s'est également accompagné d'un certain nombre de séjours derrière les barreaux d'élus et de hauts responsables administratifs qui n'avaient pas été suffisamment vigilants, dans tel ou tel domaine de gestion. Et, chaque fois qu'un défaut était identifié, soit par la justice financière, soit par la justice civile ou pénale, le contrôle et l'inspection étaient renforcés dans les collectivités territoriales.

Aujourd'hui, ceux qui sont à l'initiative, ce sont d'abord les élus, naturellement. Les présidents de conseils régionaux, les présidents de conseils généraux, les maires, souhaitent que leur direction générale leur garantisse la probité des comptes, la régularité des procédures et qu'aucun incident ne soit susceptible de les amener devant les tribunaux.

Antoine de Boissieu

J'aimerais poser une question à Thierry Lemerle, de Pôle Emploi.

Pôle Emploi, comme vous le disiez, fait la une de l'actualité, surtout pour des exemples de risques dont on peut dire qu'ils ont été mal maîtrisés. La question que l'on peut (se) poser est : quelle est l'efficacité de tout ce dispositif de maîtrise des risques mis en place ? Les donneurs d'ordre, ceux qui ont donné l'impulsion, sont-ils toujours convaincus que cela sert, que c'est efficace, que c'est le bon outil ?

Thierry Lemerle

C'est vrai que l'on peut toujours trouver un décalage entre ce que l'on dit, sur l'analyse des risques, le contrôle interne, et les résultats opérationnels qui sont sous les feux de la rampe. Je crois qu'il faut

relativiser. Les faits sont que l'on reçoit quasiment 400 000 appels téléphoniques par jour. Nous avons un taux de décrochés de 85 %. Quand on fait du *benchmark* avec d'autres entreprises de service, qu'elles soient publiques ou privées, on arrive rarement à de tels taux. C'est vrai que l'on n'a pas 100 %, mais 85 % de 400 000 appels/jour, c'est déjà pas mal.

On établit cinq millions de courriers par mois, lesquels, heureusement, n'engendrent pas cinq millions de réclamations.

Dans notre dispositif d'analyse des risques, nous gérons par ailleurs les réclamations. Nous recevons 70 000 réclamations par mois, pour lesquelles nous avons un engagement de service. On répond en moins de cinq jours à 70 % de ces réclamations.

Ce sont des faits tangibles, mais qui ne sont malheureusement pas repris.

Aujourd'hui, par exemple, nous avons mis en place en deux mois des plateformes téléphoniques régionales, au-delà de tout ce qui a été mis en place, pour sécuriser le système d'appels téléphoniques entrant. Quand on invite la presse ou des élus à visiter ces plateformes régionales, les intéressés en sortent rassurés.

Nous sommes conscients que cette analyse des risques permanente doit nous amener à des décisions, et c'est ce que nous faisons tous les jours. Nous avons formé, dans la période, plus de 35 000 personnes salariées, pour mener des entretiens uniques associant les 2 ex réseau ce qui était le vœu des parlementaires, des élus et des pouvoirs publics. Si l'on fait la fusion, ce n'est pas pour retrouver, sur un même site, deux ex-services. Quand on forme, en neuf mois, 30 000 personnes à raison de trois jours/personne, cela fait une belle charge de travail.

Nous sommes en parfaite adéquation entre dispositif de contrôle interne, maîtrise des risques et résultats opérationnels. J'ai la chance de faire partie du comité de direction générale. Une fois par semaine, nous passons trois heures à envoyer les questions stratégiques mais aussi beaucoup opérationnelles.

Antoine de Boissieu

Je me tourne vers François Langlois. Vous avez souligné que beaucoup de collectivités territoriales d'une certaine taille, se dotent de dispositifs de maîtrise des risques, de contrôle interne, de contrôle de gestion. Est-ce que chacun réinvente la roue chaque fois, ou y a-t-il un kit prêt à l'emploi ?

François Langlois

C'est un peu entre les deux. D'abord, il y a un certain nombre de grands cabinets qui aident et accompagnent les collectivités locales, chacun d'entre eux ayant plus ou moins créé son kit ou sa méthode d'approche, à la fois des risques, du contrôle de gestion et de l'inspection générale.

Si deux collectivités se sont fait accompagner par le même cabinet, il est probable que les systèmes mis en place seront très proches. Mais comme il y a plusieurs cabinets sur la place de France, il y a plusieurs méthodes.

Et puis, un certain nombre de collectivités ne font pas appel à des cabinets, et créent leur propre dispositif. C'est le rôle d'associations, comme celle dont je suis le délégué général, de mettre en commun les expériences des uns et des autres, justement pour éviter que, tous les jours, on réinvente la roue.

C'est un lieu d'échanges, un lieu de confrontation, non pas pour créer un modèle reproductible à l'infini partout sur le territoire, mais pour que chacun adapte une même réflexion à la réalité du terrain, puisque la décentralisation, c'est tout de même que les politiques publiques soient adaptées aux terrains sur lesquels elles s'appliquent.

Antoine de Boissieu

Je fais appel à vos anciennes fonctions : on ne sent pas une implication très forte du ministère de tutelle, notamment des autorités préfectorales, pour aider les collectivités, qui n'auraient pas la taille critique, à se doter malgré tout de mécanismes ou de modes d'organisation permettant d'avoir une approche par les risques.

François Langlois

Vous venez de dire quelque chose qui est un peu hérétique aujourd'hui : il n'y a plus de ministère de tutelle des collectivités territoriales, puisqu'il est inscrit dans la Constitution qu'elles ont la liberté d'administration.

Cela étant, je pense que, aussi longtemps qu'il y aura des petites collectivités qui n'auront pas atteint la taille critique, la question du contrôle de gestion dans ces collectivités ne pourra pas être résolue. La vraie réforme que les pouvoirs publics nationaux, donc les ministères concernés mais aussi les parlementaires, pourraient initier dans ce domaine, serait d'accélérer la couverture totale et absolue du territoire par des communautés de communes et des communautés d'agglomérations qui recevraient l'essentiel des pouvoirs en matière de programmation et de gestion financière, de telle sorte que soit atteinte partout sur le territoire une taille de collectivités suffisante pour qu'elles se dotent des services – y compris d'un contrôle de gestion et d'inspections – suffisants et nécessaires pour un renforcement de l'efficacité de la dépense publique.

Cela fait partie des éléments qui, à ce jour, semblent être prévus dans le projet de loi en préparation concernant les collectivités territoriales.

TABLE RONDE : METHODES INNOVANTES ET PROFESSIONNALISATION DE L'AUDIT ET DU CONTROLE INTERNES

ANIMEE PAR **ISABELLE ROUX-TRESCASES,** *CHEF DE LA MISSION DES AUDITS DU CGEFI, GROUPE PROFESSIONNEL SECTEUR PUBLIC IFACI* ;

AVEC **PATRICK DELAGE**, *CHEF DE LA MISSION DE L'AUDIT ET DU CONTROLE INTERNE BUDGETAIRE, MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS, DE LA FONCTION PUBLIQUE ET DE LA REFORME DE L'ETAT ;*

JOËL LE BEC, *CONTROLEUR GENERAL DES ARMEES, MINISTERE DE LA DEFENSE ;*

JACQUES MORDANT, *PRESIDENT DE LA MISSION PERMANENTE D'INSPECTION GENERALE ET D'AUDIT, CONSEIL GENERAL DE L'AGRICULTURE, DE L'ALIMENTATION ET DES ESPACES RURAUX ;*

NATHALIE ROUX, *CHEF DE LA MISSION NATIONALE D'AUDIT DE LA DGFIP ;*

Isabelle Roux-Trescases

Cette table ronde va traiter des méthodes innovantes et de la professionnalisation de l'audit et du contrôle internes. Vous l'avez vu depuis le début de cette matinée, notre secteur public bouge, et de nouveaux contextes, marqués notamment par la LOLF, conduisent à de nouveaux modes de régulation, de nouveaux modes de contrôle et au développement du contrôle interne et de l'audit.

Nous allons essayer de vous présenter, de manière concrète, ces différentes démarches, ancrées parfois depuis un certain nombre d'années dans les différents ministères, dans les différents services de l'Etat, mais qui toutes aujourd'hui sont marquées par le sceau de l'innovation, soit parce que le contexte s'y prête, soit parce que les méthodologies évoluent beaucoup.

Les différents services qui développent l'audit ont à cœur de le faire de manière professionnelle, en déclinant le plus largement possible les normes professionnelles d'audit, tout en prenant en compte les spécificités de notre secteur public qui sont marquées par deux éléments majeurs : les services de l'Etat manient de l'argent public, d'une part, et nous évoluons dans un contexte de fonction publique et de statuts tout à fait particuliers, d'autre part.

Les quatre intervenants de notre table ronde vont vous présenter, très concrètement, un certain nombre de démarches. Cette table ronde fait écho au groupe Secteur public, Administrations d'Etat de l'IFACI, présidé par Jacques Ortet, et qui a pour vocation de dresser un tableau des démarches d'audit, conduites dans les différents services de l'Etat, et de voir dans quelle mesure les normes professionnelles sont transposables à l'Etat. Elles le sont très largement. Il devrait en témoigner à travers un livrable, un document de référence sur l'audit dans le secteur public de l'Etat qui devrait sortir avant la fin de l'année.

Pour mener à bien notre discussion, quatre intervenants, quatre hauts responsables de mission de service d'audit dans les différents services de l'Etat.

Nous allons nous efforcer de répondre à trois questions. Premièrement, pourquoi le paysage de l'audit est-il en pleine évolution aujourd'hui, dans les services de l'Etat, dans le secteur public ? Deuxièmement, quelles sont les caractéristiques des innovations ? Quels sont les leviers et les points d'appui, pour chacun d'entre vous, de ces innovations ? La transposition des normes professionnelles, sans doute. Comment améliorer le professionnalisme des auditeurs internes, dans le contexte de la fonction publique ? Troisièmement, toutes ces dynamiques dont nous espérons vous montrer qu'elles sont largement en marche et très positives, présentent-elles des risques ? Quel type de cohérence de nos différentes interventions peut-on envisager ? Quel type de gouvernance ?

Chacun d'entre vous va présenter, de manière très synthétique, le contexte dans lequel il intervient, et le pourquoi des innovations en cours.

Nathalie Roux

La direction générale des finances publiques est, vous le savez, le résultat de la fusion de deux directions : la direction générale des impôts et la direction générale de la comptabilité publique. Cette fusion a eu lieu en 2008. Elle est emblématique de l'évolution de l'Etat.

Aujourd'hui, qu'est-ce que la direction générale des finances publiques ? C'est une structure qui regroupe 130 000 agents et 5 000 entités réparties sur l'ensemble du territoire.

La direction générale des finances publiques contribue au calcul et au recouvrement des recettes fiscales de l'Etat, mais aussi de celles des collectivités locales et des organismes publics ; elle recouvre les recettes et paie les dépenses de l'Etat, des collectivités locales et des organismes publics ; elle tient l'ensemble des comptes de l'Etat, des collectivités locales et des établissements publics ; elle assure la gestion domaniale et la mise en œuvre de la politique de l'Etat ; et elle contribue très largement à la lutte contre la fraude fiscale.

Comme vous le voyez, les missions sont très diverses. Non seulement nous effectuons des missions d'audit en interne, mais aussi auprès de l'ensemble des ministères et des organismes publics.

Cette structure d'audit dont j'ai la responsabilité, structure d'audit rattachée aujourd'hui au directeur général des finances publiques, comprend une cinquantaine de personnes au niveau national et assure le pilotage d'environ quatre cents auditeurs répartis sur le territoire.

Elle a une expérience assez ancienne en matière d'audit, et une expérience de qualité. Pourquoi cette ancienneté et cette qualité ? Parce que la direction générale des impôts et la direction générale de la comptabilité publique, même si ce n'est pas toujours très évident, ont toujours eu un objectif d'amélioration des processus, des organisations et de la performance au sens large du terme, avec un réel souci d'amélioration de la qualité et de maîtrise des moyens. Cela nous a amenés très rapidement et très tôt à développer des missions d'audit pour évaluer ces processus, ces organisations et ces méthodes d'amélioration de la performance.

La deuxième raison pour laquelle cette expérience est déjà ancienne, est que nous avons une mission de contrôle des fonds publics qui nous amène, de façon régulière, à intervenir dans l'ensemble des organismes avec lesquels nous travaillons, pour nous assurer du bien- fondé de l'utilisation de ces

fonds publics. C'est ainsi que nos auditeurs, dans le réseau, interviennent de façon classique auprès des universités, des hôpitaux et des associations diverses et variées.

Depuis maintenant plusieurs années – et cela a été particulièrement vrai à la Direction générale de la comptabilité publique –, l'audit est devenu un passage quasi obligé pour nos jeunes cadres. Ceux qui réussissent le concours d'inspecteur principal (et la sélection est extrêmement difficile), sont tenus d'exercer pendant quatre ans, sur le terrain, des missions d'audit, après avoir suivi des formations relativement lourdes, puisqu'elles durent neuf mois, avec une alternance de formations en chambre et d'expériences de terrain. Ces jeunes cadres, passés par l'audit acquièrent une vision transversale de l'ensemble des services de la maison, et sont destinés à devenir les cadres de direction de demain.

Isabelle Roux-Trescases

Jacques Mordant, un mot sur la structure que vous pilotez et sa spécificité, une dimension européenne très marquée, depuis longtemps.

Jacques Mordant

Le Conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux est une création récente. Avant 2006, coexistaient trois structures : une inspection générale d'agriculture, un conseil général du génie rural, des eaux et des forêts, et un conseil général vétérinaire. En 2006, il a été décidé de les fusionner pour en faire une structure collective pour l'ensemble des missions du ministère de l'Agriculture.

Cette réforme, comme toutes les réformes – on l'a vu tout à l'heure, avec le Pôle Emploi, a été l'occasion de réfléchir et de se poser un certain nombre de questions, notamment sur notre positionnement, sur nos missions : est-ce que ce que nous faisions était de l'inspection, est-ce que c'était du contrôle, de l'audit, etc. ?

Au ministère de l'Agriculture, la tradition d'audit est assez ancienne. Après la réforme de la politique agricole commune, en 1992, l'Union européenne a demandé à chacun des Etats membres de mettre en place des dispositifs d'audit interne, dans un règlement de 1995. Ces dispositifs devaient se référer à des normes internationales reconnues. L'Europe pousse aussi à la mise en place de politiques d'audit dans des secteurs purement techniques, comme les contrôles alimentaires, les contrôles de la pêche, etc. Cette exigence d'audit, suscitée par l'Europe, peut couvrir pratiquement tous les champs de l'intervention publique, et pas seulement les champs alimentaires. D'ailleurs, le ministère de l'Agriculture est un cas un peu particulier, parce qu'il touche à presque tous les champs du gouvernement : au social, à l'économique, au territorial, etc. Notre politique d'audit est donc amenée à se développer. Nos équipes sont réparties par grands domaines. Elles sont formées, spécialisées, professionnalisées, ce qui me paraît essentiel pour un bon développement.

Au sein du Conseil général de l'Agriculture, une soixantaine d'inspecteurs ou d'ingénieurs généraux se consacrent aux missions.

Isabelle Roux-Trescases

Merci, Jacques. Pour te rassurer, même dans des corps de contrôle et d'audit du ministère de l'Economie, des Finances et du Budget, on développe aussi des audits au-delà du champ comptable et financier qui occupe une grande place, bien entendu, sous l'impulsion, la dynamique de certification des comptes de l'Etat, mais nous intervenons aussi beaucoup dans des audits d'organisation, de processus, etc. et en complémentarité d'ailleurs avec des inspections générales ministérielles métiers, ce qui permet d'avoir une vision élargie

Le domaine budgétaire et financier est tout de même tout à fait stratégique, et il est en profonde modernisation.

Patrick Delage

Oui. Pour nous, la mission de l'audit et du contrôle interne budgétaires est partie d'une décision de réforme du contrôle financier, qui nous a permis de constater que nos procédures et notre organisation, en termes de contrôle, n'étaient plus au point, et que l'enjeu fondamental était de développer un contrôle interne budgétaire pris en charge par les ministères eux-mêmes, avec deux objectifs essentiels : la soutenabilité budgétaire et la qualité de la comptabilité budgétaire elle-même.

Le déploiement du contrôle interne comptable nous apprend beaucoup mais il a pu être déployé avec une contrainte assez forte qui était celle de la certification, et un aiguillon assidu qui était la Cour des comptes.

De notre côté, nous sommes en train de mettre en place le cadre de référence du contrôle interne budgétaire, de progresser sur les normes de comptabilité budgétaire qui, curieusement, n'ont pas été écrites depuis des siècles mais qui existent.

Concernant le contrôle interne budgétaire, nous sommes sur une démarche volontaire de la part des ministères. Nous accompagnons actuellement les ministères de la Culture, de la Défense, du Travail ; bientôt, j'espère, de la Santé. Nous avons recours à des consultants. Notre premier travail est cette aide au déploiement avec la constitution du cadre.

Plus tard, il sera procédé à des audits proprement dits conduits par les ministères.

Joël Le Bec

La question est de savoir comment la démarche du contrôle général des armées peut contribuer à la performance du ministère de la Défense.

Le ministère de la Défense, vous le savez, est une institution importante et complexe, avec des ressources financières et humaines considérables mais sous contrainte, et qui déploie des activités aussi variées que la mise en œuvre des armes sur un théâtre d'opérations et des activités d'enseignement, de santé, de recherche ou d'administration. Il existe donc une très grande variété de processus pour lesquels une recherche de performance est absolument indispensable.

Comment s'inscrit le contrôle général des armées dans cette démarche ? Tout d'abord, il est l'héritier d'une très vieille institution, une très vieille succession d'institutions, puisque certains historiens font

remonter l'institution de contrôle au ministère de la Défense, ou ce qui en tenait lieu, au XIVe siècle, les souverains, très tôt, ayant voulu savoir ce que les armées faisaient des impôts collectés, parfois brutalement, dans le royaume.

Ceci a marqué pendant très longtemps notre principale ligne de service, si j'ose dire, qui était la régularité, ce que l'on appelait l'enquête de régularité. Depuis maintenant quinze ou vingt ans, un virage assez net a été pris. On n'a évidemment pas abandonné cette activité incontournable qu'est le contrôle de régularité, mais on s'est posé la question de savoir comment apporter notre plus-value – et l'on rejoint les fondamentaux de l'audit interne tels que l'IFACI les diffuse – à l'institution, en sauvegardant les intérêts du ministre et en aidant les composantes du ministère de la Défense à mieux travailler.

Nous avons donc été confrontés, dans les années récentes, à différents enjeux de compréhension des méthodologies de processus, de méthodologies d'audit et de traitement des grands chantiers que sont la certification comptable et l'audit comptable et financier, d'une part, et l'audit des systèmes d'information, d'autre part, l'ensemble de ces activités ayant requis des efforts particuliers de méthodologie.

Isabelle Roux-Trescases

Nous allons nous centrer justement sur la méthodologie, les démarches de développement de contrôle interne et d'audit. Il serait intéressant que les intervenants nous présentent les leviers sur lesquels ils s'appuient pour développer ces dynamiques de contrôle interne et d'audit, sachant que, dans chacun de nos services, le développement de ces méthodes peut donner lieu à débat mais que, de façon très générale, on constate un recours fort aux normes professionnelles internationales d'audit, mais pas seulement. Il faut aussi se poser des questions sur le profil des auditeurs, dans le cadre de la fonction publique qui est un cadre contraint.

Comment faire pour concilier tous ces éléments et quels sont les leviers sur lesquels vous vous appuyez ?

Jacques Mordant

Un conseil général comme celui de l'agriculture est effectivement composé, par nature, de fonctionnaires très expérimentés, qui sont plutôt dans la dernière partie de leur carrière. Et pour eux, cette fonction d'audit est un peu nouvelle par rapport à l'ensemble des responsabilités qu'ils ont pu exercer tout au long de leur carrière.

Le fait d'avoir cette expérience est effectivement un enrichissement par rapport au débat sur l'audit, mais peut néanmoins nécessiter un processus de formation.

Depuis notre création en 2006, nous avons pris comme habitude de donner, avec l'IFACI, à tous les nouveaux arrivants qui veulent participer à des travaux d'audit, une formation spécifique sur le sujet, que nous organisons chez nous. Ceci nous permet de nous assurer que tous ceux qui participent à une politique d'audit au sein du Conseil général ont ce niveau de formation.

Le deuxième niveau, d'approfondissement, est la possibilité, dans chacun des domaines, de se professionnaliser. Ce besoin de formation, ce besoin de stabilité, dans un système où les personnes ne sont souvent là que pour un petit nombre d'années – puisqu'il y a un turn-over assez important – a posé le problème de formation et d'approfondissement de manière très particulière. J'espère que nous l'avons résolu, le bon critère de résolution étant la satisfaction du commanditaire et la satisfaction des corps de contrôle communautaires.

Nous devons aussi avoir la capacité de faire évoluer les pratiques des différents services ou opérateurs qui mettent en œuvre les politiques du ministère de l'Agriculture. Si nous avons été performants sur le plan méthodologique, mais aussi sur le fond, nous pouvons d'autant plus facilement faire passer un certain nombre d'idées et promouvoir un certain nombre de réformes, et améliorer ainsi la façon de travailler des services.

Isabelle Roux-Trescases

Ce point-là est sans doute essentiel. Nous intervenons souvent dans des corps d'inspection ou de contrôle et d'audit qui ont une tradition d'intervention en matière d'inspection et de contrôle. L'audit, ce n'est pas tout à fait l'inspection ; ce n'est pas tout à fait le contrôle, bien qu'il puisse y avoir des synergies. Quel type de réponse pouvez-vous apporter à cette question ? Qu'est-ce qui fait la spécificité de l'audit ? Est-ce que ce n'est pas justement ce que vous venez d'indiquer, à savoir que l'audit se situe délibérément dans une dynamique de progrès, avec la logique partenariale qui a été évoquée ?

Jacques Mordant

Je ne reviens pas sur le côté communautaire pour lequel l'ensemble du dispositif était quasi contraint pour nous, mais sur les dimensions nationales.

C'est vrai que, quand nous avons fait la fusion, certains membres des trois corps ou du collectif de coordination des trois corps de contrôle préexistants faisaient ce qu'ils appelaient des inspections. Et nous nous sommes posé la question : ce que nous faisions comme inspections, étaient-ce vraiment des inspections ? Nous nous sommes posé la question, sur les finalités, sur les méthodes, sur le problème du positionnement de l'auditeur ou de l'inspecteur par rapport à la structure, et nous nous sommes rendu compte que, sur le fond, nous étions beaucoup plus dans des logiques d'audit que de véritable inspection ; ce qui ne veut pas dire que nous ne faisons pas quelques inspections, l'inspection, pour moi, renvoyant directement non pas à l'amélioration ou à la plus-value, , mais à la sanction. Par nature, nous avons bien sûr un certain nombre d'interventions dont la finalité première est la sanction.

En ayant réfléchi sur nos propres processus, sur la façon dont nous travaillons sur les politiques nationales, nous nous sommes aperçu que nous utilisions des processus d'audit et qu'il fallait donc franchir le pas, appeler « audit » ce qui était véritablement un audit, et appliquer des méthodologies qui soient clairement des méthodologies d'audit.

Isabelle Roux-Trescases

Joël Le Bec, que pouvez-vous nous dire sur les points d'appui de développement, sur la mise en place d'un service d'audit et l'aspect de gestion des ressources humaines de nos auditeurs ?

Joël Le Bec

Pour illustrer le point de départ de l'évolution qu'a connue le CGA depuis un certain nombre d'années, il y avait ce souci de compléter, je ne dis pas d'abandonner, mais de compléter cette activité d'enquête de régularité débouchant sur les sanctions que l'on évoquait il y a un instant, pour essayer de traiter les principaux enjeux qui se présentent au ministère.

Et c'est là que, très vite, nous avons dû importer la notion de contrôle interne. On voit bien que la définition du contrôle interne, « cet ensemble de processus mis en œuvre dans une organisation pour atteindre des objectifs de performance, de fiabilité des états financiers, de respect des lois et règlements », peut s'appliquer à toute activité et même à des activités aussi atypiques que celles du ministère de la Défense.

A partir de cette notion, se déclinent des démarches de mise en œuvre d'outils relatifs à la compréhension et à l'analyse des processus, d'outils d'analyse et de compréhension des risques et de la manière dont ils sont perçus par les opérationnels. Selon les milieux dans lesquels nous intervenons, cette compréhension des risques et cette perception au quotidien sont extrêmement variables.

Tout notre enjeu est donc de mettre en œuvre une boîte à outils qui permette de traiter les différents aspects, de manière à répondre aux bonnes questions, à ne pas en laisser de côté, et finalement de satisfaire à la fois notre commanditaire qu'est le ministre et l'institution dans son ensemble.

Nous avons aussi les caractéristiques d'une inspection ministérielle où l'on entre au minimum à 35 ans, à l'issue d'un parcours qui a un peu forgé le caractère. D'aucuns peuvent être encore attirés par ce concept d'emploi de contrôleur, ou d'inspecteur pour ce qui est de nos corps cousins, agissant seul et prenant tout son temps pour délivrer un mémoire d'enquête de 250 pages.

Tout un effort pédagogique et d'organisation a été mis en œuvre, à partir de l'importation et de l'adaptation des méthodes que j'évoquais tout à l'heure. Il y a dix ans les cycles de formation étaient tabous au sein du Contrôle général des armées. Aujourd'hui nos confrères qui rejoignent l'institution suivent un cycle de formations qui se conclut par une mission de training qui leur permet de mettre en œuvre les différents aspects de la boîte à outils.

Isabelle Roux-Trescases

Patrick, le domaine budgétaire est bien sûr marqué par une tradition de contrôle assez forte. C'est tout à fait normal : nous manions l'argent public. Comment passe-t-on d'un contrôle a priori relativement classique à un objectif de modernisation de ce contrôle ? Quels sont les points d'appui et quelle va être la place de l'audit dans ce dispositif ?

Patrick Delage

On peut avoir le sentiment qu'il y a aujourd'hui dans l'Etat une accumulation de réformes qui commencent à devenir un peu difficile à gérer. En réalité, ces réformes et je pense en particulier au projet de réorganisation des administrations qui résulte de la RGPP, ainsi qu'au déploiement du système d'information (essentiel dans les problématiques de contrôle interne) budgétaire et comptable, Chorus, est en train de se faire, sont le bon moment pour mettre en place un contrôle interne budgétaire.

En effet, nous nous appuyons beaucoup sur les autres chantiers, sur les travaux menés à l'occasion de la mise au point de Chorus et de la définition du système d'information, les travaux menés sur les processus budgétaires et comptables et qui sont, me semble-t-il, le substrat essentiel à la mise en place d'un contrôle interne budgétaire. Fondamentalement, il faut s'appuyer sur ces travaux et essayer de mener les chantiers parallèlement.

Bien entendu, il y aura ensuite des sujets d'audit mais, encore une fois, l'essentiel est la mise en place de dispositifs de maîtrise des risques budgétaires et comptables. Maîtriser au mieux les risques pour atteindre les objectifs fixés.

Isabelle Roux-Trescases

Nathalie, quels sont les points d'appui, les méthodologies ? Quid du levier qu'a représenté la certification ?

Nathalie Roux

L'audit de la direction générale des finances publiques travaille, depuis maintenant plusieurs années, en respectant les normes, les méthodologies préconisées par les organismes professionnels ; ce n'est pas une nouveauté pour nous, c'est un travail naturel.

Ce qui nous a incités à y attacher encore plus d'importance et à le renforcer est la certification des comptes de l'Etat. Certifier les comptes de l'Etat, c'est s'assurer que la comptabilité est bien tenue, si on résume, et cela a donc très vite amené la direction générale de la comptabilité publique à l'époque, à développer des systèmes de contrôle interne comptable extrêmement performants selon les référentiels COSO.

Le travail de l'audit, dans ce contexte, a consisté à vérifier que les dispositifs de contrôle interne étaient efficaces, efficients, qualitatifs. Nous avons orienté une grande partie de notre activité vers ces audits comptables et financiers, et, là encore, pour être un partenaire reconnu par la Cour des comptes – et la Cour des comptes nous reconnaît comme partenaire, puisqu'elle s'appuie sur l'ensemble de nos audits pour certifier les comptes de l'Etat – nous avons dû renforcer encore la qualité et la référence aux normes et aux méthodes professionnelles.

Pour pouvoir être reconnus par la Cour des comptes et qualifier nos audits auprès d'elle, nous avons également développé une démarche Qualité. Dès l'année 2004, nous avons lancé une démarche Qualité, d'abord sur les équipes nationales. Dès novembre 2006, l'équipe nationale a été certifiée ISO 9001. Nous avons étendu cette préoccupation de certification (au sens ISO du terme) dans nos régions : en 2007, une dizaine de régions étaient certifiées.

Dans le cadre de la fusion, nous devons conforter ces opérations de certification, parce que les évolutions des organisations nous amènent à remettre les choses à plat, mais nous avons déjà, au travers de cette expérience de démarche Qualité, considérablement renforcé la qualité de nos prestations, et donc acquis la reconnaissance, par nos interlocuteurs externes, de la qualité de ces prestations.

Pour reconnaître notre travail, la Cour des comptes s'appuie sur la qualité, la compétence et le professionnalisme de nos équipes, acquis par différents moyens. Les formations proposées à nos auditeurs sont très longues et très techniques, et nous proposons aussi des formations permanentes sur un certain nombre de sujets pointus. Un certain nombre d'entre eux sont titulaires du CIA et, au-delà de la certification générale, ont une qualification individuelle en matière d'audit.

Isabelle Roux-Trescases

Pour rebondir, une question à Jacques Mordant et à Joël Le Bec : vos démarches sont-elles évaluables ? Vous êtes-vous lancés ou envisagez-vous de vous lancer dans une dynamique de certification ?

Joël Le Bec

En ce qui concerne le Contrôle général des armées, c'est un sujet de réflexion encore ouvert, sur lequel on aboutira sans doute. En amont de cet objectif de certification, il y a le souci de coller le plus possible aux standards du métier, d'assimiler et de mettre en pratique les méthodologies d'audit grâce à des formations appropriées et à un pilotage de ces missions qui permettent de s'assurer que nous respectons effectivement les standards, que nous sommes en ligne avec nos objectifs.

Dans le secteur public, et en particulier chez nous, comme nous faisons (sauf peut-être l'audit comptable et financier) moins d'audits récurrents que d'autres organismes d'audit, il est difficile d'avoir un point de repère autre qu'une prise en compte basée sur l'expérience, la pertinence des questions que l'on se pose, la ressource que l'on consacre, les méthodologies que l'on déploie pour exécuter une mission d'audit.

Jacques Mordant

Il est vrai que l'amélioration de la méthodologie est un problème fondamental pour nous tous.

Nous avons déterminé deux niveaux. Le premier niveau est la sortie, en interne, d'un cadre méthodologique commun à tous les domaines d'intervention au sein du Conseil général en matière d'audit. Comme je vous le disais, nous avons beaucoup d'audits dans un grand nombre de domaines très différenciés, et donc des processus également différenciés suivant les domaines.

Le deuxième niveau est un dispositif de certification, sur lequel nous travaillons, dans un domaine particulier qui est celui des contrôles de sécurité alimentaire. Je pense que ces problèmes de certification sont des outils très intéressants, pour lesquels nous sommes en contact avec l'IFACI.

Isabelle Roux-Trescases

On voit bien à quel point, en termes d'appui et de leviers, il y a, au-delà des spécificités, des éléments communs. Ces démarches s'appuient sur une analyse de risques, et – je crois que c'est un élément très consensuel, y compris pour le pôle d'audit de la DGFiP – sur des risques qui vont bien au-delà du champ strictement comptable et financier. Elles s'appuient aussi très largement sur les normes professionnelles qui, outre le souci que nous avons tous d'être conformes à leurs exigences, sont un élément d'appui capital pour nous, même si nous devons en transposer des éléments de terminologie pour tenir compte de notre spécificité. Elles s'appuient aussi sur la formation, primordiale, quels que soient le profil, le parcours et l'âge de nos auditeurs. Elles s'appuient sur les démarches qualité, cette notion d'évaluation de l'action de l'audit.

Il y a aussi un point commun, même si tout le monde ne l'a pas exprimé, qui est le fait que l'audit doit s'intégrer dans une dynamique de progrès : quand l'audité partage l'opinion de l'auditeur, l'audit a une réelle valeur ajoutée.

J'ajouterai une dimension, en prenant l'éclairage de l'action d'audit du CGEFi, dont je sais qu'elle est assez partagée : c'est la dynamique de complémentarité. Nous pouvons faire jouer, par l'intermédiaire de protocoles, une complémentarité de compétences. Et, de plus en plus, nous intervenons, avec des équipes mixtes d'audit, avec des corps à vocation interministérielle et des corps à vocation ministérielle, métier.

C'est vrai dans tous les domaines. C'est vrai dans le champ comptable et financier où nous intervenons, de manière très étroite, entre la DGFiP, le CGEFi et, sans doute à l'avenir, les corps d'inspection ministérielle. C'est vrai dans les domaines d'audit de modernisation, de RGPP, etc. C'est vrai aussi dans le champ des audits SIAP pilotés par l'Inspection générale des finances.

Cette complémentarité joue aussi dans les parcours. On essaie de privilégier la complémentarité des parcours professionnels.

Nathalie Roux

Je pense qu'aujourd'hui le paysage de l'audit est assez complet. Ce qui pose problème, et on le voit bien dans le travail quotidien, c'est d'harmoniser nos méthodes de travail et de nous assurer que, lorsque nous travaillons ensemble, nos méthodes de travail sont compatibles et cohérentes.

Mais, au-delà de la modernisation de ces méthodes de travail, qui se fait presque naturellement – parce que quand nous travaillons ensemble, nous apprenons en marchant à avoir des méthodes comparables –, on voit bien (et on a d'ailleurs beaucoup travaillé avec un certain nombre d'interlocuteurs) que la préoccupation qui demeure est d'harmoniser nos interventions : les harmoniser dans le temps, très certainement ; harmoniser les plans de travail, sûrement. Chacun met en place des comités d'audit, et nous avons à cœur de participer, les uns et les autres, aux différents comités d'audit, de manière à avoir une vision globale de nos plans de travail et de pouvoir les harmoniser entre nous.

Nous avons également des contacts de travail de plus en plus fréquents. C'est le cas entre la DGFiP et le CGEFi : nous recensons les organismes sur lesquels nous avons pu intervenir et ceux sur lesquels nous envisageons d'intervenir ; nous essayons de calibrer et de planifier ensemble nos interventions.

De l'audit, il y en a. Notre vrai sujet pour demain est de continuer à améliorer la coordination, et la perception que nos audités ont des audits. Qu'ils ne les considèrent pas comme des intrusions intempestives, mais plutôt comme des interventions structurées et organisées qui les aideront dans l'amélioration de leurs processus.

Isabelle Roux-Trescases

Jacques, sur ce sujet de la cohérence de nos différentes interventions et sur le sujet de la gouvernance, a-t-on un dispositif bien gouverné ?

Jacques Mordant

Sur le premier, nous n'en sommes pas encore tout à fait dans la phase « trop d'audits ». Il y a beaucoup de domaines pour lesquels on ne peut pas dire que l'on couvre complètement le champ, je pense en particulier à un certain nombre d'organisations ; je ne citerai pas un grand organisme de recherche, qui n'est pas très loin du ministère de l'Agriculture, et qui, jusqu'à récemment encore, n'avait pas de fonction structurée en matière d'audit interne. C'est en cours de création.

Cela veut dire que cette fonction d'audit n'est pas encore totalement reconnue, en termes d'utilité, d'intérêt, par un certain nombre d'organisations, et que nous avons encore à faire un travail là-dessus.

Cela dit, se pose le problème de l'articulation des différents systèmes d'audit les uns par rapport aux autres. Nous avons une position ministérielle. Pour des raisons communautaires, nous avons promu des systèmes d'audit interne dans tous les offices qui mettent en œuvre la politique agricole commune, avec une question : comment s'articule un système ministériel d'audit avec des systèmes internes dans les directions, dans les établissements publics, etc. ? Ce sont des problèmes que l'on peut résoudre.

Se pose ensuite le problème de la gouvernance. Dans ce débat sur l'audit, nous avons en permanence un débat, non pas simplement d'appropriation de l'audit par les corps de contrôle – qui, comme on l'a dit, progressent tout de même assez vite, en dépit de quelques réactions –, mais aussi et surtout d'appropriation de cette fonction d'audit par les directions, par les ministres, par les cabinets, par tous ceux qui sont à même de décider des évolutions de telle ou telle pratique, des évolutions de la mise en œuvre de telle ou telle politique.

C'est là qu'il y a, je crois, un problème de gouvernance : dans le secteur privé, il est prévu une charte d'audit interne avec un comité d'audit indépendant de la direction générale, etc. Dans le secteur public, comment tout cela peut-il se transposer ?

C'est un point qui n'est pas totalement – dans mon esprit, en tout cas – clarifié. Nous allons essayer de promouvoir, au sein du ministère de l'agriculture, un système collectif de gestion, d'organisation de cette fonction. Cela ne me paraît pas forcément gagné. C'est vrai que cela fonctionne dans les secteurs où la mise en place d'audits est obligatoire. Mais dans un certain nombre de domaines, l'appétit d'audit, l'appétit de suivi des audits, de mise en œuvre correcte des plans d'action ou des recommandations des audits, tout cela reste encore insuffisant. Il y a un vrai problème d'organisation et de gouvernance du dispositif dans les ministères.

Isabelle Roux-Trescases

Joël, pour le ministère de la Défense sur ces deux aspects, cohérence des interventions et gouvernance…

Joël Le Bec

Pour ce qui est de la cohérence des interventions, le problème a pris une acuité particulière, et les réflexions que cela suscite se sont un peu intensifiées ces derniers temps. Effectivement, sous l'effet des grandes réformes que nous avons tous évoquées, différentes structures d'audit se sont créées, héritières d'entités anciennes et qui ont été regroupées, consolidées, mais parfois aussi un peu multipliées.

Ce qui est très important – et là, je ne parle que du ministère de la Défense –, c'est que, d'une manière générale, dans une entité soumise à une quantité considérable de réformes extrêmement profondes menées sur un tempo rapide, il faut placer le curseur de l'audit au bon niveau, pour qu'il apporte véritablement sa valeur ajoutée au bénéfice de l'institution ministérielle dans son ensemble, et que cela ne devienne pas, pour les audités, une charge qui soit à ce point insupportable, que leurs propres disponibilités pour l'exécution des missions d'audit se trouveraient compromises, et que l'acceptation des recommandations deviendrait aléatoire.

Des réflexions sont donc en cours, des actions sont sur le point d'être mises en œuvre pour aboutir à une meilleure coordination.

Cela nous renvoie évidemment à cette question de la gouvernance : comment mieux harmoniser les activités d'audit ? Je pense que, d'une manière générale, il est important que, dans nos grandes administrations, il y ait une structure qui – pour emprunter un terme anglo-saxon – soit l'institution suprême d'audit au sein de son périmètre, qui soit donc un organisme de référence qui, par ses pouvoirs d'investigation, par son indépendance et par son souci d'être en permanence en pointe des méthodologies, soit effectivement une référence ; qu'une structure permette de coordonner les différents audits.

Et surtout – et je crois qu'il y a là effectivement une marge de progression dans beaucoup d'organismes publics –, que ces audits, qui doivent donner lieu à des recommandations soient conduits de telle sorte que ces recommandations ne donnent pas dans le « y'a qu'à, faut qu'on », mais soient effectivement utiles, et que leur traduction dans les faits puisse être tracée. Un certain nombre de structures privées – et c'est en cours de déploiement chez nous – ont mis en place des logiciels qui assistent les auditeurs dans ce suivi des recommandations. Il ne faut pas perdre de vue le facteur humain dans la mise en œuvre de ces outils, de manière à en tirer les profits en termes d'efficience, sans tomber dans un travers trop technocratique.

Isabelle Roux-Trescases

Patrick, sur l'articulation des différents niveaux de contrôle et d'audit, comment vois-tu cela ?

Patrick Delage

En ce qui me concerne, il y a effectivement un lien évident entre mise en œuvre d'un contrôle interne budgétaire et suppression des différents contrôles qui peuvent être exercés par le représentant des finances d'un ministère, en l'occurence le CBCM. Je n'ai aucun doute là-dessus, les choses sont totalement parallèles. Il faut veiller à ce qu'il y ait effectivement bien suppression d'anciens contrôles, en particulier au fil de l'eau, lorsqu'il y a progrès et mise en place d'un contrôle interne budgétaire dans les ministères.

Je partage complètement ce que vient de dire Joël Le Bec. Il me semble également que, par rapport à l'effet de mode de l'audit et du contrôle internes, il faut être ferme sur le vocabulaire. L'ouvrage de Jacques Renard m'éclaire toujours, et j'y fais toujours référence pour essayer de remettre les choses en place : l'audit n'est pas l'inspection. Nous avons un intérêt collectif à faire attention à cela en permanence.

Je suis pour ma part convaincu que l'on ne fait pas un audit contre un ministère, que l'on ne fait pas un audit contre une organisation. Si on le fait, l'organisation ne prendra pas en charge les préconisations des auditeurs, elle ne les mettra pas en place. Il faut donc, me semble-t-il, à chaque fois, essayer de clarifier et de différencier les rôles : quand on est en inspection, on n'est pas en audit.

Isabelle Roux-Trescases

Une réflexion complémentaire : je suis très frappée de la césure qui existe entre le secteur public concurrentiel – qui n'a rien à apprendre du point de vue des comités d'audit, de la gouvernance, de la maîtrise des risques et de l'audit – et le secteur public, non concurrentiel, qui est encore loin derrière.

Le secteur public non concurrentiel n'a sans doute pas encore, pour les raisons qui ont été évoquées par chacun d'entre vous, atteint son point de maturité complète, mais on voit qu'il est tout de même largement en mouvement et qu'un certain nombre de briques se sont mises en place, les briques que nous avons évoquées tout au long de cette table ronde. Je rebondirai simplement sur le dernier élément qu'est l'appui sur l'approche par les risques des comités d'audit qui se mettent en place partout. Certes, leur mode de fonctionnement, leur vocation n'est pas encore tout à fait comparable à ce qui existe dans le secteur privé, dans les grands groupes. Le mouvement est néanmoins largement en marche, et on peut supposer que cela permettra à terme de mieux articuler toutes les briques que nous mettons en place et d'atteindre un optimum en matière de pilotage du dispositif.

Le moment est venu de passer la parole à vous tous, si vous souhaitez poser des questions à nos intervenants.

QUESTIONS/REPONSES

Marielle Sorin, responsable de l'audit interne à Voies Navigables de France

Vous évoquez beaucoup les démarches de contrôle interne et d'audit dans une dynamique de progrès au sein des différents ministères et, dans le cadre d'un déploiement de cette dynamique au sein des opérateurs de l'Etat. J'aimerais savoir quels leviers et points d'appui méthodologiques vous apportez aux opérateurs, dans la mise en œuvre et le déploiement de leurs propres dispositifs de contrôle interne, financier et budgétaire, entre autres.

Isabelle Roux-Trescases

Un premier élément de réponse est que les opérateurs et les organismes publics qui dépendent de l'Etat sont le cœur de métier du contrôle général économique et financier. Et le cœur de métier de ces contrôleurs généraux économiques et financiers, comme le rappelait Charles Coppolani ce matin, est l'évaluation des risques que présentent les organismes, pour eux-mêmes, mais aussi du point de vue des politiques publiques de l'Etat, les risques qu'ils sont susceptibles de faire courir à l'Etat, que ce soient des risques de nature budgétaire, financière ou autre, et l'évaluation du contrôle interne dans ces organismes.

Un certain nombre d'organismes et d'opérateurs prennent les choses à bras-le-corps et ont d'ores et déjà une vraie maturité ; ils ont développé des dynamiques de contrôle interne, et ont des directions de l'audit certifiées, pour un certain nombre d'entre eux.

D'autres, opérateurs de taille un peu plus modeste, n'ont pas encore ce degré de maturité. Mais il est très clair que l'une des missions du contrôleur général est d'évaluer les dispositifs de contrôle interne et d'audit, lorsqu'ils existent, de s'assurer qu'ils sont effectivement mis en œuvre, et qu'ils sont pertinents ; et, quand ils n'existent pas, d'inciter la direction générale de l'organisme à les développer, en tenant évidemment compte de la spécificité des organismes. Comme cela a été dit ce matin, quand on a affaire à un GIP de taille très modeste, ce n'est pas la même chose que quand on a affaire à Pôle Emploi ou à VNF. Il faut donc décliner ces démarches en prenant soin de s'assurer de la pertinence de cette déclinaison en fonction de la spécificité des structures.

Mais peut-être quelqu'un a-t-il un complément d'information.

Jacques Mordant

Il est vrai qu'en termes méthodologiques – et cela est, dans une certaine mesure, un peu dommage – , chacun fait l'investissement de son côté sans bien réfléchir à ce qu'il représente ; certains se précipitent sur le livre de M. Renard ; d'autres sur les normes internationales de l'IIA, etc. Il serait sans doute profitable – et c'est je crois la finalité de ce genre de colloque – qu'il y ait plus de partage entre les uns et les autres.

Je sais que les corps de contrôle ministériel – je ne sais pas si c'est une solution pour VNF, je ne sais pas si le CGEDD participe à ce processus –, du type CGAAER, par exemple, ont des contacts permanents avec les systèmes d'audit des établissements publics comme les offices ou autres. Nous pouvons donc, nous aussi, quand nous auditons des organisations, émettre un certain nombre de conseils et de recommandations sur la façon dont il est possible d'améliorer ou de développer cette fonction dans des établissements publics sous tutelle.

Joël Le Bec

En ce qui concerne cette notion de contrôle interne, quel que soit l'organisme, je crois que la première démarche qu'il faut suggérer aux responsables de cet organisme est de dresser la typologie des missions : quelles sont-elles ? Quels sont les objectifs de son organisation ? Dans un deuxième

temps : quels sont les processus qui concourent à l'exécution de ces missions ? Dans un troisième temps : quels sont les risques qui peuvent entraver le bon déroulement des processus ?

Il incombe dès lors aux différents responsables, chacun à son niveau, de mettre en place toutes les activités de contrôle ; mais j'insiste bien : au sens de maîtrise. Nous sommes souvent piégés, nous, Français, par la traduction du mot anglo-saxon qui est plus proche de la notion de maîtrise que de la notion d'inquisition, si je puis dire.

Les responsables, à commencer par le niveau le plus élevé, doivent irriguer la structure de toutes ces dispositions qui permettront aux processus de fonctionner harmonieusement pour atteindre les objectifs de l'organisme.

Isabelle Roux-Trescases

Il est vrai que la démarche de la LOLF, telle qu'elle a été présentée ce matin – pilotage par objectif, responsabilisation, etc. – conduit naturellement les opérateurs à s'intéresser à leur contrôle interne et à la maîtrise de leurs opérations.

Pierre Lubek

Je voudrais apporter un témoignage sur un des acteurs du contrôle que j'ai eu le plaisir de présider pendant quelques années, le Comité interministériel d'audit des programmes de la LOLF.

Je voudrais parler de l'expérience que j'ai eue et de tout ce qu'elle m'a apporté, pour souligner un aspect qui a été abordé, mais peut-être insuffisamment : il s'agit de la richesse et de l'apport de la collégialité en matière d'audit. L'audit n'est pas une activité individuelle que l'on pratique en se prenant la tête dans les mains entre les quatre murs de son bureau, pas même un dialogue auditeur/audité qui risque d'être un peu limité. On a toujours intérêt à élargir le cercle des intervenants dans un processus de ce genre, parce que les bonnes idées se trouvent parfois là où on ne les attend pas.

L'exemple du CIAP est tout à fait caractéristique, en ce qui concerne la collégialité à tous les niveaux, et d'abord, au premier niveau, dans la réflexion et dans l'élaboration de la méthodologie que nous avons adoptée : comment auditer ? Que va être un audit des programmes de la LOLF, qui est elle-même une loi méthodologique ? La LOLF ne parle pas du fond des politiques publiques, mais elle parle de la manière de les gérer, de les impulser et de les contrôler.

Que va être un audit de ces programmes ? Tous les membres du comité se sont posés la question. Et je rappelle ici que les membres du comité sont au nombre de dix-sept puisqu'il y a un membre par ministère. Dix-sept personnes représentant l'ensemble du budget de l'Etat, tous ministères confondus, et nous avons élaboré ensemble une méthodologie, à partir d'un référentiel très simple, qui était la LOLF elle-même, à la fois dans sa lettre et dans son esprit.

Notre méthodologie a consisté à se questionner collégialement – j'insiste sur le mot « collégialement » – sur les bonnes questions qu'un auditeur doit se poser lorsqu'il se demande si le programme qu'il est en train d'auditer répond bien aux souhaits du législateur en termes

méthodologiques, de conception, d'expression, notamment dans ses objectifs et ses indicateurs, de pilotage, de déclinaison, etc.

Tout cela s'est traduit par un guide d'audit interministériel, communiqué à la Cour des comptes et au Parlement.

Le deuxième niveau de collégialité a été la constitution des équipes d'audit. Dans la conduite des audits, nous avons veillé à ce que chaque équipe soit une équipe pluridisciplinaire, collégiale, avec un spécialiste du domaine audité, c'est-à-dire un membre de l'Inspection générale du ministère dans lequel le programme se trouvait, et deux membres venant d'autres ministères ayant ou n'ayant pas – c'était totalement indifférent – un lien de cousinage quelconque avec le ministère audité.

Par exemple, pour un programme de l'Education nationale, il a pu y avoir un inspecteur des affaires culturelles, et l'on peut dire qu'il y a un certain cousinage, mais aussi bien quelqu'un du Contrôle général des armées ou des affaires étrangères dont les liens avec l'Education nationale sont évidemment plus ténus.

La proportion de une personne appartenant au domaine audité et de deux n'y appartenant pas était une décision très réfléchie et, là encore, adoptée collégialement, parce que nous considérions qu'il fallait bien deux naïfs de service, si je peux dire, pour contrebalancer le poids d'un spécialiste du domaine qui pourrait vouloir imposer ses vues, ayant l'avantage de connaître sur le fond ce dont il parle. Mais comme la loi est méthodologique et comme l'audit doit être, là aussi, méthodologique, s'agissant des audits du comité, il nous est apparu important qu'il y ait des gardiens de la méthodologie, en quelque sorte, et des rappels à l'ordre. Et les naïfs, ceux qui ne connaissent pas, sont souvent ceux qui posent les bonnes questions, parce que ceux qui connaissent trop le sujet oublient de se les poser.

Cette collégialité des équipes d'audit, qui remettaient bien sûr un seul rapport – cela les obligeait d'ailleurs à discuter jusqu'à ce qu'ils tombent d'accord pour apposer leurs trois signatures sur le rapport – a donné à ces rapports un niveau de qualité et de richesse qu'ils n'auraient pas eues s'ils avaient été commis par une seule personne ou deux personnes issues du même ministère.

Le troisième niveau de collégialité s'est situé au niveau du comité lui-même qui a rendu, sur chaque rapport d'audit, un avis collégial sur les points qui lui paraissaient fondamentaux, sur les mesures à prendre, sur les recommandations. Au-delà des recommandations de l'équipe d'audit qui étaient formulées sous sa responsabilité, la responsabilité du comité lui-même s'exerçait, en tenant compte d'une part du rapport d'audit et d'autre part de la réponse du responsable du programme audité, du ministère audité. Le comité marquait son accord ou son désaccord avec les recommandations, et dans l'unanimité de la délibération de ses membres, devait parvenir à un consensus.

Nous avons réussi à rendre des avis qui n'étaient pas du tout tièdes. Il ne s'agissait pas de compromis au sens radical-socialiste, si je puis dire, du terme, mais il s'agissait véritablement de prises de position par rapport à une philosophie que le comité lui-même s'était forgée sur le principe d'une bonne application de la LOLF, une application qui tienne compte des principes et ne les piétine pas, mais qui en même temps tienne compte des réalités.

Isabelle Roux-Trescases

Merci beaucoup, Pierre, de ce témoignage. Il est vrai que la méthodologie des audits CIAP a profondément marqué le paysage de l'audit dans nos administrations.

Alain-Gérard Cohen

Mon camarade vient d'insister beaucoup sur l'audit ; je voudrais insister beaucoup sur le contrôle interne. Cela a été très bien dit par M. Patrick Delage, il faut commencer par le contrôle interne, parce qu'au fond, l'audit est un second niveau de contrôle interne. Si le premier niveau n'existe pas, il ne sert à rien d'avoir des organismes d'audit sophistiqués et performants.

La grande différence, entre contrôle et audit, est la suivante : l'audit est une profession normée, extrêmement bien normée. Donc, pour moi, la question de la professionnalisation de l'audit est réglée. En revanche, la question de la professionnalisation du contrôle interne est loin de l'être. Il faut effectivement étudier les processus, mais ces processus sont spécifiques et différents selon les organisations, encore qu'il y ait des processus horizontaux. Bref, la grande question posée est celle des référentiels de contrôle interne.

Isabelle Roux-Trescases

C'est en effet une dimension tout à fait essentielle.

Jacques Mordant

Concernant ce que disait M. Lubek en matière de collégialité, il est certain que le fait de travailler ensemble est un élément tout à fait positif, à la fois en termes de vision, d'approfondissement de la méthodologie, etc.

La réforme de l'Etat va nous condamner à travailler encore plus ensemble : quand j'examine concrètement ce qui est en train de se passer au niveau des services départementaux, par exemple, et un peu des services régionaux, voire au niveau de toute une série d'organisations qui sont fusionnées, tout cela doit nous amener, à réaliser un travail collectif accru par rapport à ce que nous avons connu jusqu'à présent.

MISSION DE COMPARAISONS INTERNATIONALES RELATIVE A L'AUDIT ET A L'EVALUATION DANS LES ADMINISTRATIONS DE CINQ PAYS DE L'OCDE ET DE LA COMMISSION EUROPEENNE PAR NICOLAS COLIN

Inspecteur des Finances

On m'a demandé de vous présenter cette mission qui a été réalisée par l'Inspection générale des finances, il y a environ un an. C'est une mission de comparaisons internationales, comme on en fait sur un certain nombre de sujets, à échéances régulières, et qui a été intitulée : « Etude comparative sur les entités d'audit et d'évaluation dans cinq pays de l'OCDE. »

D'où cette mission est-elle partie ?

D'une démarche très simple de l'Inspection générale des finances elle-même qui a souhaité pouvoir identifier, dans un certain nombre d'administrations étrangères, ses homologues. Une équipe a été formée pour cela, chargée par le chef du service de l'Inspection générale des finances de faire un premier recensement de ce qui existait dans un certain nombre de pays et d'identifier ceux qui étaient les plus dignes d'intérêt pour un déplacement sur place, et pour y rencontrer ce que nous nous attendions à trouver comme homologue ou équivalent de l'Inspection générale des finances, et essayer de mieux comprendre dans quel cadre de gouvernance et dans quelle dynamique d'organisation il se situait.

Le champ de l'étude, notre lettre de mission, en quelque sorte, nous demandait de nous intéresser aux missions exercées par les services rencontrés, à leur rattachement institutionnel, leur articulation avec les différents services exerçant des compétences voisines, et d'examiner aussi leurs relations avec les homologues de notre Cour des comptes ou les organes de contrôle des pouvoirs exécutifs rattachés au Parlement, suivant l'organisation et la culture politique du pays considéré.

Nous avons fait un premier tour assez large d'une douzaine de pays, avec l'appui des missions économiques, des correspondants du ministère des Finances dans les pays correspondants, pour essayer d'identifier l'intérêt qu'il y aurait à se déplacer dans tel ou tel pays. Dans ce premier échantillon, des pays comme l'Allemagne, comme l'Italie, comme la Finlande, ont été écartés du programme de nos déplacements pour différentes raisons : certains parce qu'ils nous ont semblé insuffisamment mûrs en termes de réflexion sur le sujet, d'autres parce qu'il n'existait pas de structure semblant présenter un intérêt significatif, et d'autres enfin parce que cela faisait doublon avec des pays, finalement retenus dans l'échantillon, qui avaient des organisations et des cultures assez proches. Par exemple, la Finlande nous a semblé très proche de la Suède et il était superflu d'aller visiter les deux.

L'échantillon finalement retenu a été le suivant : cinq pays de l'OCDE (Canada, Etats-Unis, Pays-Bas, Royaume-Uni et Suède) plus la Commission européenne qui présente un contexte un peu particulier mais qui, elle aussi, travaillait sur ces sujets, l'audit et l'évaluation, et sur leur organisation et leur gouvernance.

La démarche a été très significativement compliquée par la difficulté à se mettre d'accord sur une typologie des sujets. Au départ, notre démarche était très simple : nous ne nous attachions pas au contrôle, à l'audit, à l'évaluation, à l'inspection, mais nous cherchions qui faisait la même chose que l'Inspection générale des finances, elle-même effectuant des missions d'une nature très différente.

Nous sommes revenus de ces déplacements avec un constat liminaire qui est que, à l'étranger, pas plus qu'en France, la définition n'est stabilisée, sauf pour une catégorie bien particulière qui vous concerne directement : l'audit, puisque l'audit a l'avantage d'être normalisé, dans le secteur privé, par le cadre de référence. Par conséquent, ceux qui se disent auditeurs dans le secteur public dans les pays étrangers que nous avons visités, ont une idée plus claire de ce qu'ils font que ceux qui font de l'inspection, ou de l'évaluation.

Notre démarche, peut-être un peu naïve et très française, était d'aborder le sujet par le biais du contrôle. Mais nous nous sommes très souvent trouvés en face d'interlocuteurs qui nous ont dit : « Nous ne faisons pas de contrôle, nous faisons de l'audit, de l'évaluation, et cela n'a rien à voir avec le contrôle. » Toute cette démarche de comparaison internationale a été très prolifique en termes de compréhension des typologies et des enjeux sous-jacents.

Voici les principales tendances que nous avons observées sur le champ finalement retenu pour cette mission, qui était l'audit et l'évaluation.

D'abord, tous les pays de l'échantillon – vous avez vu que la culture anglo-saxonne domine, donc ce n'est pas forcément un hasard – disposent depuis de nombreuses années d'un dispositif structuré qui a l'appellation d'audit et qui s'organise autour d'auditeurs internes et d'auditeurs externes qui sont les homologues de la Cour des comptes.

Les services d'audit interne dans les administrations visitées se caractérisent par de fortes garanties d'indépendance vis-à-vis de leur autorité hiérarchique et se caractérisent aussi souvent par un grand professionnalisme comparable à la professionnalisation de cette activité dans le secteur privé.

La nature des audits et l'affectation des moyens correspondants sont variables, avec deux grandes catégories : les audits financiers d'une part, qui sont en lien avec la démarche de certification des comptes et, d'autre part, les audits de performance. J'y reviendrai plus en détail. Il nous a semblé que des progrès importants restaient à accomplir pour une activité (ou une démarche) un peu voisine : l'évaluation.

Dans tous les pays visités, et à la Commission européenne, le pouvoir exécutif dispose de services d'audit interne organisés majoritairement au niveau des ministères, avec un fondement législatif. C'est-à-dire que l'obligation pour le pouvoir exécutif de disposer d'une fonction d'audit est en général fixée par la loi, voire par une loi organique dont le rôle est à peu près équivalent, dans l'arsenal juridique, à celui de notre loi organique relative aux lois de finances.

Nous avons découvert ou redécouvert des cultures administratives qui sont évidemment assez éloignées de la nôtre, et qui n'ont pas une spécificité très forte lorsque l'on parle de sujets d'audit et d'évaluation (comme la séparation ordonnateur/comptable). On constate une démarche peut-être plus ancienne que chez nous, de refonte des contrôles tout au long de la chaîne de la dépense, et d'affaiblissement, voire de disparition, des fonctions de contrôle budgétaire a priori, processus engagé pour nous avec la LOLF et les réformes successives et peut-être encore à venir du contrôle

financier, mais qui, dans un certain nombre de pays, étaient déjà des acquis de plus de dix ou quinze ans.

La démarche est globalement bien connue. Elle consiste à dire : on va laisser plus d'autonomie aux managers, y compris dans l'exécution de la dépense, mais on va leur demander des comptes a posteriori et essayer d'identifier les zones de risques dans l'exécution de cette chaîne de la dépense. Sur ces zones de risques, on va renforcer le cadre en mettant en place des référentiels de contrôle interne et en demandant aux auditeurs internes de s'assurer que les référentiels sont adaptés aux objectifs de l'Administration.

Les services d'audit interne, qui ont une place très importante en l'absence d'un dispositif comme le nôtre de contrôle a priori, évaluent le contrôle interne dont se dotent les organisations concernées à partir d'un programme de travail qu'ils déterminent eux-mêmes en toute indépendance – ce sont les canons de la profession –, sur le fondement d'une analyse préalable des risques qui est en général réalisée par eux ou leur est communiquée par des instances spécialisées sur les enjeux de maîtrise des risques.

J'ai dit que l'organisation de l'audit interne dans la plupart de ces pays est ministérielle. Nous avons été frappés de constater que, alors que l'interministériel est un enjeu très fort dans l'Administration française, pour beaucoup de nos interlocuteurs à l'étranger, ce n'est pas du tout un sujet. Les périmètres de compétences ministérielles sont stables dans le temps, sont fortement structurés avec une approche managériale très forte, et sont placés sous l'autorité d'une personne, le ministre, et en général d'un numéro 2, qui a autorité sur l'ensemble de l'organisation : le secrétaire général (*Permanent Secretary* au Royaume-Uni).

Dans une organisation aussi forte que celle-là, où on est peut-être moins ambitieux qu'en France sur les enjeux de coordination interministérielle ; c'est naturellement au sein même des ministères qu'a vocation à se développer la démarche d'audit interne. Dans ces ministères, conformément aux normes, les services d'audit interne sont rattachés au plus haut niveau de l'organisation, qui est alternativement le ministre lui-même, ou le secrétaire aux Etats-Unis, ou bien le secrétaire général lorsqu'il a, comme le ministre, autorité sur l'ensemble de l'organisation ministérielle.

Les services d'audit interne, comme dans une entreprise, travaillent en lien constant avec les auditeurs externes, voire directement pour le compte du Parlement, pour lequel ils constituent un point d'entrée pour une meilleure connaissance et un meilleur contrôle des organisations concernées.

Il existe néanmoins, malgré cette prépondérance de l'échelon ministériel dans l'organisation de la fonction d'audit, des entités interministérielles qui assurent au minimum l'encadrement méthodologique, l'animation et parfois la coordination des activités d'audit des ministères.

Les entités centrales d'audit interne, c'est-à-dire qui réalisent elles-mêmes des audits, soit sur des enjeux transversaux communs à plusieurs ministères, soit même au sein de ministères, sont très rares, sur un petit échantillon il est vrai, mais néanmoins rares et assez balbutiantes.

L'entité centrale la plus puissante est celle de la Commission européenne. Mais évidemment, il peut être délicat de comparer la Commission elle-même à l'ensemble de l'Administration et ses directions à des ministères. Les directions, au niveau desquelles s'organise la fonction d'audit interne, ne sont

pas des ministères. L'équivalent des ministères est beaucoup plus flou, ce sont les portefeuilles de compétences des membres de la Commission qui ont par ailleurs une culture de travail collégiale qui interdit de découper la Commission en tranches et d'allouer à tel ou tel commissaire exclusivement une partie de l'organisation.

Il y a donc un management de la Commission européenne comme organisation qui est nécessairement très centralisé et qui explique que l'essentiel de la fonction d'audit interne s'organise à l'échelon même de la Commission, sous la forme de services d'audit interne de celle-ci.

Le seul autre cas d'entité centrale d'audit interne existe au Canada, dans l'Administration fédérale canadienne, sous la forme du bureau du contrôleur général qui est une sorte d'auditeur interne suprême de l'Administration fédérale, et qui exerce un certain nombre de compétences, d'ailleurs un peu hétérogènes, souvent un héritage de l'histoire, mais dont l'une d'elles, depuis quelques années, est clairement identifiée comme étant l'audit interne. Le bureau du contrôleur général pilote l'ensemble de la politique d'audit interne de l'Administration fédérale canadienne qui s'organise à deux niveaux, de puissance à peu près égale : celui des ministères, avec des services ministériels d'audit interne, et celui, central, du bureau du contrôleur général qui dispose lui-même d'un service d'audit interne.

Les sons de cloche ne sont pas les mêmes : les services ministériels nous disent que le bureau du contrôleur général est très subsidiaire, n'intervient que très peu ; le bureau du contrôleur général explique au contraire que l'essentiel de la politique d'audit interne repose sur ses épaules. Il nous a évidemment été difficile, s'agissant d'une Administration étrangère, de mener des investigations approfondies pour faire la part des choses. Mais en tout cas, cette entité centrale existe.

Ailleurs, l'audit interne ne s'organise qu'au niveau ministériel, suivant une démarche relativement normalisée : une simple unité centrale d'harmonisation qui est systématiquement rattachée à l'équivalent de notre ministère des Finances, c'est-à-dire à une entité qui est, soit un ministère, soit un service directement rattaché au chef de l'exécutif, qui est compétent pour le budget, pour les comptes publics ou – tout cela n'est pas cumulatif – pour le pilotage de la performance. Par exemple, aux Pays-Bas, l'unité centrale d'harmonisation est au sein du ministère des Finances qui s'occupe de budget et de comptes publics ; au sein de l'Administration fédérale américaine, les enjeux d'harmonisation de la politique d'audit interne sont plutôt au niveau du président des Etats-Unis lui-même, au travers d'un service qui lui est rattaché, et qui s'appelle l'*Office of Management and Budget*.

L'organisation gouvernementale dépend évidemment de l'histoire et de la culture politiques mais, systématiquement, l'unité centrale d'harmonisation est rattachée là où est le budget, là où sont les comptes publics ou là où est le pilotage de la performance, lorsque c'est une fonction clairement identifiée par rapport aux deux autres.

Plusieurs pays qui n'en sont pas dotés aujourd'hui envisageaient – nous ont-ils expliqué – le développement d'une fonction d'audit interne interministérielle similaire à celle dont dispose le Canada. Cela nous a semblé être des projets à très long terme, encore peu acceptés par les ministères eux-mêmes.

C'est le cas aux Pays-Bas où le ministère des Finances propose de fédérer autour de lui les services d'audit de différents ministères qui, du fait de leur petite taille, estiment n'avoir pas la capacité pour conduire eux-mêmes leur politique d'audit interne. Dans ce cas-là, le ministère des Finances mutualiserait l'ensemble, mais ce n'est encore qu'un projet.

Aux Etats-Unis, des textes sont en discussion au Congrès (mais avec le calendrier qui est celui du Congrès américain, et des discussions qui, probablement, s'étendront sur plusieurs années), pour déterminer s'il convient de mettre en place une entité centrale d'audit interne de l'ensemble de l'Administration fédérale.

Tout cela est encore très balbutiant.

Le dispositif structuré d'audit tire une partie de sa dynamique de l'existence d'auditeurs externes qui sont les homologues de notre Cour des comptes, qui sont souvent proches des parlements, peut-être plus proches que ne l'est la Cour des comptes de notre Parlement, mais avec des modalités assez variables. Les liens sont purement formels au Canada, aux Pays-Bas et en Suède, c'est-à-dire que l'équivalent de la Cour des comptes est complètement indépendant dans sa politique de recrutement, par exemple, et dans la détermination de son programme de travail. L'obligation de rendre des comptes aux citoyens est formalisée ou solennisée par le fait que le rapport est remis à l'attention du Parlement ou de son président. Cela reste néanmoins purement formel, et le Parlement n'a pas son mot à dire sur le programme de travail de l'auditeur externe.

Pour le NAO britannique, la procédure est un peu complexe mais assez intéressante. C'est une démarche en deux temps. Le NAO détermine lui-même son programme de travail en fonction de l'analyse des risques qu'il effectue ou de l'intérêt qu'il porte à tel ou tel sujet, et élabore des rapports d'audit de performance qui sont présentés à une commission de la Chambre des communes, le *Public Account Committee*. Cette commission peut estimer que le sujet mérite des auditions conduites par elle-même, sur la base du rapport du NAO. Dans ce cas, le rapport du NAO vient s'enrichir des auditions conduites par les parlementaires de la Chambre des communes, pour donner lieu à l'élaboration d'un second rapport repris à son compte par la commission parlementaire. La Cour des comptes nourrit donc directement un agenda de travail, un agenda de contrôle de l'Exécutif par le Parlement, à travers cette commission parlementaire, qui a pour caractéristique d'être présidée (c'est la tradition) par un membre de l'opposition et au sein de laquelle sont représentées à parité la majorité et l'opposition parlementaires.

L'audit externe n'est normalisé dans le cadre de référence, à l'échelon international, qu'en ce qui concerne la fonction comptable et financière, donc la certification des comptes. Mais partout où nous avons rencontré les auditeurs externes, ceux-ci ne se contentent pas de la fonction comptable et financière, mais étendent cette compétence d'auditeur externe à la performance. Ils réalisent des audits de performance.

En ce qui concerne les audits comptables et financiers des auditeurs externes, ils s'appliquent aussi bien à l'ensemble de l'Administration, qui rend des comptes consolidés, qu'aux ministères, dans le cas où ceux-ci rendent des comptes séparément. C'est le cas par exemple aux Pays-Bas ou au Royaume-Uni. Il y a un lien constant et étroit entre les auditeurs internes de l'Administration et l'auditeur externe. Ces liens se transforment parfois en un relatif ascendant de l'auditeur externe sur les auditeurs internes, mais qui est à peu près proportionnel, dans tous les cas, à la force du contrôle

qu'exerce le Parlement sur l'Exécutif : plus le Parlement contrôle l'Exécutif, plus l'auditeur externe se prévaut en quelque sorte de l'ascendant du Parlement, et s'assure de la qualité des travaux des auditeurs internes. Lorsque le Parlement est plus faible vis-à-vis de l'Exécutif, l'auditeur externe travaille dans son coin, sans véritablement prendre pour relais les auditeurs internes.

Dans ce dispositif structuré d'audit, on retrouve à la marge des services d'inspection qui complètent le dispositif, avec des nuances assez intéressantes.

Il existe aux Pays-Bas une inspection des budgets, qui est en quelque sorte une composante de la direction du budget, et dont la mission est d'assister le ministre des Finances dans les négociations budgétaires. La direction du budget pilote la procédure budgétaire tout au long de l'année, mais lorsqu'il y a une expertise approfondie à mobiliser pour le ministre, à négocier avec ses collègues sur tel ou tel budget, c'est à l'inspection des budgets que l'on demande d'apporter sa contribution à la négociation.

L'inspection des budgets néerlandaise pilote également la politique d'évaluation des politiques publiques, sur laquelle je reviendrai un peu plus tard.

Toujours aux Pays-Bas, un autre exemple de ce que peut faire une inspection en complément de ce que font les auditeurs internes, c'est l'Inspection de l'emploi et des revenus. La politique sociale, qui est financée par l'Etat, est mise en œuvre pour l'essentiel par les collectivités territoriales à qui sont transférés des fonds. Les auditeurs internes, par définition, ne sortent pas de l'administration en tant qu'organisation, et n'ont donc pas compétence pour aller voir ce que les collectivités territoriales font de l'argent de l'Etat, des ressources que l'Etat met à leur disposition pour mettre en œuvre la politique sociale. L'inspection de l'emploi et des revenus, elle, est investie de cette compétence, qui est de sortir de l'administration pour inspecter, dans les collectivités territoriales, la façon dont sont employés ces fonds, mais en se gardant bien de faire recommandations parce que, comme en France, le principe de libre administration des collectivités territoriales est respecté. C'est donc un outil de transparence sur l'emploi des fonds de l'Etat par les collectivités territoriales plus qu'un outil d'audit à proprement parler qui se traduit par des recommandations sur une meilleure utilisation de ces fonds.

En revanche, il existe aux Etats-Unis des services qui portent le titre d'inspection, où exercent les inspecteurs généraux, placés auprès de chaque département ministériel. Ce sont en réalité des auditeurs internes qui ne sont pas du tout impliqués dans la politique d'évaluation des politiques publiques de l'Etat fédéral, laquelle est de la compétence de l'OMP auprès du président des Etats-Unis.

Je vous propose maintenant un rapide coup de projecteur sur le statut des auditeurs internes dans les administrations dont nous avons parlé, avec d'abord un attachement très fort de tous nos interlocuteurs à l'indépendance de l'audit interne, qui est garantie de différentes manières, notamment de façon statutaire, et souvent affirmée par la loi ; c'est le cas pour les inspecteurs généraux américains ou pour le contrôleur général du Canada. Il y a, quasi systématiquement, rattachement direct au sommet de l'entité auditée qui est, comme je l'ai dit, soit le ministre, soit le secrétaire général du ministère.

La détermination des programmes de travail est à la discrétion de l'audit interne, avec bien sûr les procédures de consultation qui s'imposent : avant de finaliser le programme de travail, l'audit s'assure qu'il répond bien aux besoins des uns et des autres.

La publication des rapports est une garantie d'indépendance. Elle est notamment obligatoire aux termes de la loi pour les inspecteurs généraux américains, sauf cas de mise en cause personnelle ou de préservation du secret commercial, puisque les inspecteurs généraux américains suivent l'utilisation de l'argent fédéral, y compris en dehors de l'administration, jusque dans les caisses des entreprises privées.

Dans un certain nombre de pays, la majorité de l'échantillon, des comités d'audit ministériels sont en place. Les ministères font l'effort de composer majoritairement ces comités avec des membres extérieurs au ministère lui-même. On note parfois une politique de gestion des ressources humaines des comités d'audit assez volontariste, au Canada, par exemple. Ces comités comptent environ de trois à cinq personnes. On recrute des spécialistes du domaine dans le secteur privé, dans d'autres ministères, et l'on s'assure de leur implication dans les travaux tout au long de l'année, par une rémunération calquée à peu près sur les jetons de présence donnés aux membres des comités d'audit des entreprises cotées.

Partout, il est fait référence à un cadre normatif pour l'activité d'audit interne, soit par référence directe aux normes de l'IIA qui s'appliquent aussi dans le secteur privé, soit par référence à un cadre adapté du cadre de référence de l'IIA et complété sur certains points, soit par référence à un cadre normatif propre au secteur public, et qui a été élaboré indépendamment du cadre de référence de l'IIA. C'est le cas notamment aux Etats-Unis où les normes de l'audit dans le secteur public sont rassemblées dans le *Yellow Book*, qui est publié et mis à jour chaque année par le CEO, l'auditeur externe, et qui s'applique à tous les auditeurs des différents échelons administratifs du pays, c'est-à-dire l'Administration fédérale mais aussi les Etats et les collectivités territoriales à l'échelon inférieur.

Les travaux des auditeurs internes se fondent sur une analyse systématique des risques dans les organisations concernées, qui est plus ou moins formelle, plus ou moins intéressante, plus ou moins approfondie, mais l'indépendance dans la détermination du programme de travail nécessite de trouver une base pour organiser ce programme. Cette base est l'analyse des risques, voire la cartographie des risques, exercice toujours difficile, s'agissant du secteur public, compte tenu de la diversité des métiers et de la complexité du champ d'intervention.

Le professionnalisme est garanti par la certification des auditeurs financiers et par l'assurance qualité. Au Canada, la vérificatrice générale a sous son autorité l'équivalent de la Cour des comptes ; 80 % de ses auditeurs, sur le champ des audits financiers, sont certifiés. Par ailleurs, les auditeurs internes, dans l'Administration, bénéficient de conditions d'emploi et de rémunération attrayantes, rendues nécessaires par la concurrence avec le secteur privé, et si l'on veut recruter les meilleurs éléments. Un point faible est que ces personnes ont une faible mobilité dans l'Administration, elles se retrouvent vite enfermés dans la fonction d'audit interne, ont parfois des difficultés à accéder à des responsabilités accrues et, de ce fait, quittent un ministère pour en rejoindre un autre ou quittent l'Administration pour rejoindre le secteur privé. Il n'y a pas, comme on peut le voir ailleurs, et

notamment en France, d'alternance entre des fonctions de gestion fonctionnelle ou opérationnelle et des fonctions d'audit.

Il existe des démarches de certification collective ou d'assurance qualité par autoévaluation ou certification par un organisme externe qui vient soit de l'administration – par exemple, le service d'audit du ministère A vient certifier celui du ministère B –,du secteur privé, ou de cabinets spécialisés.

Quelles sont les missions des auditeurs internes dans tous ces pays ?

Une mission bien connue est la lutte contre la fraude, qui n'appartient pas au champ de l'audit mais qui est relativement proche, et parfois rattachée aux mêmes entités. Par exemple, les inspecteurs généraux américains coiffent systématiquement une division de l'audit et une division des enquêtes dont les membres ont des prérogatives de police judiciaire pour traquer la fraude dans l'Administration. Ce sont deux métiers très clairement différents, relativement distincts dans l'organisation, mais rattachés à une même autorité qui est l'inspecteur général.

Les audits financiers sont l'étape préalable pour les auditeurs internes à la certification des comptes par l'auditeur externe. L'auditeur interne se place donc en position de prestataire de service pour l'autorité qui rend des comptes au Parlement et à l'auditeur externe ; ce peut être soit le chef du gouvernement lorsque les comptes sont rendus exclusivement sous forme consolidée pour l'ensemble de l'Administration, mais ce peut être aussi chaque ministre, lorsque chaque ministère rend des comptes séparément.

Nous avons recensé quelques chiffres et constaté que les auditeurs externes – l'équivalent de la Cour des comptes – consacrent de 10 à 40 % de leurs ressources à la certification des comptes. Concernant les auditeurs internes, ce sont à peu près les mêmes pourcentages. Une part importante des ressources est parfois allouée à ces audits financiers et pourtant, de l'avis unanime des interlocuteurs que nous avons rencontrés, cela suscite un bien moindre intérêt que les audits de performance qui portent sur le fond des politiques publiques. Les seuls cas où les audits financiers suscitent un intérêt du Parlement, voire du grand public, sont dans des pays où les ministères rendent des comptes séparément et, lorsqu'un ministère n'est pas certifié alors que tous les autres le sont, le ministre est mis sur le gril par le Parlement. Il faut pouvoir comparer les ministères entre eux pour que cela suscite un intérêt politique.

Très souvent, du fait de ce relatif désintérêt du public, du Parlement et donc des hautes autorités de l'Etat, les auditeurs internes choisissent de sous-traiter ces audits financiers à des prestataires privés sélectionnés dans le cadre des procédures de marché public. C'est le cas des deux tiers des inspecteurs généraux américains qui passent des marchés trisannuels avec des cabinets d'audit privés pour les audits financiers, et qui se réservent pour eux-mêmes des audits de performance.

Les audits de performance représentent donc la majeure partie de l'activité des services d'audit interne et externe, avec une programmation plus souple – on ne fait pas un audit de performance chaque année sur chaque politique publique, sur chaque ministère, ni sur chaque partie d'un ministère –, des qualifications requises différentes de celles des auditeurs financiers. Les auditeurs financiers sont souvent des auditeurs certifiés ; les auditeurs de performance sont plutôt des juristes, des économistes, que des spécialistes des métiers concernés. Il existe très peu de polyvalents, c'est-

à-dire très peu d'allers et retours au sein même des services d'audit, entre les audits financiers et les audits de performance.

Le conseil qui est exercé par les services d'audit interne comme complément aux missions d'assurance nous semble relativement peu répandu, et avec une certaine réticence, car le conseil est souvent perçu, notamment au plus haut niveau, comme un danger pour l'indépendance des auditeurs. Et les auditeurs internes font des prestations de conseil, d'autant qu'ils sont plus proches de l'échelon opérationnel. Par exemple, à la Commission européenne, le service d'audit interne central fait beaucoup d'assurance, très peu de conseil ; en revanche, des capacités d'audit interne, au sein de chaque direction générale de la Commission, font plus de conseil que d'assurance.

Pour les prestations de conseil, il y a, moins qu'en France, la culture d'allier contrôle et conseil, comme c'est le cas au sein des inspections générales, et très souvent, le réflexe d'aller solliciter des cabinets de conseil privés ou des instituts d'analyse économique, comme c'est le cas par exemple en Allemagne. Parfois les missions de conseil stratégique relèvent d'entités spécialisées sur le conseil, sans exercer par ailleurs de missions d'audit, d'évaluation. C'est le cas de la *Strategy Unit* au Royaume-Uni, qui ressemble beaucoup à un centre d'analyse stratégique.

L'évaluation est systématiquement et très clairement distinguée de l'audit, par nos interlocuteurs, et identifiée comme un instrument complémentaire du pilotage des politiques publiques par la performance. Beaucoup des pays que nous avons visités ont précédé le nôtre dans la mise en œuvre des réformes budgétaires et dans la mise en place d'un pilotage par la performance, associant objectifs, indicateurs. Et, de l'avis de nos interlocuteurs, avec quelques années de recul, cela ne s'est jamais traduit par une amélioration significative de ces performances. C'est manifestement un socle indispensable pour mesurer, mais insuffisant pour améliorer la performance elle-même. Cela s'est souvent traduit par des dérives formelles et bureaucratiques, une surproduction de documents et peu d'effets.

C'est pourquoi – mais c'est très récent, parce que le constat sur les limites du pilotage par la performance date de quelques années dans ces pays – s'est développé un instrument bien identifié et complètement distinct de l'audit, qui est l'évaluation des politiques publiques, et qui relève, dans la plupart des pays, de chaque ministère. Le ministre est responsable de l'évaluation de ses propres politiques.

Néanmoins, comme le ministre n'apporte pas toutes les garanties d'objectivité ou d'impartialité sur l'évaluation de ses propres politiques, on l'épaule avec des démarches d'évaluation externes au ministère, pilotées au niveau central par le chef du gouvernement ou par le ministère des Finances. J'ai parlé tout à l'heure de ce que faisait l'Inspection du budget aux Pays-Bas, avec des rapports d'évaluation qui sont parfois rendus publics pour susciter le débat autour d'une politique publique donnée, mais le plus souvent gardés confidentiels, car ils contribuent directement à la procédure budgétaire et aux négociations budgétaires ; une très forte exigence sur l'évaluation d'un encadrement méthodologique significatif relève, comme dans l'audit, de services interministériels souvent rattachés à ceux qui sont les homologues de notre direction du budget.

Il me semble important de synthétiser un certain nombre de points sur l'évaluation, pour comprendre en quoi elle se distingue de l'audit interne. Tout d'abord, c'est un dispositif au service du pouvoir exécutif pour l'éclairer sur la performance publique et mieux rendre des comptes au

Parlement. C'est un complément, je l'ai dit, et un renfort du pilotage par la performance : les indicateurs ne disent pas tout, il faut mobiliser d'autres outils, des études d'impact, des revues de politique publique pour être fixés sur les performances d'une politique publique donnée. C'est piloté par la Direction du budget, avec une méthodologie mettant en avant l'impartialité, et parfois des personnalités extérieures dont on sollicite l'expertise, comme des universitaires ou des consultants.

On recourt pour cela à des outils statistiques, à l'analyse socio-économique, au calcul financier afin d'établir, pour une politique publique donnée, des bilans, et permettre au Parlement de mieux se prononcer sur le financement de cette politique.

Tout cela dessine une démarche assez différente de l'audit de performance tel qu'il est assuré par les auditeurs externes, les homologues de la Cour des comptes. L'audit est conduit en toute indépendance, sur le fondement d'une analyse des risques, alors que l'évaluation est conduite directement par l'autorité politique au sein du pouvoir exécutif, comme partie intégrante du pilotage des politiques publiques.

J'insiste beaucoup sur le fait que, pour tous nos interlocuteurs, dans tous les pays que nous avons visités, la distinction et la définition de ces catégories, l'audit et l'évaluation, est relativement claire. En France, nous souffrons peut-être d'une confusion terminologique, sur l'évaluation en particulier, liée à l'héritage de l'ancien Conseil national de l'évaluation, et à la perception, constatée dans tous nos échanges au sein de l'Administration française, que l'évaluation est un processus nécessairement très lourd, mobilisant des compétences essentiellement universitaires et qui ne donne des résultats qu'après deux ou trois ans d'études et de brassage de statistiques, et donc relativement déconnectés du calendrier politique.

Plus récemment, la réforme constitutionnelle a investi la Cour des comptes d'une mission d'évaluation des politiques publiques qui semble en décalage avec la terminologie retenue par ses homologues à l'étranger où l'on se considère comme auditeur de performance, tandis que l'évaluation, elle, appartient strictement au pouvoir exécutif et, en son sein, plutôt au ministre du Budget.

Il s'agit là peut-être simplement de subtilités terminologiques, mais c'est un point important à prendre en compte dans les dialogues avec nos interlocuteurs étrangers.

Je pense que l'évaluation telle qu'elle est pratiquée à l'étranger est une démarche très proche de la révision générale des politiques publiques telle qu'elle a été menée dans notre Administration et, en cela, elle se distingue donc des démarches d'audit de performance conduites par les auditeurs internes en fonction de leur propre analyse de risques, et par les auditeurs externes, homologues de la Cour des comptes.

Voilà ce que je voulais dire sur cette étude comparative. Le rapport a été rendu public tout récemment.

TABLE RONDE : LE PROCESSUS DE CERTIFICATION : QUELS EN SONT LES PRE-REQUIS ?

ANIME PAR **DOMINIQUE PAGEAUD,** *ASSOCIE, ERNST & YOUNG;*

AVEC JOËL DESSAINT, *DIRECTEUR DES FINANCES ET DE LA COMPTABILITE, CNAMTS ;*

BERNARD DIZAMBOURG, *RESPONSABLE DU GROUPE ENSEIGNEMENT SUPERIEUR, INSPECTION GENERALE DE L'ADMINISTRATION DE L'EDUCATION NATIONALE ET DE LA RECHERCHE, ANCIEN PRESIDENT DE L'UNIVERSITE PARIS XII ET DE L'ETABLISSEMENT PUBLIC DU CAMPUS DE JUSSIEU ;*

PATRICK LEFAS, *CONSEILLER-MAITRE A LA COUR DES COMPTES ;*

VINCENT MAZAURIC, *DIRECTEUR CHARGE DE LA GESTION PUBLIQUE, DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES ;*

Dominique Pageaud

La plupart des études internationales et nationales le démontrent : un des éléments qui permet de faire progresser de façon significative le déploiement des thématiques de contrôle interne, d'audit interne et de gestion des risques dans les organisations, et ce qu'elles soient publiques ou privées, est l'enjeu de la certification des comptes. Pourquoi la certification des comptes est-elle un facteur incitatif au développement des logiques de contrôle interne, notamment ? Tout simplement pour une raison : le contrôle interne, vous le savez, remplit un certain nombre d'objectifs. Le premier, pour ceux qui sont familiers des référentiels, est bien évidemment d'assurer la fiabilité de l'information opérationnelle et financière, en vue d'une sincérité et d'une régularité des informations et des bilans patrimoniaux.

Le deuxième objectif, que l'on oublie parfois, est d'aboutir à une pertinence accrue de l'information qui est utilisée dans la prise de décision. Un vieil adage dit : « Qui connaît bien, gère bien », et je crois que le contrôle interne sert aussi à améliorer la prise de décision. C'est pour cette raison que, parmi les vertus du contrôle interne budgétaire ou de réforme budgétaire, il n'y a pas que l'évaluation de la performance qui peut permettre de faire progresser le fonctionnement des processus ; le contrôle interne est aussi un élément favorable.

Le troisième objectif du contrôle interne est d'assurer un capital confiance accru de la part des tiers quant aux informations que l'on communique à l'extérieur ; c'est un élément important, puisque la qualité de l'image que donne l'organisation est évidemment liée à la façon dont elle communique.

Le dernier objectif est l'amélioration des processus. Le contrôle interne opérationnel et comptable est indéniablement, sur le moyen et long terme, un facteur d'amélioration de la performance des processus, que ce soit en termes de décision – M. Delage l'a bien précisé ce matin, notamment sur la logique de contrôle interne budgétaire – et/ou de fluidité et d'accélération des processus de mise à disposition de l'information. Je pense que les établissements publics qui ont à gérer des raccourcissements de délai, notamment dans la production de l'information financière, mesurent

l'importance d'avoir un bon contrôle interne pour fluidifier la diffusion d'informations et accélérer la mise à disposition.

Cela étant dit, la certification des comptes passe par un certain nombre de pré-requis. Le contrôle interne en est un, mais il y en a bien d'autres.

L'objectif de cette table ronde, au-delà d'apporter un éclairage sur les vertus du contrôle interne, est aussi de comprendre comment l'amélioration du contrôle interne s'inscrit dans un ensemble plus large qui permet d'aboutir à la certification. Cette certification des comptes, l'Etat et la Sécurité sociale en ont connaissance depuis un certain temps ; les établissements, marchands et non marchands, depuis la loi de sécurité financière, y sont également soumis ; les universités sont en cours de certification des comptes ; les hôpitaux s'y préparent ; et les collectivités locales n'y échapperont peut-être pas, à terme.

Vous l'avez entendu dans les différentes interventions, cette certification des comptes se fait, soit par la Cour, soit par des certificateurs externes, privés, et le comparatif international qui vient de nous être présenté est intéressant en ce qu'il montre la diversité des pratiques.

Nous allons, au cours de cette table ronde, développer trois thèmes. Le premier, autour de la certification des comptes : quels sont les enjeux et les bonnes pratiques que l'on peut recommander pour aboutir aux objectifs de cette certification ? M. Dizambourg, les universités se lancent – se sont d'ailleurs déjà lancées – dans ce processus, avec un dispositif très particulier, et les différents corps d'inspection ont émis un certain nombre de remarques et de commentaires lors de leurs audits. Pouvez-vous nous faire un résumé des points essentiels qui ressortent de ces audits et nous dire comment vous les avez appréhendés pour préparer au mieux la certification des comptes des universités ?

Bernard Dizambourg

Ce qui déclenche l'ensemble de la démarche est la loi LRU, qui prévoit de transférer un certain nombre de responsabilités importantes aux universités, et le choix qui est fait par le ministre, avant de prendre la décision de demander aux inspections de faire un audit des universités candidates.

En deux ans, d'abord avec l'Inspection des finances, puis avec le Contrôle général économique et financier, nous avons audité soixante dix établissements, à la fois sur les aspects comptables et financiers, sur les aspects de politique de ressources humaines et de paie, sur les aspects de systèmes d'information et sur les aspects de gestion du patrimoine ; en coordination d'ailleurs avec les audits comptables de la mission d'audit de la DGFiP.

Un travail extrêmement important a donc été fait dans un temps très court (en général deux mois d'intervention sur les établissements), et avec un regard qui, pour les universités était nouveau : l'on n'a pas uniquement examiné les politiques pratiquées, mais aussi les processus, les systèmes d'information, etc.

Cela a confirmé, ce que l'on savait déjà dans les universités, que la qualité de l'information comptable était insuffisante. Les comptes faisaient l'objet d'un certain nombre de réserves, en particulier sur les pratiques d'amortissement, le haut de bilan, le rattachement des charges et des produits à l'exercice,

etc., même si, dans beaucoup d'universités, des progrès importants ont été accomplis dans les dernières années. On sait aussi que des processus budgétaires sont très souvent insuffisamment performants. En particulier, très souvent, le budget initial n'est pas un budget sincère, des modifications budgétaires extrêmement importantes sont faites en cours d'année sans justification réelle économique, etc.

Sur ces aspects, je pense que les établissements ont eu une prise de conscience accrue grâce aux audits, et en particulier, à ce qui était lié à des processus de fonctionnement à l'intérieur des établissements. On peut se demander pourquoi les universités ont du mal à évoluer dans un certain nombre de domaines. Une université, c'est un agglomérat de petites équipes, de composantes, de facultés, peu coordonné dans son ensemble. La fonction comptable et financière est organisée sur un modèle qui colle à chaque composante, faculté, laboratoire, etc. Le rêve d'un certain nombre d'universitaires serait d'avoir une comptabilité de caisse pour chaque responsable de laboratoire ; ce n'est évidemment pas une démarche qui permet d'avoir une vision globale de l'organisation. A cela il faut ajouter les défaillances des systèmes d'information.

L'audit étant assez fortement participatif, nous avons fait constater ces points aux établissements. Bien sûr, c'est inégal. Il y a des établissements qui ont déjà fait un bon bout de chemin.

Je pense qu'il y a des responsabilités externes. En particulier l'actionnaire principal d'une université d'Etat, dans son dialogue avec les établissements, ne s'intéressait pas vraiment, jusqu'alors, à la pertinence de l'information. Il ne dialoguait d'ailleurs jamais sur la base de l'information fournie par les comptes financiers de l'université et la mise en perspective des données économiques avec les données d'activité et les données de résultat, par exemple, de politique scientifique et pédagogique. D'ailleurs, les autres partenaires de l'université n'ont eux-mêmes pas une très forte sensibilité à la situation économique de l'université ; ils traitent avec une entité, dans une démarche contractuelle, le projet qu'ils vont financer, et il n'y a pas de rapport global à l'établissement. D'une certaine façon, des blocages internes ajoutés à des déficiences dans la relation de l'environnement expliquent que, jusqu'alors, on ait très peu bougé.

La loi LRU a marqué une prise de conscience extrêmement importante. Le fait d'accéder à des responsabilités élargies, notamment en matière budgétaire, a sensibilisé les universités au risque, et a favorisé une démarche beaucoup plus volontariste.

Dominique Pageaud

Je pense que vous avez parfaitement illustré la notion de responsabilisation qui est associée à la qualité de l'information financière, et c'est en responsabilisant que l'on promeut l'importance de la certification.

Vous avez également souligné l'importance du fonctionnement fiable et régulier des processus qui sous-tendent l'information financière, du système d'information, de la piste d'audit, et du respect d'un certain nombre de critères, notamment sur le rattachement des charges et des produits.

M. Mazauric, concernant l'Etat, sur ce même thème, quel retour d'expérience peut-on faire sur les premiers exercices de certification ? Quel enseignement est-il possible de tirer du processus de

préparation ? Estimez-vous que ce processus est un élément d'amélioration permanente ? Quel usage fait-on de la certification ? Optimise-t-on cet usage ?

Vincent Mazauric

Après trois ans de certification, on reprend un peu son souffle et on reprend de la hauteur.

Il faut, y compris dans le secteur étatique faire de la certification un projet d'entreprise. Si cela reste une occupation de la fonction comptable, on ne va pas très loin.

Je suppose que cela parle très clairement aux responsables d'une entreprise ; dans l'Etat, c'est une occasion formidable et une nécessité de faire travailler ensemble, très tôt, dès le début du diagnostic, ce que l'on appelle classiquement les ordonnateurs, de manière plus moderne les gestionnaires, et les comptables. Si chacun reste de son côté, c'est raté.

C'est aussi la manière de persuader le vrai opérateur, le gestionnaire, qu'il n'est pas seulement le spectateur du résultat de l'exercice, même si celui-ci est positif. Le bon résultat, pour moi, en amont du verdict du certificateur qui s'exprimera ensuite, est de pouvoir constater concrètement avec un ministère que sa gestion s'est améliorée, donc que l'on a pu rendre vraiment utile la rétroaction théorique et merveilleuse entre le comptable et le gestionnaire.

Les exemples sont réels. Si je prends le ministère le plus lourd en termes comptables, qui est le ministère de la Défense, constater ensemble, après beaucoup de travaux, qu'il a pu, en les connaissant, en les identifiant, en les classant, mieux maîtriser ses stocks et faire en sorte qu'ils lui coûtent moins cher, c'est un bon résultat. De même, dans la méthodologie – M. Dizambourg y faisait d'ailleurs allusion pour le secteur universitaire -, convenir à l'avance et ensemble, et exécuter sous forme d'audit, de plans d'action associant les deux fonctions, c'est une nécessité mais aussi et surtout un but de la certification.

J'ai été très frappé d'une remarque faite par M. Colin à la fin de sa présentation comparative – je ne crois pas trop trahir en résumant : on a constaté que la certification, par rapport à d'autres exercices d'évaluation, n'intéressait pas au plus haut point. Et, ajoutait-il, moins encore lorsque l'on présente en bloc les comptes d'un Etat et non pas par ministère, où l'on a au moins le petit plaisir de la comparaison et de la rivalité, et donc du jeu.

C'est une vraie question pour l'Etat. Et je sais que "mon » certificateur l'a à l'esprit : aujourd'hui nous ne pouvons pas estimer avoir atteint le maximum du sens et de l'utilité prouvée. Demandez autour de vous si l'on sait que les comptes de l'Etat ou de la Sécurité sociale sont sujets à certification, et cherchez à mesurer l'attention qu'y prête le Parlement, point essentiel puisque qu'il est le destinataire de l'opinion de certification. C'est un travail qui nous reste à accomplir et que nous mettons assez haut dans nos priorités.

Dominique Pageaud

M. Dessaint, à la Caisse nationale d'assurance maladie, vous êtes très aguerris, maintenant, puisque cela fait un certain temps que vous êtes soumis à cette obligation de certification. Je crois que vous

aviez mis en place un dispositif intéressant et innovant de certification interne des caisses, qui permettait de préparer l'ensemble de l'organisation à cette certification.

Comment pouvez-vous résumer le chemin parcouru depuis la première certification ? Quels enseignements en tirez-vous en termes de bonnes pratiques ? Et partagez-vous l'avis de M. Mazauric sur le fait que c'est un vrai travail collaboratif pour qu'il soit efficace et reconnu ?

Joël Dessaint

Oui, en effet, nous en sommes à notre troisième exercice certifié par la Cour des comptes, certifié avec réserves, mais certifié. Nous avons effectivement un système un peu original à deux étages. La Cour certifie des comptes consolidés, car nous sommes un système de réseau, avec près de deux cents organismes. Les comptes de chaque organisme sont validés par la Caisse nationale, plus précisément par l'agent comptable de la Caisse nationale.

Je rejoins tout à fait Vincent Mazauric lorsqu'il insiste sur l'aspect décloisonnement et sur l'aspect travail coopératif.

Le premier point est sans doute de revisiter la séparation de l'ordonnateur et de l'agent comptable pour en retrouver l'esprit qui est utile, en termes de contrôle interne, en laissant peut-être un peu de côté la lettre dans ce qu'elle peut parfois avoir de trop rigide, et en faisant en sorte qu'une bonne coopération s'instaure, que l'on raisonne par processus et non plus par processus transverses aux différentes opérations, et même transverses aux structures, à cette séparation de l'ordonnateur et du comptable, pour parvenir à une maîtrise d'ensemble et tout à fait partagée. Je crois que c'est vraiment l'aspect le plus important, ce qui fait que la certification ne doit pas du tout être vue comme l'affaire du seul comptable, même si le comptable, bien sûr, y joue un rôle de premier plan. Il est un peu la porte d'entrée et le coordonnateur de l'ensemble, mais cela ne pourra fonctionner que si tout le monde s'y met et pas le comptable tout seul.

Le deuxième point est que c'est une opération de longue haleine et il faut donc planifier l'ensemble sur plusieurs années, en se disant que nous n'arriverons pas à tout faire du premier coup, et que les réserves de la Cour s'atténueront avec le temps, et j'espère disparaîtront, mais que les progrès ne peuvent être qu'étalés dans le temps, sur plusieurs années. Bien planifier les opérations et commencer par le plus important.

Et je mentionne la nécessité de faire disparaître un certain nombre de particularités comptables peu orthodoxes, généralement justifiées par des raisons budgétaires tout à fait honorables : des durées d'amortissement un peu longues ; oublier de comptabiliser un certain nombre d'écritures, telles que des provisions pour congés payés ; ou encore une dette vis-à-vis des hôpitaux, depuis 1984, que les hôpitaux avaient enregistrée dans leurs créances mais qui ne figurait pas dans nos dettes en comptabilité. Evidemment, tout cela doit être régularisé avant de commencer.

Dominique Pageaud

Pour terminer cette première session sur les objectifs de la certification et les enjeux d'une bonne préparation, je vais passer la parole à M. Lefas qui, en tant que certificateur, a un regard éclairé et large sur l'ensemble des dispositifs en place. Quel retour et quelle synthèse pouvez-vous nous faire

sur les bonnes pratiques que vous avez rencontrées en termes de préparation, tant en ce qui concerne les processus que les approches ? Vous parliez tout à l'heure de projet d'entreprise ou de dialogue entre l'ordonnateur et le comptable. Pouvez-vous nous faire une synthèse de ce qui vous a paru tout à fait exemplaire ?

Patrick Lefas

Je dirai d'abord un mot sur les propos tenus précédemment, sur la finalité de la certification. La finalité de la certification, ce n'est pas uniquement de certifier. Il faut effectivement que cela serve à quelque chose, et c'est pour nous, trois ans après le début du processus, ce qui devient la question centrale. C'est d'ailleurs pour cette raison que l'on cherche de plus en plus à communiquer, en montrant que, grâce à une comptabilité générale – et il me semble que la crise financière nous a révélé un certain nombre de choses –, c'est un moyen de mieux connaître, de mieux prévoir et de mieux gérer.

Mieux connaître. Le travail autour de la préparation des comptes en état d'être examinés par le certificateur, a permis de régler un certain nombre de questions qui faisaient l'objet d'un désintérêt total comme le patrimoine immobilier : qui le contrôle ? Quelles sont les problématiques d'entretien ? L'apport de la certification est donc d'abord une dimension patrimoniale et, de ce point de vue, c'est l'identification de la responsabilité. Il y a eu tout un travail de remise en ordre, et je pense que cela fait partie des bonnes pratiques, entre les opérateurs et l'Etat, pour savoir qui contrôlait quoi, qui était en charge de quoi. Il y avait évidemment à la clé des enjeux financiers, mais c'était, avant tout, un travail de remise en ordre tout à fait essentiel. A mon sens, c'est une bonne pratique.

Une autre bonne pratique dans la préparation des comptes est de savoir qui fait quoi : le certificateur doit savoir précisément qui prépare les comptes, qui les arrête. Dans le domaine de la Sécurité sociale, ce n'était pas absolument évident, alors que pour l'Etat, c'était très clair, la mission était assumée par une direction générale dédiée à cela. Cela fait partie maintenant des acquis.

Autre élément de bonne pratique, absolument essentiel : la préparation du bilan d'ouverture. Le travail à faire sur le bilan d'ouverture est absolument gigantesque. D'ailleurs, il a bien fallu se rendre à l'évidence que l'on ne pouvait pas y parvenir partout à un même degré de satisfaction. Trois ans après, après les problèmes d'exhaustivité, viennent beaucoup de problèmes de valorisation du patrimoine. L'enjeu essentiel est : comment s'organise-t-on pour mettre les moyens nécessaires pour faire ce recensement, établir un bilan d'ouverture ?

Encore un élément de bonne pratique – c'est un sujet qui nous a causé quelques soucis la première année mais qui est maintenant derrière nous – : à un moment, il faut que le producteur des comptes pose le crayon, qu'il s'interrompe et permette au certificateur de travailler. Il a certes une balance stabilisée, mais si, chaque semaine, on lui apporte un fichier supplémentaire, cela retarde le moment où il aura l'ensemble des éléments pour appréhender toutes les vérifications nécessaires, détecter les anomalies et obtenir le maximum de corrections de celles-ci. Aujourd'hui, cela fait partie des bonnes pratiques que la balance stabilisée nous soit livrée avec une qualité chaque année en progression.

J'en terminerai – parce que l'on pourrait multiplier sans doute encore les exemples de bonnes mais aussi, par contrepoint, de mauvaises pratiques – par les éléments liés à la préparation du certificateur, en prenant la casquette de certificateur. Il me semble que les enjeux essentiels sont : premièrement la gestion des ressources humaines, enjeu décisif ; deuxièmement, un enjeu méthodologique et normatif pour la Cour qui a dû adapter ses procédures à une situation qu'elle ne connaissait pas puisque, jusqu'à présent, elle examinait des comptes arrêtés depuis longtemps. Maintenant, elle participe en fait à la correction, elle essaie de faire en sorte que le maximum d'anomalies soient corrigées en temps utile pour pouvoir exprimer son opinion au moment de la clôture de l'exercice.

En termes de bonnes pratiques, pour la production des comptes, le chantier système d'information est absolument central. Une des grosses difficultés du chantier Etat est venue du fait que le système d'information n'était pas au point et qu'il a nécessité une débauche d'énergie considérable pour pouvoir respecter les délais. Cela veut dire que les comptes devaient être transmis au Parlement avec le projet de loi et de règlement avant le 1er juin, alors même que l'on avait encore une période complémentaire qui durait presque trois semaines à l'époque. Cette année, en 2009, elle va en tout et pour tout durer une semaine, et Chorus nous permet d'escompter qu'elle va disparaître. Ces délais sont donc extraordinairement contraints, pour tout le monde, les gestionnaires comme le producteur des comptes et comme le certificateur, ce qui implique un processus de conduite de projet, en particulier sur les opérations d'inventaire.

Dominique Pageaud

Merci pour cet éclairage. Je me permettrai de résumer les échanges que nous avons eus à la fin de cette première session sur les pré-requis essentiels pour ce processus de préparation à la certification.

Certains d'entre vous ont noté le fait que le corpus de normes, tant du côté du certificateur que, si je peux me permettre, de l'entité auditée est essentiel, puisque, on le voit parfois, il y a quelques flottements sur ces sujets.

L'approche par les risques : le certificateur oriente ses travaux en se basant notamment sur une approche par les risques qui est un élément de focalisation important et qu'il faut avoir à l'esprit. Bien évidemment entrent en compte la fiabilité du contrôle interne à travers son système d'information, la piste d'audit et la qualité des processus.

Les dispositifs d'inventaire, extrêmement importants, sont d'énormes chantiers souvent assez lourds à conduire et qui doivent faire l'objet d'une vraie gestion de projet.

Les dossiers de révision doivent être auditables pour le certificateur. C'est une thématique qui n'est pas forcément familière dans le monde public mais qui est un vrai pré-requis pour améliorer l'efficacité de fonctionnement.

Une revue avant mission, via un comité d'audit ou un tiers, est à prendre en considération.

Je citerai également la responsabilité des tiers, que ce soient des donneurs d'ordre et/ou des utilisateurs de l'information financière, sur la qualité qu'ils accordent à l'information qui est publiée.

Nous allons entamer une deuxième session sur le contrôle interne et ses vertus. Outre qu'un bon contrôle interne assure une certaine fiabilité de l'information financière, il garantit un bon fonctionnement opérationnel et au quotidien de l'entreprise et des organisations publiques.

M. Dessaint, pouvez-vous nous dire comment vous avez pu mener en parallèle – ou en amont – les démarches de certification qualité ISO et la certification, notamment sur le contrôle interne comptable qui s'est mis en place processus par processus. Cette certification ISO vous a-t-elle facilité la tâche ?

Joël Dessaint

En effet, l'assurance maladie a cette particularité de s'être lancée, vers l'an 2000, dans une démarche de certification ISO ou certification qualité, mais menée caisse par caisse, chaque caisse étant libre de définir le champ qu'elle certifiait et ayant affaire à son propre certificateur.

Parallèlement, le dispositif de contrôle interne existe dans l'assurance maladie comme dans les autres branches du régime général, en vertu de textes réglementaires, depuis 1994.

Ce que nous avons essayé de faire, avant même que la certification des comptes ne soit en cours, était de relier ces deux démarches qui ont beaucoup en commun, à savoir une approche par processus, la définition d'objectifs et une exigence de maîtrise des processus. Nous avons donc travaillé à une convergence de cette démarche à travers des plans de maîtrise de chaque processus.

Concernant la certification des comptes, les processus strictement comptables sont bien sûr très importants. Cependant, dans notre système, où la quasi-totalité – 90 % – de nos charges sont des prestations que servent les caisses, cela n'aurait évidemment pas beaucoup de sens de s'intéresser exclusivement à la partie comptabilisation de ces prestations sans s'intéresser à tout ce qui se passe en amont, c'est-à-dire la manière dont elles sont calculées et liquidées.

Nous avons donc mis en place des dispositifs de maîtrise de ces processus dès l'amont, c'est-à-dire dès le moment où ce que nous appelons, dans notre jargon, la production des prestations intervient.

Il restait à savoir comment on allait travailler sur la séparation de l'ordonnateur et du comptable, et quel rôle donner aux agents comptables dans les caisses. On a donc essayé de mettre en place un système dans lequel on a distingué les contrôles de premier niveau et de deuxième niveau, et admis que les contrôles de deuxième niveau, dès lors qu'il y a un enjeu financier ou comptable, devaient être exécutés, pour les plus importants d'entre eux en tout cas, par l'agent comptable. On a défini un plan de contrôle de l'agent comptable, avec un socle minimum (chacun étant libre, dans chaque caisse, d'en faire plus s'il le peut et s'il le juge utile), ce plan minimum ayant pour but que l'agent comptable puisse dire : « Oui, je peux apporter l'assurance raisonnable que les processus sont correctement maîtrisés en ce qui concerne la partie comptable et financière. », les autres aspects, qui relèvent aussi du contrôle interne, n'étant pas particulièrement de la responsabilité de l'agent comptable. Ceci s'étend donc bien évidemment à la partie strictement comptable des opérations, mais aussi à la partie production.

Je voudrais revenir d'un mot sur l'importance extrême de l'informatique. Il est tout à fait évident qu'il serait illusoire de travailler sur le contrôle interne dans des organisations comme la nôtre sans se

préoccuper d'informatique. La certification des comptes a été un levier puissant – et c'est une de ses utilités – pour l'amélioration de la sécurité informatique, pour que nous portions une meilleure attention à la manière dont l'informatique est utilisée, pour les sécurités mises en œuvre ou non (elles le sont de mieux en mieux), pour la façon dont les logiciels sont validés, etc.

C'est un aspect fondamental et c'est d'ailleurs aussi une des raisons pour lesquelles il faut faire une planification sur plusieurs années, car l'expérience montre que les améliorations dans ce domaine peuvent être tout à fait sensibles, mais qu'elles prennent du temps.

Dominique Pageaud

Je crois qu'il est effectivement important de sécuriser ces processus qui sont les supports de l'information.

M. Dizambourg, vous l'avez évoqué en préambule, la certification des comptes dans le cadre de la LRU est un des sujets, mais il y en a bien d'autres. Avez-vous le sentiment, que cette myriade d'enjeux, de projets liés à cette réforme des universités sous-tend de façon efficace l'amélioration du contrôle interne ? Quels sont les liens, par exemple de la comptabilité analytique, de la gestion budgétaire ? Comment pouvez-vous qualifier la contribution de l'ensemble de ces chantiers au renforcement du contrôle interne au sein des universités ?

Bernard Dizambourg

Dans un premier temps, quand les universités ont eu des compétences élargies, nous avons eu une obsession, que l'on a essayé de faire partager par les établissements, qui était le problème de maîtrise de la masse salariale, afin d'éviter de lourds dérapages. Il faut tout de même dire que le transfert de la masse salariale de l'Etat sur l'établissement faisait passer le budget de certaines universités de 50 à 150 millions d'euros. Nous avions donc là des sources de risques importants.

Sur la qualité de l'information, les mécanismes de contrôle autour de la masse salariale, etc., un certain nombre de démarches se sont mises en place. En revanche, dans certains établissements, des outils comme la comptabilité analytique, le contrôle de gestion sont encore assez peu développés. Il faut savoir que, dans un grand nombre d'établissements universitaires, il y a un contrôleur de gestion et pas plus.

Il y a, à l'heure actuelle, une démarche dans l'ensemble des établissements sur ces points. Il y a aussi eu un travail de sensibilisation des agents comptables sur le problème de la mise en place de mécanismes de pratiques de contrôle interne qui ont d'ailleurs été portés par notre ministère et par la DGFiP, de façon extrêmement volontariste, et dont je crois qu'ils commencent à porter un certain nombre d'effets.

Il y a aussi un aspect absolument incontournable, qui est la réflexion sur les organisations, car nous avons, dans les chaînes de traitement de la recette et de la dépense, des organisations qui ne sont pas efficientes, qui introduisent un certain nombre de distorsions graves qui produisent ensuite une information non fiable.

Aujourd'hui, l'un des points sur lesquels les établissements sont les plus sensibilisés, d'ailleurs de façon conjointe avec l'implantation de nouveaux systèmes d'information, est la réorganisation de la partie comptable, avec la mise en place de services facturiers ; mais aussi réorganisation du côté de l'ordonnateur, avec des plateformes de gestion mutualisées qui garantissent une professionnalisation que nous n'avions pas lorsque les entités étaient beaucoup trop éclatées.

Pour nous, ces enjeux-là sont, à l'heure actuelle, extrêmement lourds et sont très liés, me semble-t-il, avec la démarche de contrôle interne et de préparation de certification des comptes.

Dominique Pageaud

Merci pour cet éclairage qui rejoint, je le crois, un certain nombre de préoccupations d'autres parties de la sphère publique.

M. Mazauric, vous avez un peu abordé le sujet lors de votre première intervention, l'amélioration du contrôle interne permet évidemment de faire progresser la fiabilité de l'information, mais aussi d'améliorer la prise de décision. Pouvez-vous, sur ce point-là, nous faire un retour d'expérience sur la vision que vous en avez concernant notamment l'Etat, mais aussi, si vous l'acceptez, nous faire un focus sur le lien entre la responsabilisation d'un certain nombre d'acteurs publics autour de la certification et l'amélioration de la prise de décision ?

Je m'explique. J'ai été frappé comme vous, je pense, par l'intervention de M. Colin sur la certification par ministère qui existe au Canada. Avez-vous le sentiment que c'est un élément qui pourrait améliorer l'efficacité de la prise de décision ?

Vincent Mazauric

Je vais essayer de répondre. Il faut être très modeste et prudent. Je dirai : aujourd'hui, non. Aujourd'hui, le besoin, non encore satisfait pleinement, de clarté, de précision des comptes et donc, en amont, de l'ensemble des processus de l'Etat, le besoin de présentation des résultats qui en découle, l'attente et le besoin de débats critiques en complément du débat budgétaire, tout ceci justifie, et pour un moment encore, l'unité de présentation des comptes.

Nous n'en sommes pas à une approche par branche. L'Etat est un groupe, au moins du point de vue social et politique, et nous n'avons pas atteint ce degré de perfectionnement.

Je ne pense pas enfin que cela aiderait un quelconque des départements ministériels. Il y a bien assez à partager et à exploiter en commun de ce que l'on peut s'apprendre, les uns aux autres, pour ne pas courir vers cela.

Maintenant, si l'on s'interroge sur la contribution du contrôle interne, il est certain que la pratique du contrôle interne est le préalable et une condition absolue à la certification. Je vois deux questions importantes et, en troisième lieu peut-être, une manière de les allier. Il y a d'abord un vrai parallélisme entre contrôle interne et certification. On ne peut pas s'attaquer à tout, tout de suite ; il y a des priorités qu'il faut fixer, sinon on alloue mal ses ressources. Et, de la même manière que, progressivement le travail du certificateur s'affine, s'oriente, se priorise, il faut avoir fait avancer son contrôle interne d'une manière logique et progressive.

Ensuite, il faut chercher à dissiper les ambiguïtés sémantiques. Vous savez tous que l'expression « contrôle interne » est un à-peu-près et que l'on exprimerait mieux l'idée en parlant de maîtrise des risques. La notion de contrôle est handicapante, parce que lorsque vous l'expliquez aux agents qui font leur un travail, ils pensent tout de suite que quelqu'un va venir regarder par-dessus leur épaule.

Faut-il encore bien donner sa place à cette activité de contrôle par rapport aux pratiques d'audit ou d'évaluation. Il y a seulement un an et demi, dans l'une des deux branches anciennes de la DGFiP– je parle de la direction générale des impôts– le concept et la pratique mélangeaient assez volontiers l'audit et le contrôle interne, ce qui est un peu gênant. Et il est beaucoup plus facile d'expliquer que le contrôle interne relève de chacun si on ne l'a pas confondu avec l'audit.

Maniement et combinaison de ces deux facteurs, le facteur de trajectoire et le facteur de clarté : il faut inlassablement montrer ce que cela pèse et ce que cela produit. Quelques chiffres pour la DGFiP dans le seul registre du contrôle interne comptable : on a aujourd'hui exploré soixante grands processus ; il en reste encore une dizaine. Cela permet de repérer 3 700 risques. Cela tient dans environ 3 500 pages et 1 000 fiches d'autocontrôle. Vous avez une idée de la masse progressivement construite.

Dominique Pageaud

Pour finir sur ce sujet qui tourne autour des vertus du contrôle interne et de l'impact pour les organisations, M. Lefas, je souhaiterais que l'on puisse échanger sur votre vision de la qualité du contrôle interne et de la qualité comptable, et par là même de la qualité de l'information qui est émise comme vecteur de confiance. Avez-vous le sentiment que – alors que dans la sphère privée tout le monde reconnaît que les investisseurs accordent de plus en plus d'importance à la qualité de l'information diffusée –, au sein de la sphère publique, on est dans la même situation, et qu'il existe un lien qui va apparaître de plus de plus évident entre qualité de l'information communiquée et capital confiance qui s'installe autour de l'organisation publique en question ?

Patrick Lefas

Oui, je pense que ce lien est absolument évident. Pourquoi ? Parce que toutes les techniques de certification imposent un cadre de travail commun à ceux qui vont préparer les comptes, faire les opérations d'inventaire, et à ceux qui vont les vérifier, et une approche commune qui est l'approche par les risques.

L'approche par les risques nécessite d'avoir une identification très précise de ces risques, d'où l'enjeu des cartographies de risques, beaucoup d'entre vous savent maintenant ce que c'est. Et à partir de là, pour réduire son risque de contrôle, il faut mettre en place des procédures de contrôle interne, et il faut aussi que ce contrôle interne soit relayé, vérifié dans un cadre indépendant des structures de contrôle interne par l'audit interne, puis le certificateur.

Il y a donc bien un continuum entre le contrôle interne, l'audit interne et l'audit externe, et c'est ce continuum qui crée en fait le capital de confiance. C'est tout à fait clair aujourd'hui.

Aujourd'hui, force est de constater que la culture à laquelle les entreprises étaient habituées depuis longtemps, parce que les commissaires aux comptes la leur avaient inculquée, parce que la loi,

notamment la loi de sécurité financière l'avait en fait généralisée, parce que les Américains étaient aussi passés par là, cette culture s'est étendue à la sphère de l'Etat et maintenant à l'ensemble des administrations publiques, de par la réforme constitutionnelle. Il faut qu'il y ait une problématique de maîtrise des risques – je reviendrai dans un instant là-dessus – et donc que le contrôle interne se diffuse.

Aujourd'hui, il me semble que, au niveau de l'ensemble des ministères, on a compris l'intérêt du dispositif. C'est un intérêt qui doit évidemment être piloté par la plus haute autorité administrative du ministère, donc par le secrétaire général. Et aujourd'hui, dans tous les ministères, il existe un plan d'action ministériel. Ces plans d'action ministériels, dans un certain nombre de ministères, à commencer par les ministères financiers, sont déclinés en plans d'action directionnels. Sur l'ensemble, il y a un plan d'action comptable de l'Etat, et tout ceci permet d'identifier et de hiérarchiser.

C'est donc un outil de pilotage tout à fait essentiel. Qui implique quoi ? Un changement de culture, c'est-à-dire qu'il faut accepter le principe de l'autocontrôle, du contrôle croisé ; du contrôle hiérarchique, les chefs de service, dans chacune des organisations, ayant un rôle à jouer ; des contrôles qui ne sont pas directement branchés sur la sphère opérationnelle, mais qui sont rattachés à une autorité administrative suffisante. C'est le contrôle de deuxième niveau, puis contrôle de troisième niveau. Et cela doit en réalité se faire, aussi bien du côté des ordonnateurs et des services gestionnaires que des services comptables.

C'est ce continuum qui me semble aujourd'hui représenter l'acquis principal de la certification, le pilotage par les risques.

Il subsiste alors un débat : ma maîtrise des risques, traite-t-elle uniquement du risque comptable et financier ? Est-ce que ce n'est pas aussi l'interférence de mes risques métiers, environnementaux, financiers ? Le choix qui a été fait par les équipes de la DGFiP en 2005-2006 était de dire : « N'embrassons pas trop, parce que sinon, on étreindra mal. » On a donc dit : la priorité des priorités, et l'article 31 de la LOLF est là pour le rappeler, est le risque comptable et financier. Et objectivement, un énorme travail a été fait.

Ce que nous disons aujourd'hui, de manière un peu simplifiée, en tout cas imagée, c'est que le contrôle interne, c'est trois choses, trois verbes : organiser, documenter, tracer.

Organiser : cela débouche en particulier sur les organigrammes fonctionnels, et cela va donc impliquer d'avoir décortiqué tous les processus, les procédures et l'unité de base qui est la tâche.

Documenter : cela signifie que tout cela doit vivre et être adapté à la réalité de chaque ministère. La réalité du ministère de la Défense n'a pas grand-chose à voir avec celle du ministère de la Culture, mais il n'empêche qu'ils partagent un tronc commun. Et c'est grâce au référentiel de la DGFiP que beaucoup de choses ont pu être faites rapidement.

Sur la traçabilité, avec de bonnes et de mauvaises raisons – de bonnes raisons, c'est que l'on n'avait pas les outils ; de mauvaises raisons, c'est ce que l'on ne pouvait pas tout faire en même temps, mais disons que l'on aurait pu prendre en compte les éléments de traçabilité –, il nous reste encore beaucoup à faire.

Aujourd'hui, la certification a, de fait, introduit un changement de culture qui est, je l'espère, irréversible ; c'est vraiment la culture de la maîtrise des risques qui implique un pilotage managérial au plus haut niveau de chacun des ministères.

Dominique Pageaud

Merci pour cette transition qui va nous amener sur la dernière session.

Vous l'avez tous noté, la certification des comptes a un effet d'accélérateur pour pousser un certain nombre de chantiers sur le contrôle interne. Cependant, je pense que l'ensemble des auditeurs de la salle s'interroge sur la façon dont cela s'inscrit dans la durée, comment on rentre ce dispositif de façon robuste et pérenne, et quelles sont les très bonnes pratiques.

Je vais vous demander, individuellement, de faire une recommandation très concrète qui permettra à chacun de repartir avec une bonne pratique qu'il essayera de mettre en place dans son organisation.

M. Mazauric, quand nous avons préparé cette table ronde, vous nous avez indiqué, sur cette thématique des bonnes pratiques, que le référentiel de contrôle interne comptable était un élément très important, ainsi que le référentiel normatif stabilisé.

Pouvez-vous nous éclairer sur ces deux sujets et nous les décrire ?

Vincent Mazauric

Volontiers. Le premier, j'en ai fait la description quantitative. Je dis à présent un mot de ce que cela représente concrètement en termes d'engagement de ressources humaines.

Dans chaque ministère, il y a un contrôleur budgétaire et comptable ministériel, dont ce n'est évidemment pas le seul travail mais dont l'existence et le rôle sont des conditions impératives à une bonne liaison entre le comptable central et le gestionnaire.

En administration centrale, nous avons une unité de contrôle interne comptable de 3e niveau, dont la finalité est d'ailleurs de disparaître à moyen ou long terme, mais qui est pour le moment bien nécessaire et qui remonte depuis le fond du système, comme avec un chalut, des écritures pour les vérifier. On trouve de moins en moins, mais on en trouve quand même, d'erreurs. Il est alors très important de rétroagir avec le système.

Dans chaque département, nous avons des spécialistes dans une cellule de qualité comptable. C'est, dans tout le pays, à peu près deux cent soixante personnes. C'est donc un gros investissement.

J'ai été frappé, et le certificateur sûrement aussi, par le fait que, dans le secteur étatique de nombreux sujets sont à la confluence de la certification du travail concret et de l'interrogation normative. Il me semble que c'est moins fréquent dans l'entreprise privée.

Or le producteur des comptes entend bien être tenu pour responsable de la qualité de ce qu'il produit, mais pas nécessairement être pris dans la tourmente d'un débat sur lequel plusieurs opinions peuvent valablement s'opposer.

Je voudrais mentionner la création récente du Conseil de normalisation des comptes publics institution dont nous ne disposions pas et dont nous avions besoin pour fabriquer et mettre en cohérence la norme dans les trois branches : Etat, Social et Collectivités locales.

Dominique Pageaud

M. Lefas, pour enchaîner sur le même sujet, pourriez-vous nous donner votre vision de l'importance du dossier de révision comptable, notamment à la fois dans la robustesse du contrôle interne et de la préparation de certification des comptes, et sur l'impact pour le certificateur dans la réalisation de ses travaux ? Estimez-vous que c'est effectivement un outil essentiel pour garantir la qualité de l'information comptable et financière sur le long terme ?

Patrick Lefas

Je pense effectivement que le dossier de révision est un outil essentiel, mais ce n'est pas le seul. Le dossier de révision va nous permettre de vérifier ce qui, au niveau d'un contrôle de 2e niveau – dans le réseau de la DGFiP – se situe dans la cellule de qualité comptable : toutes les saisies, toutes les vérifications, les anomalies décelées. Il permet donc d'analyser facilement la maîtrise des processus et donc le niveau de risque qui en résulte et, à partir de là, les types de diligences qui restent à accomplir.

Le dossier de révision est un outil essentiel de la mesure de l'effectivité – parce qu'il faut savoir s'il y a eu des vérifications – et de l'efficacité du contrôle interne. Mais ce n'est pas le seul outil.

Pour moi, un autre outil absolument indispensable est le dossier de clôture. Ce dossier va renseigner toutes les opérations faites en ce qui concerne les inventaires. C'est ce qui va nous donner l'état des lieux de la justification des soldes, donc en fait des écritures non dénouées de la balance générale des comptes. C'est cela qui est la vertu essentielle du dossier de clôture.

N'oubliez jamais qu'actuellement, le nombre d'écritures comptables de l'Etat s'élève à plus de trente six millions, ce qui est énorme (à titre de comparaison, chez EDF le nombre d'écritures est de trois millions). Et, dans cette masse, une très grosse volumétrie correspond aux opérations de balance d'entrée, le plus souvent liées au fait que la comptabilité générale est encore, dans le système ancien, le support de la comptabilité budgétaire. Cela n'a en fait pas d'impact dans les vérifications. Puis il y a toutes les corrections d'erreurs qui, certes individuellement sont documentées, mais quand on lance une analyse automatisée des données, ce qui est intéressant, ce sont les écritures dénouées. Or les écritures non dénouées représentent 25% de la volumétrie totale. Il est donc nécessaire de progresser dans la qualité du dossier de clôture, pour pouvoir effectivement répondre à l'objectif que vous décrivez.

Un mot sur les comptes ministériels. Le choix absolument stratégique qui a été fait a été de considérer que la France avait un atout décisif, qui était son réseau de comptables et que la centralisation se faisait par les comptes de gestion des comptables, ce qui assurait que le périmètre Etat, de la personne morale Etat, était englobé dans son entièreté. C'est l'atout de base. Mais nous avons des difficultés, aujourd'hui, quand on descend au niveau des ministères, quand on s'adresse au Parlement, en ce qui concerne la conséquence pratique de la gestion des crédits. Il faudra donc

bien, d'une manière ou d'une autre, essayer de progresser dans les restitutions des informations, faute de quoi il n'y aura pas véritablement d'appropriation de la comptabilité générale par les gestionnaires.

Dominique Pageaud

Pour terminer avec MM. Dessaint et Dizambourg sur le même sujet, pouvez-vous, l'un et l'autre, nous faire état des bonnes pratiques que vous avez à mettre en avant et à recommander à nos auditeurs ?

Joël Dessaint

Premièrement, s'il y a des modes de management par objectif, intégrer la préoccupation de certification des comptes dans les objectifs, du plus grand nombre de personnes possible.

Deuxièmement, faire en sorte que l'action soit toujours menée dans un état d'esprit d'amélioration permanente et non pas de sanction, ce qui veut dire en particulier que l'on fasse suffisamment d'allers et retours entre les praticiens de terrain – qui connaissent très bien les risques et les procédures – et un niveau plus stratégique qui pourra mieux relativiser les choses, ce que les praticiens de terrain ont parfois du mal à faire. Mais en tout cas, s'appuyer largement sur les praticiens de terrain me semble une chose très importante, et cela va très bien avec une intégration dans les objectifs.

Dominique Pageaud

Merci, c'est très clair, et je crois qu'il est important de ne pas oublier l'aspect humain.

Bernard Dizambourg

C'est à la fois une interrogation et un constat que j'ai fait dans les universités que je considère comme les plus efficientes. Sur ces démarches-là, nous avons un vrai problème qui est la façon dont on arrive à les rendre cohérentes avec un certain nombre d'évolutions sur le cœur de métier en formation et en recherche. Si l'on n'a pas cette préoccupation-là, on n'aura pas d'acclimatation durable en profondeur.

Quand vous interrogez par exemple un directeur de laboratoire, il vous dit : « Toutes ces démarches-là, pourquoi pas ? Mais nous, ce que l'on veut, c'est une qualité de service et de réactivité de la part de nos entités en matière de gestion, etc. » Il faut des organisations qui garantissent une bonne maîtrise des processus en matière de qualité, etc., et qui en même temps, satisfassent l'usager particulier qui est le directeur de laboratoire ou le directeur de formation.

Autre enjeu de fond dans les universités : comment articule-t-on les enjeux de qualité de la formation et de la recherche, et les aspects économiques. Ces démarches doivent y contribuer.

Si l'on ne progresse pas sur ces aspects, il y a un vrai risque de dérive, avec une technicité accrue dans certains domaines et des réactions de rejet de la part du corps social universitaire. Je ne parle

pas de l'ensemble des enseignants chercheurs, mais de ceux qui ont des responsabilités en matière de conduite de formation et de recherche. Très honnêtement, je pense qu'il y aura là des problèmes dans la durée.

Dominique Pageaud

Je crois que votre intervention pose très clairement le sujet de la bonne intégration de l'information financière et comptable fiabilisée dans le processus de prise de décision. Si on ne l'intègre pas suffisamment, on risque effectivement d'aboutir à des déconnexions qui peuvent être dramatiques.

QUESTION/REPONSE

Béatrice Baumann, ministère belge du Budget

M. Mazauric, vous avez parlé d'amélioration des processus et de gains d'efficience. Etes-vous en mesure de les quantifier ?

Vincent Mazauric

En théorie, oui. Mais trois années de certification, de présentation des comptes, précédées d'au moins deux années de préparation lourde, ce n'est pas encore assez, et nos systèmes d'information nous demandent encore trop de manutention, créent trop de ruptures, et donc de risques, pour nous faire entrer dans une phase où l'efficience pourrait être dégagée.

A terme, avec une application Chorus qui tiendra la comptabilité de l'Etat, nous aurons beaucoup réduit le besoin de concentrer des ressources humaines sur des tâches liées à des risques qui auront disparu. On pourra alors faire un travail plus intelligent et avec des ressources moindres et mieux employées. Cela est également vrai chez mes partenaires, les ministères gestionnaires.

TABLE RONDE: LA GOUVERNANCE, FACTEUR-CLE DE LA PERFORMANCE PUBLIQUE

ANIMEE PAR **DOMINIQUE LAMIOT,** *SECRETAIRE GENERAL DU MINISTERE DE L'ECONOMIE, DE L'INDUSTRIE ET DE L'EMPLOI ET DU MINISTERE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS, DE LA FONCTION PUBLIQUE ET DE LA REFORME DE L'ETAT ;*

AVEC **BRUNO BEZARD**, DIRECTEUR GENERAL DE L'AGENCE DES PARTICIPATIONS DE L'ETAT ;

PHILIPPE PEUCH-LESTRADE, *ASSOCIE, RESPONSIBLE DES ACTIVITES SECTEUR PUBLIC AU NIVEAU MONDIAL, ERNST & YOUNG ;*

MICHEL PRADA, *ANCIEN PRESIDENT DE L'AUTORITE DES MARCHES FINANCIERS ;*

CHARLES-ANTOINE ST JEAN, *ANCIEN CONTROLEUR GENERAL DU CANADA ;*

CLAUDE VIET, *DIRECTEUR DE L'AUDIT GROUPE, LA POSTE, PRESIDENT DE L'IFACI ;*

Dominique Lamiot

Pour cette table ronde, nous avons défini trois thèmes. Le premier, sera une clarification des concepts, et essaiera de définir les relations entre gouvernance et performance ?

Un second thème traitera du rôle de l'information comptable et financière dans la gouvernance.

Un troisième thème abordera les bonnes pratiques en matière de gouvernance, en mettant en évidence en particulier le rôle du contrôle interne et de l'audit.

Avant de passer la parole au premier intervenant, je vais préciser ce que nous entendons en termes de gouvernance. J'ai suggéré qu'une acception large du terme soit retenue, c'est-à-dire la gouvernance comprise comme l'ensemble des mécanismes qui contribuent à aligner la réalité du fonctionnement d'une organisation sur les objectifs qui lui sont assignés.

Cela étant posé, je me tournerai dans un premier temps vers Bruno Bézard pour lui demander quelles sont les orientations que l'Etat actionnaire aujourd'hui, en 2009, préconise ou retient pour que la gouvernance d'entreprise dont il est actionnaire lui assure une réelle performance.

Bruno Bézard

Je suis directeur de l'agence des participations de l'Etat, une petite structure en charge de l'ensemble des entreprises, publiques ou privées, dans lesquelles l'Etat a une participation : SNCF, RATP, Air France, EDF, France Telecom, GDF Suez, et beaucoup d'autres encore.

Cette agence a été créée sur la base d'un constat de déficience, en ce qui concerne la gouvernance, des entreprises publiques. Même s'il faut se garder d'exagération, il n'y a pas la nuit avant et le jour ensuite, nous nous sommes efforcés, depuis la création de l'APE, en 2003, d'introduire des

mécanismes de gouvernance dans la sphère publique. Je dis « publique » par abus de langage et par commodité, puisque l'on parle aussi d'entreprises privées, dans lesquelles l'Etat a une participation.

Nous avons essayé de mettre en place des mécanismes de gouvernance en prenant le meilleur de ce que l'on trouvait sur « le marché », sur la place. Ne disons pas, par excès de caricature, là aussi, que tout ce qui venait du secteur public était mauvais, en termes de gouvernance, et tout ce qui venait du secteur privé était, par construction, nettement meilleur. On a vu quelques accidents de gouvernance assez spectaculaires dans le secteur privé également. Soyons donc raisonnables dans les pétitions de principe.

Néanmoins, le secteur public avait quelque retard. Je cite souvent cette anecdote qui m'avait frappé à ma prise de fonctions. Un président d'entreprise publique me parlait d'un dossier extrêmement important d'investissement de croissance externe. Avec une naïveté absolue, je lui demandais : « Monsieur le Président, à quel moment pensez-vous passer ce dossier au conseil d'administration ? » Il me répondit : « Mais ce dossier est beaucoup trop important pour en parler au conseil d'administration. » Cela se passait en 2003. Beaucoup de choses ont changé depuis. J'entends toujours, non plus cette phrase caricaturale, mais mille et une raisons de ne pas passer le dossier à un conseil d'administration : la présence des administrateurs salariés, qui est assez fréquente dans les entreprises publiques et qui sont, par construction, suspects de bavardages. Ce n'est pas toujours exact, il y a des administrateurs non salariés qui sont parfois plus bavards que certains administrateurs salariés. Les délais. La confidentialité. J'entends aussi parfois que l'on ne peut pas passer les grands contrats qui conditionnent l'avenir et accessoirement les fonds propres de nos entreprises dans des conseils d'administration, « parce que si notre prix fuitait… » Oui, mais si on ne peut pas parler aux administrateurs, à quoi sert un conseil d'administration ?

Nous avons donc essayé de mettre en place des mécanismes en systématisant, en industrialisant les bonnes procédures. Nous avons par exemple rédigé une charte – qui est publique et qui est sur notre site web, que nous appelons la charte de gouvernance de l'APE – qui est d'une banalité absolument affligeante dans son contenu, mais qui est révolutionnaire dans son principe puisqu'elle a imposé à l'ensemble des entreprises publiques un certain nombre de règles. Je vais en citer deux ou trois, vraiment basiques. L'utilité d'un comité d'audit, son fonctionnement, les actes élémentaires. Une règle que vous trouverez peut-être anecdotique mais à laquelle je tiens beaucoup : un comité d'audit ne peut pas se tenir à moins de trois jours d'un conseil d'administration. Quand j'ai pris mes fonctions, j'ai vu des comités d'audit qui se tenaient à l'heure du déjeuner, devant un plateau-repas, juste avant le conseil de 14 heures, pour les comptes. Il était donc matériellement impossible de changer quoi que ce soit dans les comptes. Le rôle des comités d'audit dans la sélection des commissaires aux comptes, par exemple, est un point sur lequel nous insistons beaucoup. De même pour les délais de transmission des dossiers aux administrateurs ; la nature des informations qui remontent au conseil d'administration, notamment dans la surveillance des filiales. Bref, on trouve tout cela dans notre charte.

L'APE est une usine à participer à des conseils d'administration. Nous avons participé, l'année dernière, à 350 séances de conseils d'administration et 250 séances de comités d'audit. Nous commençons donc à capitaliser une certaine expérience, mois après mois, année après année, sur le fonctionnement de ces comités et de ces conseils.

Nous nous livrons à un petit exercice amusant qui consiste à donner une notation à la totalité de nos entreprises, non pas une notation financière, mais en termes de gouvernance. Nous avons une batterie de critères, internes pour l'instant, mais nous n'excluons pas de les rendre publics. Chaque année, nos administrateurs, moi-même et mes collaborateurs, qui siégeons dans différents conseils, répondons à une cinquantaine de questions. Le résultat est très utile pour cerner le degré d'efficacité et d'efficience de l'entreprise en termes de gouvernance. Nous rendons publics, pour l'instant de façon agrégée, ces résultats, afin de voir si l'on progresse ou non en termes de gouvernance dans le secteur public, tout en élevant la barre chaque jour un peu plus haut. Nous rendons des comptes au Parlement sur cette question qui intéresse.

Le thème de la gouvernance est très important pour nous, parce que notre rôle est de faire en sorte que le portefeuille voie sa valeur s'améliorer. Or la gouvernance est une condition nécessaire, mais non suffisante, pour la création de valeur dans les entreprises dont on s'occupe.

Dominique Lamiot

Michel Prada pourrait-il élargir peu le champ de l'analyse, en se référant à son expérience, à la fois des entreprises publiques et privées, mais aussi de la sphère administrative ?

Michel Prada

C'est, je trouve, un sujet très difficile, car plein de chausse-trappes, de biais sémantiques et de tentations de comparaisons qui ne sont pas nécessairement pertinentes.

Il y a à mon avis une différence de nature entre le fonctionnement de l'entreprise et le fonctionnement de la collectivité publique, de manière générale, et l'on ne peut pas nier cette différence. On a, d'un côté, un critère clair, qui est celui du résultat net et du rendement sur les fonds propres, de l'autre côté, la recherche d'une mesure d'efficacité en relation avec le coût des moyens mis en œuvre. On a, d'un côté, un système de commandement assez ramassé, avec un rapport aux actionnaires, et de l'autre côté, une construction très complexe, qui mêle l'organisation administrative avec l'organisation et la responsabilité politiques. On a, d'un côté, une logique de marché, et de l'autre côté, une logique de responsabilité politique.

Cela ne veut pas dire qu'il n'y a pas des liens et des permanences managériales qu'il faut essayer de prendre en compte lorsque l'on réfléchit à la gouvernance du secteur public, comme moyen de mieux délivrer les outputs de la gestion publique. Je voudrais en citer quelques-uns.

Le premier, pour moi, est la clarté de la chaîne de responsabilités, en termes de dispositif opérationnel, de prise de décision (qui prend la décision et comment ?), en termes de cohérence des missions et des moyens. Je suis frappé de ce que beaucoup de dysfonctionnements dans l'Administration, et peut-être plus particulièrement dans le domaine de l'Etat, tiennent à la dissociation de fait de la responsabilité des missions et de la responsabilité des moyens.

Cette problématique matricielle est souvent mal résolue. Un des grands mérites de la LOLF est d'essayer de construire cette logique matricielle des missions et des moyens à travers des concepts de programmes.

C'est une révolution, moins sur le plan conceptuel que sur le plan politique. Sur le plan conceptuel, comme je suis un vieux fonctionnaire, je me rappelle les débats de la rationalisation des choix budgétaires des années 70. Les concepts sont assez semblables. L'échec de la RCB de 1970 a tenu à son caractère technocratique. L'espoir que l'on peut avoir dans le succès de la LOLF est cette unité de pensée et de volonté qui réunit miraculeusement le Parlement, le gouvernement et l'Administration autour du même objectif.

Il faut faire très attention à la manière dont on va mettre en œuvre cette LOLF, et à la manière dont on va définir et responsabiliser les programmes. On peut se tromper. Et si on ne définit pas clairement l'articulation mission/moyens autour de la construction des programmes, ce sera la catastrophe, comme la catastrophe de la RCB.

Un point qui me paraît très important et qui n'est pas facile à traiter, celui de ce que les Anglo-saxons appellent l'*Accountability*, la responsabilité, le compte rendu : qui rend compte à qui et comment. Et dans l'Administration, c'est un sujet qui n'est pas toujours facile à résoudre.

Un autre point que je voudrais souligner et qui, pour moi, est très important, parce que je l'ai vu se dégrader au fil des vingt dernières années – les choses vont un tout petit peu mieux depuis quelques temps –, c'est le problème de la durée. Je suis extraordinairement frappé que, dans une République qui s'est dotée d'une Constitution qui organise théoriquement une certaine continuité politique, nous ayons, au cours des vingt dernières années, connu une instabilité ministérielle remarquable, associée à un gonflement tout à fait excessif des cabinets et, dans certains cas, d'une déresponsabilisation et d'une instabilité directoriales qui, elle-même, s'est évidemment traduite par une très grande difficulté managériale dans le temps.

Une problématique cruciale est celle de la collégialité. L'Administration sait travailler en ligne. Elle a des principes hiérarchiques et elle fonctionne traditionnellement par silos. Or, l'Etat étant une organisation extraordinairement complexe, si on ne trouve pas le moyen de faire travailler les gens en rond, on a partout des raisons d'incompréhension ou, pire encore, de manque d'intérêt. Et comment arriver, dans le système complexe de l'Etat – et peut-être dans d'autres domaines, mais c'est moins difficile pour les collectivités locales ou des établissements spécialisés – à construire le travail en équipe ? On a parlé tout à l'heure – M. Mazauric y a fait allusion – de cette problématique de la relation ordonnateur et comptable, mais on pourrait parler de la problématique de la relation gestionnaire de ressources humaines/gestionnaire opérationnel de mission.

Il est certain qu'il y a, dans l'Administration au sens large, une expérience qui s'est développée depuis maintenant une trentaine d'années avec un certain succès, mais qui n'est probablement pas extrapolable aux grandes unités, c'est ce que l'on appelle l'autorité administrative indépendante, ce système très original dans lequel, dans un cadre législatif et réglementaire précis, il y a la réconciliation de l'unité des missions, de l'unité des moyens et de la collégialité. Je crois que c'est un modèle auquel il faut réfléchir du point de vue de la gouvernance publique.

Dominique Lamiot

Claude Viet, pouvez-vous nous dire, en ce qui concerne la gouvernance, quels ont été les leviers qui ont permis à l'administration des P et T de devenir ce qu'elle est aujourd'hui ?

Claude Viet

Je pense qu'il y en a eu cinq principaux, auxquels j'ajoute également la volonté des personnels de cette maison. Aujourd'hui est une journée un peu particulière puisque le personnel de La Poste est en grève, mais avec 20 % de grévistes pour une évolution aussi importante, cela montre qu'une évolution interne s'est faite et que nous sommes sur un mouvement.

Ce mouvement a commencé – c'est le premier levier – avec la loi du 12 juillet 1990 qui a transformé La Poste en établissement public, à l'époque on parlait d'exploitant public, de la même manière que France Télécom. Cette loi a initié une démarche tout à fait nouvelle à l'intérieur de l'entreprise, qui s'est traduite, en particulier dans ses relations avec l'Etat, sous la forme de la mise en place de contrats de plans, d'objectifs, de plans d'actions pour atteindre ces objectifs. C'est le démarrage de l'évolution.

Le deuxième levier, qui a connu une accélération avec les directives européennes, est l'ouverture à la concurrence. Si l'on transforme La Poste en société anonyme, c'est pour pouvoir lui permettre d'affronter cette concurrence qui sera totale au 1er janvier 2011.

Le troisième levier, qui rejoint finalement les deux premiers, est la gouvernance qui s'est renforcée, qui s'est structurée, avec la mise en place d'un conseil d'administration et de comités spécialisés, en particulier d'un comité d'audit. La mise en place de ces comités, pilotés, présidés par des personnalités extérieures, a considérablement fait évoluer la gouvernance. Cette arrivée de personnalités indépendantes apportant leur propre jugement, leur propre analyse et leur éclairage, a irrigué l'ensemble de l'entreprise, puisque l'ensemble des holdings de La Poste a aujourd'hui le même type de gouvernance qui répond d'ailleurs aux critères, aux principes énoncés tout à l'heure par Bruno Bézard.

Le quatrième levier est d'ailleurs la création de l'APE ; la concentration au sein d'une entité de l'ensemble des éléments constitutifs de l'Etat actionnaire, séparés auparavant, a conduit La Poste à renforcer la maîtrise de sa stratégie et de sa gestion qui s'est traduite notamment au niveau de l'information financière dont l'exigence de transparence est très importante, qui demande toujours à être améliorée mais qui est sans commune mesure avec ce que j'ai connu.

Enfin, le cinquième levier est sans doute l'évolution générale dans laquelle se situe La Poste en tant qu'entreprise publique. La Poste est assujettie à la LSF. Elle remet un rapport sur le contrôle interne et la maîtrise des risques, et elle a vécu toutes les évolutions qui ont marqué le secteur privé, les différents rapports qui ont conduit à améliorer la transparence, et à améliorer la gouvernance.

Par ailleurs, la création de la Banque postale, qui est, quant à elle, assujettie au règlement de la Commission bancaire (97-02), a incontestablement renforcé cet esprit de gouvernance.

La Poste, en moins de vingt ans, a évolué d'une Administration à une entreprise qui répond maintenant aux standards du marché et aux standards des entreprises privées les plus performantes.

Dominique Lamiot

Charles-Antoine St-Jean que vous inspirent, vus du Canada, ces premiers témoignages, notamment au regard de l'œil externe que vous avez su introduire dans un certain nombre de comités d'audit, par une loi spécifique ?

Charles-Antoine St-Jean

Quand j'écoute les commentaires de mes collègues et ce que j'ai entendu ce matin, il y a bien des parallèles avec ce que l'on vit, ou ce que l'on a vécu. Nous sommes à différents niveaux de maturité sur certains sujets. Dans certains secteurs vous êtes plus avancés que nous.

Ma première remarque portera sur la durée des mandats. C'est un des problèmes au Canada, où la durée moyenne des mandats, ou des missions des équivalents des secrétaires généraux, est normalement d'environ deux ou trois ans maximum, alors que l'on sait qu'il faut beaucoup plus de temps pour pouvoir planifier et assumer ensuite la responsabilité de ce que l'on a mis en place. Même chose au niveau ministériel : au cours des trois années et demie que j'ai passées au gouvernement, j'ai servi trois ministres. J'ai l'expérience de la rotation.

La question des comités d'audit est très importante. C'est une des réformes que l'on a mises en place au Canada par laquelle, pour les ministères – cela existe déjà dans les sociétés d'Etat, mais pas dans les ministères – on a nommé des personnes externes. Ces Canadiens d'expérience qui ne sont pas des fonctionnaires, qui n'appartiennent pas à l'Administration, ont changé la donne en ce qui concerne la gouvernance, en élevant le niveau de la performance, en garantissant une bonne surveillance.

Lorsque l'on a mis en place, ces comités de vérification internes, c'était avec l'objectif de permettre une surveillance mieux pensée et plus efficace. Je crois que le débat a toujours lieu ici, en France, sur les comités d'audit. Chez nous, cela fait trois, quatre ans que le dispositif est en place dans tous les grands ministères, et il fonctionne bien. Au début, la résistance a été très forte à la fois au niveau politique et de la haute fonction publique. Mais, par la suite, les secrétaires généraux, l'un après l'autre, ont pu apprécier la valeur de ces comités. Maintenant, ils l'exigent. Cela fait partie de leur panoplie de surveillance de leur propre ministère.

Un mot sur l'*Accountability*. Une loi a été votée en 2006, *The Accountability Act*, qui a conféré une personnalité juridique propre au sous-ministre. Les hauts fonctionnaires ne sont plus maintenant responsables au nom du ministre, mais à titre personnel. Lorsqu'ils se présentent devant la Cour des comptes publics, ils se présentent en leur propre nom. Une de leurs responsabilités, à titre de sous-ministre ou de secrétaire général équivalent, est le contrôle interne du ministère. Une des trois grandes responsabilités du sous-ministre est de mettre en place un contrôle interne efficace.

Dominique Lamiot

Une des innovations apportées par la LOLF, dont on parle assez peu, tient au fait qu'en France il est devenu assez fréquent que les hauts fonctionnaires aillent devant les commissions des finances de l'Assemblée nationale, du Sénat, non pas avec les responsabilités que vous évoquiez à l'instant, mais pour expliquer ce qui se fait dans leur service. Pour avoir connu les deux périodes, je peux vous

assurer que, y compris au milieu et à la fin des années 90, ce genre de démarche était totalement inconcevable.

Il m'est arrivé d'être convoqué à l'Assemblée nationale, dans les années 1995 ou 1996, sur un sujet très ponctuel. C'était quasi inédit et rarissime. Cela se fait maintenant de manière fluide, et c'est une bonne chose pour tout le monde, y compris pour les fonctionnaires qui peuvent expliquer ce qu'ils font. Mais on n'en est pas encore au stade que vous décriviez.

Philippe Peuch-Lestrade, par rapport aux réalités décrites par les uns et par les autres, sur les différents champs – entreprises publiques ou actionnariat d'Etat, Administration – pouvez-vous nous éclairer sur les convergences en ces matières de gouvernance entre secteur public et secteur privé ? Est-ce que les évolutions observées, depuis une dizaine d'années, sont des initiatives plutôt spontanées de bonne gestion, produites un peu par l'environnement externe, ou des réponses à des contraintes législatives ou réglementaires ?

Philippe Peuch-Lestrade

Sur cette question, il est facile de répondre aujourd'hui, parce que la crise aide. Je dois dire que la gouvernance est une option quand tout va bien, donc que l'on prend ou que l'on ne prend pas. Jusqu'à présent, c'est vrai qu'il y avait un petit retard de la sphère publique sur la sphère privée, à cause de la notion de temps et des modes d'organisation et des objectifs qui ne sont pas les mêmes. Comme cela a été dit, l'entreprise a un objectif de résultats, c'est à très court terme, il faut réagir vite.

Mais la crise est passée par là. Et quand cela va mal, la gouvernance devient une nécessité. La crise est multiple : financière, économique, pandémique, climatique, etc. ; face à elle, on se rend compte que les besoins sont exactement les mêmes dans le privé et dans le public.

Quatre besoins fondamentaux poussent à une gouvernance. Premièrement, le besoin d'anticipation. Deuxièmement, le besoin de concertation, qui est un besoin nouveau. Le monde a changé et aujourd'hui, on ne peut pas prendre une décision tout seul : on est interconnecté avec d'autres services, d'autres collaborateurs, d'autres échelons décisionnels. Troisièmement, la transparence, en amont et en aval : c'est-à-dire tenir compte et rendre compte. Quatrièmement, le contrôle, au sens français, c'est-à-dire s'assurer que ce qui était prévu a été fait.

Par rapport à cela, en essai de synthèse provisoire, je crois que l'on est aujourd'hui confronté à une mutation profonde de la société, qu'elle soit publique ou privée. On s'oriente donc vers une société du partage : partage des informations, partage des responsabilités, partage des initiatives.

Il y a des convergences, mais il y a aussi des divergences. Si l'on parle de la gouvernance qui, encore une fois, n'est pas régulée, qui est du domaine du facultatif, des comités d'audit se sont peu ou prou substitués, dans les entreprises, au conseil d'administration ; ils sont le noyau dur du conseil d'administration, bien que la loi ne l'ait pas prévu. Ces comités existent aussi maintenant dans la sphère publique, essaiment dans les grandes entités, puis peu à peu, comme dans l'univers privé, descendent dans les entités plus petites.

De même, dans le privé, il y a des comités d'actionnaires ou des comités de *stakeholders*, où l'on réfléchit aux notions de développement durable, de rapport sociétal, qui se font un peu en marge de

l'obligation formelle des assemblées d'actionnaires. Et dans la sphère publique on voit apparaître, peut-être plus dans d'autres pays qu'en France, notamment dans des pays comme le Danemark, des comités d'usagers. C'est un peu ce que, politiquement, certains appelleraient la société participative. Je n'en dirai pas plus pour ne pas donner un caractère trop politicien à mon propos, mais on voit qu'il y a là une démarche qui va se diffuser dans la sphère publique.

Caractéristique du secteur public français, la LOLF permet au secteur public d'être en avance, en tant que concept puisque, face à ces questions très difficiles de gouvernance, la LOLF introduit trois prismes d'analyse : l'œil du citoyen, l'œil du contribuable et l'œil de l'usager. D'ailleurs, si cette trilogie arrive à enrichir le débat public, il faudra que le privé s'en inspire et l'adopte aussi (en l'adaptant) !

Dernière réflexion, presque sous forme de *caveat* : attention, la sphère publique pourrait être, par souci de débat participatif, engluée dans une non-prise de décision ; et le principe de précaution, c'est bien, sauf quand cela empêche la société d'avancer.

Dominique Lamiot

L'information comptable et financière joue un rôle primordial dans la gouvernance, à tous égards. Michel Prada pourrait-il nous donner son éclairage sur le rôle que peuvent jouer la normalisation comptable et la réforme comptable de l'Etat en matière de meilleure gouvernance de l'Etat ?

Michel Prada

Là encore, la comparaison n'est pas toujours éclairante entre le privé et le public, même si l'on retrouve beaucoup de points communes. Il est clair maintenant, dans les débats sur la normalisation comptable du secteur privé et dans les discussions sur l'évolution des systèmes comptables du secteur privé, que l'on a bien identifié la logique prévalente. Et, même s'il y a des discussions marginales, on voit bien que l'information financière et comptable est complètement stratégique dans le fonctionnement de l'entreprise privée, parce qu'elle est destinée à éclairer l'investisseur et le marché.

Elle éclaire bien entendu aussi les managers, les *stakeholders*, l'Etat, etc., mais la force qui meut la problématique comptable est, encore une fois, cette idée de permettre de suivre la réalisation du résultat et son optimisation.

Dans le secteur public, c'est un peu plus compliqué, parce que la logique de fonctionnement de ce secteur n'est pas tout à fait la même. Et du coup, la définition des chantiers comptables est complexe, elle est controversée, et elle donne parfois lieu à des phénomènes chaotiques dans lesquels – cela aussi, M. Mazauric l'a dit tout à l'heure – on demande des efforts considérables à des gens qui ne comprennent pas à quoi cela sert parce qu'ils n'ont pas de retour direct pour l'exploitation de leur propre business, si j'ose dire ; si bien que parfois l'Administration s'épuise en construction de systèmes et en collecte de données, avec une grande difficulté de raccordement au fonctionnement du dispositif concerné.

Je crois en fait que l'on n'échappe pas à la nécessité, très difficile à satisfaire, de concevoir le système d'information financière et comptable dans le public à trois niveaux.

Il y a un niveau global, qui est celui sur lequel il me semble que l'on investit aujourd'hui peut-être le plus, qui est celui de la construction d'un véritable système de comptabilité générale. C'est quelque chose à quoi l'on travaille depuis le milieu des années 90. Il y a eu des expériences antérieures. Je suis un vieux du dispositif, je suis né juste après le décret de 1962, je me suis épanoui avec le décret de 1981, je me suis ensuite éclaté avec la LOLF. Le processus n'est donc pas complètement nouveau.

Mais c'est vraiment au milieu des années 90 que l'on s'est dit : il faut absolument compléter le système de comptabilité générale de l'Etat, sur un certain nombre de points centraux. J'en retiendrai deux principalement : le premier est le passage à la comptabilité d'exercice et le deuxième est la comptabilité patrimoniale, l'accent donné progressivement à une approche bilantielle de l'Etat ; quelque chose qui avait été résolu depuis plus longtemps, d'ailleurs, pour les collectivités locales et les établissements publics.

Mais la comptabilité générale pour le directeur départemental de l'agriculture de Saône-et-Loire, cela ne présente absolument aucun intérêt. Et donc, tous les efforts que l'on fait pour construire cette comptabilité générale, il faut les combiner avec un deuxième dispositif qui est celui de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité de gestion, qui est le troisième. Et là, cela devient beaucoup plus compliqué et cela pose des problèmes d'organisation et de relation ordonnateur/comptable qui ne sont pas simples.

Je connais moins bien aujourd'hui les deux derniers sujets. J'ai le sentiment que l'on est parti sur la bonne voie en ce qui concerne la comptabilité générale qui présente un intérêt tout à fait stratégique pour la République, parce que c'est de la sophistication de notre comptabilité générale que dépendra notre capacité à déterminer la soutenabilité des politiques publiques. C'est de là que découlera la capacité pour le gouvernement de mesurer véritablement la situation de l'Etat et de voir dans quelle mesure il peut se fonder sur cet actif incorporel que constitue la capacité de lever l'impôt pour résoudre les problèmes de fonctionnement de la République.

Aujourd'hui, c'est un sujet qui progresse très fortement. On a créé un Comité des normes de comptabilité publique dans la foulée de la LOLF, qui vient d'être transformé, comme on l'a dit tout à l'heure, en Conseil de normalisation des comptes publics. Ce dispositif va permettre d'avoir une vision globale du secteur public, de rapprocher l'Etat, les collectivités locales et les organismes sociaux, de rapprocher les cadres conceptuels ; dans toute la mesure du possible, de se caler sur ce qui se fait en comptabilité privée, tout en sachant qu'il y a des domaines dans lesquels, à l'évidence, le privé ne nous donne pas de réponse.

Le privé ne nous donne pas de réponse sur les transferts, qui sont une activité majeure des collectivités publiques, et le privé ne nous donne pas de réponse sur l'exercice du pouvoir régalien, qui est la contrepartie d'une situation nette gravement négative.

Dominique Lamiot

Je partage totalement cet avis sur le caractère crucial de la comptabilité générale pour l'Etat ; ainsi que l'effort absolument considérable pour convaincre nombre de gestionnaires publics, et aussi beaucoup de commentateurs.

J'ai le souvenir d'avoir présenté à la presse, économique et financière – c'est-à-dire pas n'importe laquelle, a priori – les premiers résultats lorsque nous avons obtenu la certification des comptes de l'Etat en 2006. Même dans ce contexte, il a fallu faire énormément de pédagogie pour convaincre, pour expliquer à des gens qui auraient normalement dû être avertis.

Michel Prada

Vous me permettez juste un remords ? J'ai été engagé dans ces affaires depuis très longtemps, et il y a une question opérationnelle qui m'a toujours préoccupé qui est celle de la manière dont on aborde ces sujets.

Comme on l'a vu tout à l'heure – M. Mazauric l'a dit –, l'Etat est un ensemble gigantesque. Et comment traite-t-on l'énormité des problèmes qui sont posés ? J'ai connu une époque où nous avions l'ambition de bâtir une grande cathédrale. Nous voulions, par une saisie unique, à la base de l'événement, pouvoir servir ensuite l'ensemble des comptabilités, la comptabilité de gestion pour le gestionnaire de base, la comptabilité budgétaire pour le directeur du budget et les ordonnateurs secondaires, la comptabilité générale, pour simplifier, pour la direction du Trésor.

Je ne sais pas où vous en êtes. Je crois qu'il faut se méfier des cathédrales. Il faut probablement plutôt construire de belles églises et ensuite, on essaie de les fédérer en réseau.

Dominique Lamiot

C'est exactement ce que nous sommes en train de faire. Charles-Antoine St-Jean, vu du Canada, sur ce sujet ?

Charles-Antoine St-Jean

Il n'y a pas de doute qu'une qualité d'information financière est essentielle pour permettre une bonne gestion de la mesure de la performance, et aussi permettre la reddition des comptes et la responsabilisation des différents acteurs, qu'ils soient des gestionnaires dans les ministères, ou dans la haute direction, ou dans les cabinets.

Vous parliez de la pédagogie. Malheureusement, la comptabilité publique est très mal connue de tous les acteurs. Dans le privé, on ne comprend vraiment pas ce qu'est la comptabilité du secteur public. Et à l'intérieur même du secteur public, on rencontre des problèmes. Certains comptables s'y retrouvent, mais la majorité de nos gestionnaires ont de la difficulté à réconcilier les différentes comptabilités financière, budgétaire et de gestion. De fait, c'est l'un des défis que nos amis australiens et néo-zélandais ont relevé avec succès, parce qu'ils sont capables de faire une comparaison budgétaire et financière à peu près correcte. Alors que notre comptabilité budgétaire est semi caisse, semi d'exercice, la comptabilité financière est complètement d'exercice. Ce n'est pas toujours évident d'expliquer ces choses à ce niveau.

La question d'une plus grande pédagogie de tous nos gens, est un projet qui va prendre des années. Nous devrons former la prochaine génération directement dans les universités et avoir de meilleurs

programmes de formation des futurs gestionnaires du secteur public, pour les amener à mieux comprendre la valeur, mais aussi le mode de fonctionnement.

La procédure de paiement est un sujet important également. Les paiements transferts sont probablement l'une des plus grandes difficultés de la comptabilité publique. Au Canada, nous travaillons avec trois niveaux d'autorité qui sont le fédéral, le provincial et les municipalités. Le problème est que celui qui ordonne le transfert doit le comptabiliser d'une certaine façon, celui qui le reçoit, d'une autre façon, et on ne s'y retrouve pas.

On essaie donc de mettre en place des standards, mais c'est hautement politique. Les comptables n'ont pas la même vision que les économistes, et ainsi de suite. On a donc à peu près le même problème que vous, dans ce domaine.

Dominique Lamiot

On parle de normes comptables et de gouvernance. Est-ce que Claude Viet peut nous dire ce qu'a été la rupture que l'introduction des IFRS a pu constituer dans le monde de La Poste ?

Claude Viet

En termes de gestion, je crois que la principale évolution est le rapprochement de la comptabilité de la gestion de l'entreprise. L'objectif essentiel des normes IFRS est de donner une vision précise de l'entreprise.

Les signes particuliers, on les voit surtout en matière de valorisation d'actifs, actifs que l'on doit surveiller de près, quant à leur dépréciation éventuelle, par des tests réguliers ; surtout dans une entreprise comme La Poste, où la part de ce que l'on appelle le *goodwill*, les actifs incorporels, est très importante.

La comptabilité devient un facteur structurant et l'organisation de La Poste en 4 métiers principaux (le Courrier, le Colis/Express, la Banque Postale, l'enseigne ou le réseau des bureaux de Poste) nécessite d'avoir une information sectorielle au niveau des comptes. Il y a aujourd'hui une norme, l'IAS 8, qui nous oblige à avoir une parfaite transparence dans ce domaine. Par ailleurs nous avons accéléré les délais de présentation des comptes, et l'on a maintenant des comptes semestriels. Un suivi mensuel est assuré pour la trésorerie.

Enfin, il convient de rappeler que la mise en place des IFRS à La Poste s'est accompagnée du règlement du problème des retraites des fonctionnaires y travaillant. Auparavant la Poste assurait elle-même le financement des retraites ce qui conduisait progressivement à un accroissement des charges salariales effectives et entraînait une dette sociale non provisionnée de 75 milliards d'euros, incompatible avec le fonctionnement normal d'une entreprise.

Dominique Lamiot

Vous confirmez bien, les uns et les autres, le rôle primordial de l'information financière et comptable.

Philippe Peuch-Lestrade, de votre expérience du privé, quelle vous semble être l'amélioration majeure apportée par la transparence comptable ?

Philippe Peuch-Lestrade

Si l'on considère que la publication d'états financiers est un produit fini, votre question est : comment en arrive-t-on là et quels sont, de façon rétroactive, les bénéfices que l'on en tire en amont de la chaîne de production de l'information ?

C'est la vraie question du contrôle interne, à savoir comment on maîtrise en permanence l'ensemble des opérations pour être sûr que, parfaitement maîtrisée, l'information arrive en temps opportun et de façon pure dans les comptes, et qu'au passage, on fait une réflexion sur la nature des risques portés par telle ou telle opération.

Ce qu'il faut donc voir, c'est que, derrière la question technique de la production de comptes – et cela a été la grande révolution, dans le privé, des IFRS, et je ne doute pas que cela se produira de la même façon dans la sphère publique –, il y a finalement une amélioration grâce au travail transversal. Cela a été dit dans la table ronde précédente : on doit se poser la question de la réalité de telle opération, du contour de telle opération, et travailler en coopération dans des filières et non plus en silo. On peut dire que cette réflexion ne s'arrête jamais, elle va même jusqu'à interférer sur l'origination des transactions elles-mêmes. Pour prendre un exemple très technique, il est certain que la comptabilisation des instruments financiers dans les établissements financiers a fait que ceux-ci sont obligés de changer, comme on dit pompeusement, leur *business model*. A cause des normes IFRS, on ne peut plus, aujourd'hui, faire une opération de marché, en France, avec la même lecture. D'où une querelle presque politique, parce que derrière les normes comptables, il y a des *business models* différents. Et l'on sait toute la polémique qui existe sur ces normes de *market to market values* qui sont l'archétype du système financier anglo-saxon, et notamment des grandes banques anglo-américaines.

Il y a donc des enjeux de risques, de maîtrise des risques, de renforcement des sécurités, une intégration dans les décisions, sur lesquels je veux attirer l'attention : c'est en réalité la naissance d'une nouvelle filière au sein des entreprises, que je n'ai à vrai dire pas beaucoup vue dans la sphère publique en France, jusqu'à présent : une filière structurée sur le risque opérationnel, afin d'assurer une cohérence d'analyse sur toute une série de questions qui sont à la périphérie de la finance et qui permet, à la fin, une meilleure sélectivité dans l'action. Cela permet aussi d'organiser un centre d'excellence pour la lutte contre la fraude. Et là, le secteur public est très concerné, notamment les services fiscaux ou de protection sociale.

Je mettrai sous le même chapitre une espèce de vigilance dans la continuité, que je relie de fait à la réflexion du président Prada sur le problème de la durée dans la sphère publique. Il est certain que l'on ne peut pas parler de contrôle interne et de gouvernance si l'on ne parle pas de durée. Pour tout simplement suivre les recommandations que l'on a faites, les pistes que l'on a lancées, il faut pouvoir être vigilant dans la durée.

En deux mots : impact sur la qualité d'une révolution comptable, d'une nécessité de transparence comptable ; et, au passage, impact sur les coûts, parce que l'on maîtrise mieux les risques.

Dominique Lamiot

On voit donc que, après avoir défini les concepts et leurs interrelations de gouvernance et de performance, après avoir, à l'instant, évoqué le rôle essentiel de l'information comptable et financière, on en vient à parler de maîtrise des risques. C'est le troisième et dernier volet de notre table ronde. Quelles sont les bonnes pratiques que l'on peut observer en matière de gouvernance, au regard du rôle confié au contrôle interne et à l'audit interne ? Quels sont les constats de l'AMF en matière de gouvernance et de contrôle interne.

Michel Prada

On a fait référence tout à l'heure à la crise, dont j'espère que nous sommes en train de sortir. Cette crise rend modeste. Elle rend modeste sur les progrès de la gouvernance et tout ce que nous avons fait depuis une quinzaine d'années.

J'ai le souvenir, comme président de la COB, d'avoir harangué un parterre de grands patrons et de leur avoir dit combien j'étais surpris du fait que la problématique de l'identification et de la maîtrise du risque n'était pas suffisamment prise en compte dans les entreprises diverses, comparativement aux progrès considérables réalisés depuis Bâle I dans la sphère financière, et spécifiquement dans la sphère bancaire.

Ce qui vient de se produire, quelque dix ans après, me conduit à penser que j'aurais dû être plus réservé dans mon propos. Je n'aurais peut-être pas dû le dire, parce que personne ne s'en souvient, vraisemblablement.

C'est donc évidemment une problématique centrale, mais c'est une problématique très difficile et sur laquelle il faut en permanence se défier de se reposer sur les certitudes et sur les systèmes acquis. Par définition, le risque est évolutif et, lorsqu'il est créé par l'homme, il se définit précisément par rapport aux dispositifs qui sont faits pour l'éviter. On doit donc être en alerte permanente et on doit en quelque sorte, sans arrêt, se reposer des questions sans se reposer sur les systèmes.

Pourquoi l'AMF s'est-elle intéressée à ce sujet ? En fait, nous avions, nous avons un mobile qui est lié à la question de la protection de l'investisseur et à la question de l'asymétrie d'information entre l'entreprise, qui se connaît ou qui est censée se connaître, et l'investisseur qui investit dans cette entreprise. Au fur et à mesure du temps, les régulateurs de marché ont donc été amenés à demander aux entreprises d'identifier leurs risques pour informer les investisseurs. Nous n'étions pas dans une démarche d'amélioration du management en soi, nous étions dans une démarche d'éclairage du risque Investisseur.

Dans l'Administration, quelle doit être la force motrice qui conduit à mettre en place des dispositifs de contrôle et à identifier les risques ? Je crois qu'il faut réfléchir à cette différence d'approche et se poser la question de savoir qui est le destinataire, l'utilisateur de cette fonction de contrôle interne que l'on doit à juste titre développer dans les administrations. C'est probablement le Parlement, le citoyen ; on trouve une logique de justification un tout petit peu différente.

Un autre élément sur lequel il faut se pencher, c'est que la nature même de ces personnes publiques fait que la distinction entre contrôle externe et contrôle interne ne se présente pas du tout de la même manière que dans l'entreprise.

Pour moi, le contrôle est un dispositif extérieur à celui sur lequel il s'exerce. Il faut que le contrôle interne et le contrôle externe soient clairement identifiés. Il y a une chaîne de contrôle interne qui rapporte au management et qui est là pour vérifier que les instructions du management sont correctement mises en œuvre dans les processus que fait fonctionner l'entreprise. Il faut que ce contrôle interne soit autonome, soit indépendant, intellectuellement, qu'il ait la validité technique d'aller voir ce qui se passe, mais il a un référent clair qui est interne à l'entreprise. Le contrôle externe est celui des commissaires aux comptes ; lui aussi est complètement indépendant et il a un référent clair qui est l'actionnaire.

Dans l'Administration, et en particulier dans l'administration d'Etat, l'énormité du système fait que la distinction contrôle interne/contrôle externe est assez difficile à faire. Est-ce que le contrôle de la Cour des comptes est un contrôle interne ou un contrôle externe ? Est-ce que le contrôle de l'Inspection générale des finances est un contrôle interne ou un contrôle externe ? L'ancien directeur de la Comptabilité publique que je suis pense que les inspecteurs principaux du Trésor, c'était du contrôle interne. Pour l'Inspection générale des finances, j'ai un doute. La Cour des comptes, pardonnez-moi, je pense que c'est plutôt du contrôle externe, mais j'ai tort, manifestement, puisque la Cour des comptes fait partie du dispositif. Je pense donc qu'il y a une réflexion spécifique à avoir, dans les administrations, sur la manière dont s'organisent ces dispositifs et dont ils s'articulent les uns et les autres.

Qui est le destinataire des contrôles ? Est-ce le gestionnaire, le chef de service, le directeur qui garde pour lui les résultats de son contrôle pour essayer d'améliorer sa performance et pouvoir répondre, le cas échéant, à des questions externes ? Ou est-ce le ministre ? Ou est-ce le Parlement ?

Ce sont là des questions qu'il faut essayer de creuser, en ne se contentant pas, en quelque sorte, de plaquer sur la structure administrative publique des modèles privés qui sont maintenant relativement clairs, relativement balisés, même si, il n'y a pas si longtemps, il n'y avait pas de référentiel de contrôle interne en France. Grâce à l'IFACI, nous avons mis un terme à cette insuffisance dans le secteur privé, il y a quelques années.

Je crois qu'il y a encore beaucoup de travail conceptuel et technique à faire pour creuser ce sujet sur la sphère publique.

Dominique Lamiot

En prenant le risque de l'approximation, je voudrais prolonger ce que vous avez indiqué en donnant l'éclairage vu du ministère des Finances d'aujourd'hui.

En tant que secrétaire général des ministères économique et financier, je préside un comité ministériel d'audit qui a mis en place une structure regroupant l'ensemble des directeurs des ministères de Bercy. On vérifie, avec tous les directeurs, qu'un audit interne est mis en place. On a établi une cartographie des risques et on vérifie au travers des plans d'action – tous les trois mois,

tous les mois –, le fonctionnement de l'ensemble, l'adaptation progressive de nos pratiques aux standards du moment.

Il y a un auditeur externe, qui est la Cour des comptes. En fonction notamment de la norme ISA 610, on fait en sorte que si la Cour souhaite s'appuyer sur une partie des travaux réalisés par l'audit interne, pour ne pas réaliser des contrôles redondants, de les mettre à disposition. J'ai récemment transmis un « protocole » d'accord de coopération avec la Cour, pour établir un bon fonctionnement, qui soit serein pour les deux parties, c'est-à-dire où les uns et les autres restent bien dans leur rôle mais où l'on puisse s'assurer que l'ensemble est bien coordonné. Pour moi, la Cour est clairement extérieure à l'Etat, c'est donc un auditeur externe. Et nous, ministères, rendons compte par ailleurs devant la représentation nationale.

Philippe Peuch-Lestrade, sur ce sujet du point de vue des outils, du point de vue des démarches qui ont pu être engagées depuis quelques années en ces matières, quels sont celles ou ceux qui vous paraissent les plus innovants et qui mériteraient d'être cités à titre d'exemple ?

Philippe Peuch-Lestrade

Les plus innovants, je ne sais pas, les experts sont dans la salle ; d'autant que, de par ma propre expérience, je vais plutôt parler, non pas des piliers de la sagesse mais des piliers de la réussite pour qu'une gouvernance soit efficace avec, encore une fois, la notion de durée.

D'abord, que là où se situe la clé de voûte (c'est-à-dire dans ce qui ressemble à un comité d'audit, que ce soit un comité d'audit formel ou non, qui est en quelque sorte le miroir de la gouvernance) on trouve un savant équilibre entre stabilité et progrès. La stabilité permet la soutenabilité des actions, le suivi des recommandations ; le progrès, l'inflexion, c'est pour tenir compte du monde qui change. Et plus on va, plus le monde change de façon rapide et brutale. J'insiste là-dessus : c'est là où j'ai observé la stabilité des membres desdits comités que j'ai noté la plus grande ampleur des progrès liés à l'exigence maintenue sur la qualité croissante des outils.

Deuxièmement, des règles du jeu claires, non seulement pour les responsabilités des comités divers, mais aussi celles des dirigeants, de leurs adjoints, des personnes auxquelles on donne telle ou telle délégation de pouvoir. Cette règle de base, je peux vous le garantir, est trop souvent ignorée. Les règles sont trop floues, elles ne sont pas assez précises, elles conduisent soit à des trous dans la chaîne de responsabilités, soit au contraire à une duplication malsaine, parce qu'elle fait l'objet de compétitions, de contradictions, de conflits d'intérêt.

Troisièmement, la formation. Il faut former les membres des comités aux techniques de gestion, aux risques financiers, aux risques opérationnels, aux risques de marché, etc. Il faut former les collaborateurs d'un ensemble cohérent - dans la sphère publique une collectivité, par exemple – à ce qu'est le contrôle interne, à ce qu'est la gouvernance, à ce qu'est l'efficacité publique, etc.

Quatrièmement, l'information. Là aussi, nous sommes dans un univers qui exige la transparence. C'est vrai que, comme le président Prada, je ne sais parfois pas quel est le destinataire de l'information, ce que je sais, c'est qu'il peut y avoir quelqu'un que cela intéresse, aussi bien pour le privé que pour le public. L'information est nécessaire pour créer un climat de confiance. Et aujourd'hui, dans la sphère publique, et dans la sphère politique qui est derrière, on a besoin de

restaurer la confiance, parce que c'est le bien collectif qui est concerné, c'est le lien social qui est en jeu.

Il faut à tout prix que se développent, dans la sphère publique, des chartes d'éthique. Ce n'est pas totalement cynique. Même s'il y a du marketing, même s'il y a de la communication en arrière-plan, elles obligent à la réflexion et à se poser, notamment dans la sphère publique, une question clé qui est celle des conflits d'intérêt.

Charles-Antoine St-Jean

Le contrôle interne est un outil essentiel pour les hauts dirigeants. Il doit être dynamique et vivre avec le cycle de vie normal d'une organisation. Si le contrôle interne est établi d'une façon statique, les contrôles ajoutés ont une valeur ajoutée de moins en moins forte. Et indépendamment du niveau de compétence, d'expérience des différents collaborateurs de l'organisation, on peut faire appel à d'autres types de contrôle interne que les contrôles procéduraux ou très détaillés.

C'est un des aspects sur lequel on travaille beaucoup au Canada : moduler le contrôle interne en fonction du niveau de maturité de l'organisme, faute de quoi, cela peut coûter très cher.

Dominique Lamiot

La proportionnalité au risque, c'est ce sur quoi nous avons également essayé de travailler au sein de l'Administration française.

Claude Viet, sans que ce soit à proprement parler le mot de la fin, pouvez-vous nous éclairer sur la vision de l'IFACI s'agissant des rôles respectifs de l'audit interne et du contrôle interne ?

Claude Viet

Pour faire simple, l'audit interne est une activité qui fait partie intégrante du dispositif de contrôle interne et dont la mission essentielle est de s'assurer du bon fonctionnement de ce dispositif. Dans les banques, c'est le contrôle périodique.

Le contrôle interne est l'ensemble des activités contribuant à la maîtrise des risques de l'entreprise. Dans les banques, c'est le contrôle permanent.

Il faut bien spécifier les rôles de chacun, et le mode de fonctionnement dans une entreprise. Une prise de position sur l'urbanisme du contrôle interne a été diffusée fin 2008 par l'IFACI, et une autre, plus récente, sur le rôle de l'audit interne dans la gouvernance des entreprises.

Aujourd'hui, notre priorité est une réflexion sur la contribution que l'audit interne peut apporter dans la mise en place des dispositions qui viennent d'être prises concernant la responsabilité des comités d'audit. La transposition de la huitième directive, l'ordonnance du 8 décembre 2008, donne à Comité d'audit une responsabilité accrue dans le suivi de l'efficacité du contrôle interne et de la maîtrise des risques et nous pensons que les directions d'audit interne peuvent utilement assister les comités d'audit dans l'exercice effectif de cette nouvelle prérogative.

De ce point de vue nous nous félicitons de la création par l’AMF d’un groupe de place sur ce sujet et nous apporterons tout notre engagement et toute notre expertise à la démarche.

DISCOURS DE CLOTURE PAR LUDOVIC GUILCHER

Directeur adjoint du Cabinet d'Eric Woerth, Chargé de la réforme d'Etat

Je suis chargé d'excuser Eric Woerth qui n'a malheureusement pas pu venir conclure les travaux de cette journée ; malheureusement, parce que cela l'intéressait, mais aussi parce que, comme vous le savez, c'est un sujet qu'il connaît bien, pour l'avoir travaillé lui-même.

J'imagine, parce que je n'ai pas pu assister au colloque, que la richesse des débats d'aujourd'hui est liée au fait que vous avez su mixer des expériences publiques et privées. C'est un point important et intéressant. C'est vrai pour le sujet de l'audit et du contrôle ; c'est vrai pour beaucoup d'autres sujets que l'Etat prend en main, je pense aux achats, à l'immobilier, mais je pense aussi à la question des ressources humaines pour laquelle nous avons souhaité nous entourer des expertises du monde du privé, et échanger sur ce sujet. Et je dis bien « échanger », car il est évident, dans notre esprit, qu'il y a réciprocité, c'est-à-dire que l'on peut apprendre du privé, mais que le privé peut apprendre du public, sous réserve qu'il comprenne le langage du public, ce qui n'est pas toujours le cas.

A propos de langage, j'ai bien compris qu'il y avait, aujourd'hui, un maquis de terminologies – l'audit, le contrôle, l'évaluation, l'inspection – qui recouvrent des thématiques un peu différentes et qui complexifient, d'une certaine manière, l'approche de ce sujet, parce qu'on mélange un peu les différentes notions.

Quoi qu'il en soit, je voudrais vous dire que le processus d'audit – ou de conseil, ou de contrôle, ou d'inspection – qui doit être systématique, être indépendant et documenté est – et c'est un peu ce que disait tout à l'heure Michel Prada – paradoxalement encore plus important pour les administrations que pour le secteur privé, d'une part parce que nous devons rendre des comptes, non pas à des actionnaires mais aux citoyens (et évidemment aux parlementaires), puisque ce sont eux qui paient la dépense publique. Cela implique évidemment un suivi des dépenses et des recettes à l'euro l'euro (avant on disait au franc le franc) ; d'autre part, parce que – et c'est sans doute une difficulté pour nous, dans la présentation de cette thématique – n'étant pas dirigés vers une métrique unique que serait l'atteinte du profit, il est un peu plus compliqué pour nous de se donner un référentiel de l'évaluation de la performance, et donc des méthodes associées : l'audit, le contrôle. C'est sans doute une difficulté à laquelle vous avez été confrontés vous-mêmes, mais c'est une difficulté plus grande encore dans le secteur public, sans vouloir tomber dans des débats caricaturaux.

D'une certaine manière, d'ailleurs l'audit a longtemps été une procédure de contrôle, d'inspection par l'Etat, qui faisait la chasse à la fraude – mais pas nécessairement au gaspillage –, qui faisait la chasse à la malversation, on est bien placé pour le savoir, dans notre ministère. C'est, lorsque l'on s'occupe des finances publiques, l'une de nos premières activités, après la récolte de l'impôt. Le rôle de ceux qui accomplissaient ces missions était plutôt d'identifier les tricheurs que ceux qui n'atteignaient pas les objectifs.

Vous savez comme moi que la LOLF a représenté une évolution majeure. La LOLF a bien une dimension d'audit comptable et financier, c'est d'ailleurs un point fondamental, mais elle n'a pas que cela. Elle a surtout une dimension de la performance, à laquelle nous sommes particulièrement

attachés, passant d'une logique de moyens (bien que dans certains indicateurs de la LOLF, il y ait encore des indicateurs de moyens) à une logique de résultats qui nous permettent d'évaluer la performance de nos politiques publiques.

C'est grâce à cela que l'on peut mesurer si l'Administration publique s'est ou non engagée à réformer sa culture, ses modes de fonctionnement, ses méthodes de travail. Et tout cela est évidemment lié au dialogue de performance et, d'une manière générale, à une gestion par la performance.

Où en sommes-nous, dans cette discussion et dans cette réflexion ? Je ne peux pas divulguer le contenu d'un rapport de l'Inspection des finances qui n'est pas rendu. Ce que je peux vous dire, c'est que l'on s'est appuyés aujourd'hui sur un précédent rapport de l'Inspection, qui faisait une comparaison internationale. Ce n'est pas à vous que je vais apprendre qu'il faut se servir de *benchmarks* pour avancer dans nos activités, mais je voudrais partager avec vous quelques pistes de réflexion sur ces *benchmarks*.

Tout d'abord, les audits, de performance ou non, se fondent sur des normes distinctes de celles que l'on trouve dans le monde financier, qui s'appliquent aux audits financiers. Elles n'en sont pas la transposition exacte. Il y a donc un travail spécifique qui, pour partie, existe dans la LOLF, qui pour partie existe via la révision générale des politiques publiques, mais qui doit accompagner chaque nouvelle disposition et chaque nouvelle loi, que ce soit un projet ou une proposition.

Ensuite, le périmètre. Le périmètre est évidemment extrêmement variable d'une administration à une autre, et nous devrons avoir, nous aussi, cette réflexion de cadrage général, des points sur lesquels on veut porter la question de l'audit et de l'évaluation. En premier lieu vient la question de l'efficience et de l'efficacité des entités contrôlées ou des audités. On parle aussi d'audit de performance, de vérification de gestion, selon que l'on est anglo-saxon ou québécois. Le deuxième point est celui du contrôle interne. Vous en discutiez tout à l'heure, je n'y reviens pas. Le troisième point est celui de la régularité : objectivement, ce n'est pas le sujet sur lequel on est le plus en retard. Le quatrième point concerne la prospective, qui est une autre dimension. Il existe aujourd'hui des entités qui sont en charge de cela, dans l'Etat : comment développer les audits à dimension prospective ?

L'autre question qui peut se poser, au-delà du périmètre, est la structuration : à qui rapporte un service d'inspection ou d'audit ? Comment est-il organisé : ministériellement, interministériellement ? On voit bien que les différents modèles existent. On sent tout de même une tendance, dans les pays observés, vers une structuration interministérielle de pilotage méthodologique d'animation, mais pas véritablement d'exercice du métier de l'audit et du contrôle. Je ne vous dis pas que c'est ce que l'on va retenir, mais c'est une piste intéressante. Et ce qui ressort, de façon très forte, ce sont les garanties d'indépendance qui doivent être attachées à ces services.

La troisième question, avant que l'on en vienne aux questions que nous devons nous poser très concrètement pour la France – enfin pour l'Etat en tout cas –, c'est la question des hommes, des compétences. On voit bien qu'il est assez compliqué de développer toutes les compétences au sein d'un Etat, et on balance toujours entre la solution de disposer de profils généralistes capables de s'immerger dans chaque ministère ou dans chaque spécialité, et le besoin d'expertises pointues que l'on n'a pas forcément sous la main. Ce qui est rassurant, c'est que la question se pose à tout le monde ; nous ne sommes donc pas spécialement en retard.

Pour ce qui nous concerne, voici les trois grandes questions auxquelles il faut que l'on puisse répondre, suite au rapport de l'IGF.

La première question porte sur le rôle que l'on veut confier à l'audit : va-t-on de l'audit interne jusqu'au métier du conseil ? Il n'y a pas, pour moi, de classement hiérarchique, mais tout de même une chaîne logique. Va-t-on jusqu'au rôle du conseil ? Veut-on intégrer la dimension prospective ou reste-t-elle dans les ministères ? Est-ce que ce sont des fonctions qui permettent de créer, de suivre, d'évaluer des indicateurs ? Est-ce que ces fonctions-là ont un rôle pour appuyer la décision politique ou est-ce que ce sont seulement des rôles de post-analyse ?

La deuxième question est sans doute – comment souvent dans l'Administration ; mais dans les entreprises aussi – la question la plus difficile : c'est celle du rattachement de la structure. Il faudra traiter ce sujet de façon précise.

La troisième question, sur laquelle je reviens, est celle des profils qui doivent composer les différents services, que ce soient des inspections ou des missions. Il y a probablement des manques de compétences dans certains domaines, comme les missions informatiques, les missions de logistique, sans doute aussi les ressources humaines. Et là, il faudra que l'Etat tranche : peut-on vraiment se doter de compétences spécialisées, alors qu'il s'agit de missions très ponctuelles ? La bonne façon de faire n'est-elle pas de s'allier à des consultants externes, comme on l'a fait à l'occasion de la révision générale des politiques publiques, pour être en mesure de mener à bien la mission ? Finalement, ces missions, ces services, ces inspections sont très souvent alimentées par des cadres qui ont plutôt une compétence généraliste qu'une compétence spécialisée, même si je généralise un peu. Il ne semble pas nécessaire de développer des spécialités qui existent dans le privé et auxquelles on peut faire appel.

Si l'on analyse ce qui s'est passé depuis deux ans, il est évident que la question de l'audit, au sens large, donc de l'évaluation et du contrôle, a pris une dimension beaucoup plus importante. Il faut probablement rendre hommage à la LOLF. Mais il faut aussi tout de même rendre hommage au gouvernement qui a poussé cette idée-là.

Le principe même de départ de cette réforme, de ce chantier très vaste, était précisément d'évaluer toutes les politiques publiques, à partir de questions du type : « Est-ce que cette politique publique est utile : oui ; non ? » En général, c'est oui. « Et si elle est utile, est-ce qu'on peut la faire mieux ? » L'intérêt de la démarche était d'avoir une vue d'ensemble, et non pas en pièces détachées. Il y a donc eu – et il y a toujours, puisque nous allons entrer dans la phase 2 de la révision générale des politiques publiques – ce mouvement d'ampleur, puisque plus de deux cents auditeurs consultants, publics et privés, étaient mobilisés sur ces questions.

C'est peut-être passé inaperçu, en tout cas de ceux qui ne sont pas dans l'administration, mais des mesures ont été prises qui permettent de renforcer la notion de performance, et donc des objectifs et de l'évaluation. J'ai observé que l'on a remplacé la notation de chaque fonctionnaire de l'Etat par une évaluation. On peut penser que l'on joue sur les mots. Je peux vous assurer que ce n'est pas exactement le cas, puisque nous passons réellement d'un système de notation à un système d'évaluation. Des objectifs sont fixés, mesurés. Ils ne sont bien entendu pas tous quantitatifs, mais ils sont mesurés et une restitution est faite aux fonctionnaires concernés. Je crois que l'année dernière, cela a concerné un quart du périmètre hors Education nationale de l'Etat. Nous étions en phase

d'expérimentation. Et cela concernera tout le périmètre de l'Etat cette année. C'est évidemment un puissant outil de gestion des ressources humaines, pour développer l'idée de performance et d'efficacité.

On a aussi commencé de développer la rémunération au mérite. C'est la suite de l'évaluation et de la fixation d'objectifs. Il ne s'agit pas que tout le monde soit concerné par la rémunération au mérite individuel ; il y aura aussi une rémunération au mérite collectif.

Je voudrais aussi citer un domaine où l'Etat est souvent critiqué, dans lequel il entend bien faire des efforts, et la nouvelle phase de la RGPP devrait y conduire, c'est la gestion des opérateurs. On a là aussi un besoin de clarification de la façon dont l'Etat organise sa tutelle, peut-être la renforcer dans certains cas ou l'améliorer. On a mené un certain nombre d'audits des opérateurs – c'est ainsi que nous les appelons, je ne peux donc pas être plus dans le sujet –, avec l'ambition d'être plus clair sur ce que l'Etat peut apporter à un opérateur qui est en fait une sorte de filiale de l'Etat, même s'il n'a pas forcément de capital. Et d'être plus clair aussi sur ce qu'il attend de l'opérateur, car la principale difficulté à laquelle on est confronté, dans le vaste ensemble qu'est l'Etat, c'est que les obligations des uns et des autres ne sont pas toujours clarifiées. Et quand les obligations des uns et des autres ne sont pas toujours clarifiées, quand les objectifs des uns et des autres ne sont pas toujours communiqués, il est évidemment assez difficile de faire un audit a posteriori (ou une évaluation a posteriori, ou un contrôle a posteriori), à la fois réel et juste.

Ce qui nous conforte, c'est que lorsque nous avons voulu mobiliser des exercices pour que les audits, le contrôle, l'inspection se fassent, nous n'avons jamais été déçus. La RGPP a mobilisé énormément d'intelligence et de personnel, dans le public comme dans le privé, et a produit les résultats que l'on souhaitait. Le travail a été mené.

Les exercices que nous faisons actuellement sur les opérateurs vont produire des résultats. Nous ne sommes pas inquiets sur notre capacité à mener ce type d'exercices, mais en revanche, nous sommes tout à fait conscients du fait que la démarche de performance, qui passe donc par des objectifs, des audits et des évaluations, a besoin d'être encore expliquée, déployée, démultipliée, car l'Etat, vous le savez, c'est 2,5 millions de fonctionnaires. Et je ne parle pas de la fonction publique hospitalière (1 million) ; et je ne parle pas de la fonction publique territoriale (plus de 2 millions).

Avant que tout le monde soit informé et ait pris conscience de l'enjeu, il peut évidemment s'écouler encore un peu de temps.

Je vous remercie.