



**Projet d'appui à la mise en œuvre
de la Loi Organique du Budget**

**ETUDE PORTANT SUR LA MISE EN PLACE D'UN SYSTEME
D'AUDIT INTERNE
DANS L'ADMINISTRATION PUBLIQUE TUNISIENNE**

Mai 2023

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE	3
DIAGNOSTIC DU SYSTEME ACTUEL D'AUDIT ET DE CONTROLE PUBLIC EN TUNISIE : SES CARACTERISTIQUES ET L'ANALYSE DE SES PRINCIPALES FORCES ET FAIBLESSES.....	4
INTRODUCTION.....	6
I -Description du dispositif actuel de l'audit et du contrôle tunisien.....	6
II- Le contrôle effectué par l'exécutif :	6
2.1.Le contrôle concomitant ou a priori.....	7
2.2. Le contrôle a posteriori :	8
III-Le contrôle juridictionnel et législatif :	9
3.1. Le contrôle juridictionnel : La Cour des comptes.....	9
3.2. Le contrôle législatif : l'ARP	10
IV-Les forces et les faiblesses du dispositif du contrôle Tunisien :	10
4.1. Les forces:.....	10
4-2. les faiblesses :.....	10
MISE EN PLACE D'UN SYSTEME D'AUDIT INTERNE dans l'administration publique tunisienne.....	
INTRODUCTION :.....	12
PARTIE I – CADRE DE REFERENCE DE L'AUDIT INTERNE	12
I- Cadre réglementaire : Apport de la Loi Organique du Budget « LBO » :	12
II- Définition de l'audit interne dans le secteur public :	13
III- Objectifs de l'audit interne dans le secteur public tunisien :.....	14
IV- Les différents types d'audit à mettre en œuvre par les auditeurs internes publics:.....	14
V- Distinction entre audit interne et métiers proches :.....	15
5.1. Audit interne et audit externe :	15
5.2. L'audit interne et le contrôle de gestion :	16
5.3. L'audit interne face à l'inspection:	16
VI- Outils de l'audit interne :.....	17
6.1. Normes internationales d'audit interne :.....	17
6.2. La charte de l'audit interne :	17
6.3. Le Manuel de l'audit interne :	18
6.4. La formation en audit interne :	18
VII- Expérience de l'audit interne dans certains pays :.....	18

PARTIE II – ORGANISATION DE L’AUDIT INTERNE POUR LE SECTEUR PUBLIC TUNISIEN.....	22
I- Positionnement de l’Audit Interne au sein de l’administration publique.....	22
II- Profil de l’auditeur interne :	23
III- Structure de l’équipe d’audit :	23
3.1- Le Directeur de mission de l’audit interne.....	24
3.2- Le Chef de mission :	24
3.3- L’Auditeur assistant :	24
IV- Conditions tenant aux auditeurs:.....	24
V- Composition de l’équipe d’audit interne :	25
PARTIE III – STRATEGIE DE MISE EN PLACE DE L’AUDIT INTERNE DANS LE SECTEUR PUBLIC TUNISIEN	26
I- Préalable à la mise en place de l’audit interne :	27
II- Facteurs favorisant le succès de la mise en œuvre de l’Audit interne.....	27
III- Risques et difficultés pouvant atteindre l’efficacité de l’audit interne :	28
Annexe 1 : Contenu de la charte d’audit.....	30
Annexe 2 : Principaux éléments du manuel d’audit interne.....	31

INTRODUCTION GENERALE

La Loi Organique du Budget « LOB » du 13 Février 2019 a ancré de nouvelles pratiques managériales dans la gestion publique conformément aux principes de la gestion budgétaire par objectifs. La LOB a prévu un chapitre dédié au contrôle qui devrait se faire sur le budget de l'Etat et sur la gestion publique. Ce contrôle est tant administratif que de performance.

En effet, la LOB stipule dans l'article 63 que le budget de l'Etat est soumis à un contrôle administratif qui coïncide avec les différentes étapes de son exécution, selon des procédures qui seront fixées par les textes réglementaires spécifiques à chaque instance de contrôle.

Les administrations publiques sont soumises à des missions d'audit et les projets et les rapports annuels de performance sont examinés et évalués. Elle stipule aussi dans son Article 64 que le budget est soumis à un contrôle a posteriori exercé par la Cour des Comptes. Laquelle est aussi chargée d'émettre ses observations relatives aux rapports annuels de performance par mission et par programme.

La réalisation de la performance se fera notamment à travers la mise en place d'un système d'audit interne ; un nouvel outil d'aide au contrôle et au pilotage qui devrait être ajouté au dispositif de contrôle existant. Cependant, l'audit interne n'a pas été expressément cité par cette la LOB ; toutefois les exigences de la gestion du budget par objectifs et les impératifs de ce nouveau mode managérial nécessite la modernisation du dispositif de contrôle existant et rend la mise en place de la fonction de l'audit interne ainsi que d'autres outils d'aide au pilotage incontournable.

La GBO a fait émerger de nouveaux acteurs publics à l'instar des responsables des programmes qui ont besoin d'une aide au pilotage dont, entre autres, la fonction de l'audit interne qui aura comme charge de les aider à maîtriser les risques qui peuvent entraver l'atteinte des objectifs sur lesquels ils se sont engagés dans les projets annuels de performance « PAP » présentés chaque année avec la Loi des Finances aux représentants du peuple.

Ceci nous amène à étudier cette question sous deux angles. Tout d'abord, l'état des lieux et place du contrôle et de l'audit dans l'administration tunisienne pour ensuite réfléchir sur le cadre organisationnel et les moyens et outils à mettre en œuvre pour l'audit interne en Tunisie



**Projet d'appui à la mise en œuvre
de la Loi Organique du Budget**

**DIAGNOSTIC DU SYSTEME ACTUEL D'AUDIT ET DE CONTROLE
PUBLIC EN TUNISIE : SES CARACTERISTIQUES ET L'ANALYSE
DE SES PRINCIPALES FORCES ET FAIBLESSES**

INTRODUCTION

Le dispositif de contrôle tunisien est bien ancré dans l'administration tunisienne et il est reconnu pour sa rigueur quant au contrôle de conformité et de régularité, il s'est avéré efficace dans le cadre de la gestion classique ou on ne cherchait pas l'efficacité, la qualité et l'efficience de l'action publique. Aussi, la LOB a confirmé la place que doit occuper le contrôle dans la gestion publique. Cependant, ce dernier doit évoluer pour s'adapter au nouveau mode de gestion. Connaître le système actuel de contrôle et d'audit, ses forces et ses faiblesses constitue la première phase pour élaborer une vision quant à sa modernisation.

I -Description du dispositif actuel de l'audit et du contrôle tunisien

Le système tunisien d'audit et de contrôle en Tunisie comprend trois types de contrôle qui se présentent comme suit :

Type de contrôle	Contrôle effectué par l'exécutif						Contrôle juridictionnel et législatif	
Niveau d'intervention	Contrôle concomitant ou a priori			Contrôle a posteriori			Évaluation des politiques publiques - contrôle Juridictionnel Contrôle législatif	
Rattachement	Présidence du gouvernement		Ministère des finances	Présidence du gouvernement	Ministères des finances	Ministère du domaine de l'état	Autres ministères	Instance constitutionnelle
Structure	Comité général du contrôle des dépenses publiques	Comité des contrôleurs d'Etat	Direction générale de la Comptabilité publique et du recouvrement	Contrôle général des services publics	Contrôle général des finances	Contrôle général des domaines de l'Etat et des affaires foncières	Inspections départementales	Cour des comptes et ARP

II- Le contrôle effectué par l'exécutif :

Il s'agit du contrôle exercé par des structures de contrôle qui appartiennent à l'administration et qui contrôlent différentes entités administratives (départements ministériels, EPA, entreprises publiques).

La gestion des dépenses publiques en Tunisie se fait en quatre étapes des opérations de dépense : l'engagement, la liquidation, l'ordonnancement et le paiement. Elle est fondée sur la séparation des tâches et responsabilités entre l'ordonnateur, le comptable public et le contrôleur des dépenses publiques, la centralisation des fonds dans une trésorerie unique et la tenue d'une comptabilité particulière retraçant l'exécution du budget. Elle est assujettie au contrôle financier, budgétaire et administratif, intervenant sur les actes d'exécution des ordonnateurs et des comptables, tant a priori qu'a posteriori.

Le processus de contrôle par l'exécutif en Tunisie est composé du contrôle concomitant ou à priori et de contrôle à posteriori

2.1. Le contrôle concomitant ou à priori

Le contrôle a priori s'assure de la régularité et de la conformité de la dépense publique. Le contrôle a priori revient à la charge du contrôleur des dépenses publiques (CDP), au comptable public et au contrôleur d'état.

Le contrôleur des dépenses publiques (CDP) :

Le contrôleur des dépenses publiques « CDP » est un fonctionnaire appartenant au comité général de contrôle des dépenses publiques, relevant de la présidence du gouvernement. Il lui revient de :

- Vérifier la régularité des dépenses de l'État, des établissements publics à caractère administratif et des collectivités locales soumises à son contrôle et viser les propositions d'engagement y afférentes ;
- Viser les arrêtés instituant et les modificatifs des régies d'avances, les arrêtés de nomination des régisseurs

Ainsi, le contrôleur des dépenses publiques vérifie obligatoirement la régularité juridique et la disponibilité des crédits avant que l'ordonnateur procède à l'engagement de la dépense. Son contrôle porte, en particulier sur l'existence des crédits et la conformité du dossier d'engagement : l'année budgétaire, l'article d'imputation, la disponibilité des crédits, l'objet, l'exactitude d'évaluation de la dépense.

En outre le contrôleur des dépenses garantit l'application des dispositions financières de la législation et la conformité de la dépense avec la programmation annuelle des dépenses. Sans son visa, aucune dépense soumise légalement à son contrôle n'est susceptible d'engagement ou d'exécution.

Auparavant, le CDP exerçait ses missions de façon systématique, aujourd'hui, il le fait selon une procédure de contrôle hiérarchisé « CHD ».

Le contrôle hiérarchisé des dépenses constitue une refonte des missions du CDP et le conduit à reconsidérer les conditions d'exercice de sa mission. Les dispositions du décret du 19 novembre 2012 énoncent qu'un contrôle hiérarchisé peut être adopté pour les ministères dont les budgets se trouvent répartis en programmes conformément à la nouvelle loi organique du budget. Les modalités d'application du contrôle hiérarchisé ont été fixées par l'arrêté du Chef du gouvernement du 7 avril 2014, qui le définit comme « l'adaptation des procédures de contrôle *a priori* des engagements des structures publiques concernées en fonction des risques de gestion et de la qualité de fonctionnement des systèmes de contrôle interne budgétaire ».

Le CHD se trouve instauré en vue d'alléger les procédures d'exécution budgétaire pour chaque ministère. Il consiste dans l'exonération du visa préalable pour les engagements des dépenses dont le montant demeure inférieur à un seuil fixé. Toutes les dépenses entrent dans le champ d'application du contrôle hiérarchisé, à l'exception de celles relatives des rémunérations, des marchés publics et des opérations présentant un risque élevé.

Le comptable public :

Le comptable public exécute les dépenses et les recettes, selon les indications de l'ordonnateur, mais sans se trouver subordonné à lui. Il tient le compte de gestion de la

collectivité. Il s'avère personnellement et pécuniairement responsable de l'exécution matérielle des opérations financières et du contrôle de leur régularité. Il veille, d'abord, à la régularité de l'assignation du titre de paiement et la qualité de l'émetteur de ce titre, et ensuite, à la production de toutes les pièces justificatives. S'il constate des irrégularités, ou des pièces justificatives manquantes, il se trouve habilité à rejeter l'ordonnancement de la dépense. Il motive sa décision par écrit à l'ordonnateur qui, à son tour, bénéficie de la possibilité de corriger et le cas échéant de saisir le ministre des Finances par un rapport écrit et motivé et solliciter de «passer outre la décision du comptable ». Si le ministre acquiesce, le comptable se trouve tenu d'exécuter la décision, mais voit sa responsabilité dérogée.

De manière générale et dans le cadre de la GBO, c'est le comptable public qui deviendra le fournisseur de référence des informations financières dans les organisations publiques. Assurant la tenue d'une comptabilité générale, il occuperait une place essentielle dans la consolidation et la certification des comptes. Etant le principal producteur des états budgétaires, il jouerait un rôle de premier ordre dans la qualité de l'information comptable patrimoniale. Enfin, de nouvelles missions de contrôle comptable et patrimonial lui reviendraient, contribuant de la sorte à la meilleure maîtrise des risques financiers de l'Etat.

Le contrôleur d'Etat :

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

2.2. Le contrôle a posteriori :

Les contrôles administratifs consistent à des missions des contrôles de gestion, d'audit et d'évaluation, d'enquêtes... qu'ils mènent en ayant recours aux méthodologies internationales ou établies par certains bailleurs de fonds internationaux pour les projets qu'ils financent. Ils sont assurés par les trois contrôles généraux et par les inspections départementales.

Ces contrôles revêtent une très grande importance parce qu'ils évaluent la gestion publique, soit durant l'exécution de l'action publique, soit à son achèvement. Ils ouvrent ainsi la porte à des retours d'expérience, des corrections et des innovations de l'action publique.

Les contrôles généraux :

Ils constituent les services administratifs, chargés du contrôle interne au pouvoir exécutif, mais externe au service contrôlé. Ils disposent des prérogatives importantes et ils sont soumis hiérarchiquement soit au Chef du Gouvernement, soit au Ministre des Finances, soit à celui des domaines de l'Etat et des affaires foncières, à ce titre, ils ne sont pas indépendants du pouvoir exécutif. Leur mission principale demeure de la contribution à la gestion rigoureuse et efficace de l'administration publique.

Trois corps de contrôle général existent dans l'administration tunisienne : celui des Services publics (CGSP), celui Général des finances (CGF) et celui des domaines de l'Etat et des affaires foncières (CGDEAF) :

Les contrôles généraux bénéficient de compétences horizontales sur les comptes et de la gestion publique et disposent de pouvoirs d'investigation étendus et du droit de communication de toutes pièces et documents. Dans ce cadre, ils jouissent du droit d'inspection inopinée sur l'ensemble du secteur public.

Leurs méthodes de travail, exhaustives ou par sondages, apparaissent, par ailleurs, très semblables et bénéficient d'un pouvoir d'investigation maximal.

Parfois des missions conjointes sont organisées entre divers contrôles généraux, auxquelles peuvent participer des inspections. Les contrôleurs ont une formation spécialisée en audit, contrôle et évaluation.

Les inspections ministérielles :

Les inspections ministérielles assurant des missions voisines aux contrôles généraux. Il existe 16 inspections générales et 3 inspections, rattachées à un ministère. Ce corps de contrôle effectue des missions d'enquête ou des contrôles administratif, financier ou technique sur les services de l'administration centrale et des services et établissements extérieurs sous la tutelle du ministère, ainsi que sur les structures privées subventionnées par ce dernier.

Les inspections jouissent également de pouvoirs d'investigations étendus, sur pièces et sur place. L'exercice des inspections ne sont pas entièrement en conformité avec les normes professionnelles de l'audit interne, telles que définies par le COSO notamment l'autonomie par rapport au pouvoir hiérarchique. Ces services, au sein de chaque ministère, sont toujours en activité même si leur nombre, leurs effectifs et leurs moyens tant humains que matériels sont insuffisants à la réalisation de leurs missions.

III-Le contrôle juridictionnel et législatif :

Ce contrôle est effectué par les structures publiques de contrôle indépendantes du pouvoir exécutif.

3.1. Le contrôle juridictionnel : La Cour des comptes

C'est un organe suprême de contrôle de la Tunisie, effectue différents types de contrôle sur les institutions publiques financées totalement ou partiellement par l'État, les associations et les partis politiques. La Cour des Comptes (composée de l'organe central et de quatre chambres régionales), qui a parmi son vaste champ d'intervention des activités couvrant notamment la compétence juridictionnelle, le contrôle de la conformité et l'audit de performance.

La Cour des comptes exerce les fonctions d'audit externe, conformément aux définitions strictes des termes tels que prévus par le Conseil international des normes comptables (*International Accounting Standards Board, IASB*).

Elle établit son programme annuel d'intervention de façon indépendante et présente des rapports annuels au Président de la République et au parlement. Selon la nouvelle Constitution, le rapport annuel est présenté aussi au chef du gouvernement et au Président du conseil supérieur de la magistrature.

3.2. Le contrôle législatif : l'ARP

L'Assemblée des Représentants du Peuple, le Parlement, exerce une autorité et un contrôle de l'action gouvernementale et donne la légitimité politique au pouvoir exécutif. Son rôle comprend notamment le vote du budget et de suivi de la mise en œuvre des politiques publiques par l'intermédiaire de documents budgétaires tels que les projets et rapports annuels de performance.

IV-Les forces et les faiblesses du dispositif du contrôle Tunisien :

4.1. Les forces:

Le système de contrôle actuel comprend des points forts. Il s'agit notamment de :

- Un contrôle qui couvre tout le processus de la dépense de l'engagement au paiement ;
- Un contrôle fondé sur la séparation des tâches et responsabilités entre l'ordonnateur, le comptable ;
- Un contrôle intense de régularité et de conformité ;
- Un compétence pluridisciplinaire acquise des contrôleurs et inspecteurs ;
- L'existence de guides et manuels de procédures pour l'exercice du contrôle et de l'audit du (guide de vérification des services publics, guide de vérification des postes diplomatiques, guide de contrôle de gestion des bureaux de douanes, guide d'audit des projets, Manuel des procédures pour le recensement des biens mobiliers)
- La Maitrise et la connaissance des politiques publiques et de l'organisation administrative (notamment les inspecteurs)

4-2. les faiblesses :

Certaines faiblesses doivent être corrigées, il s'agit notamment de :

- Faible effectif des instances de contrôle ;
- Déperdition d'efficacité et les interférences entre les différentes instances ;
- Multiplicité des intervenants ;
- Faible coordination et manque de complémentarité ;
- Redondance des contrôles qui engendrent des coûts plus élevés qui ne garantissent pas pour autant l'absence de carences ;
- Manque de synergies entre les contrôles généraux eux-mêmes et les inspections départementales ;
- Non partage d'expériences et de méthodes d'investigation entre les différentes (instances de contrôle et d'inspections départementales) ;
- Non-conformité des conditions de l'exercice actuel du contrôle et d'audit avec les normes professionnelles de l'audit interne, telles que définies par le COSO par rapport au pouvoir hiérarchique (notamment les inspecteurs)



**Projet d'appui à la mise en œuvre
de la Loi Organique du Budget**

**MISE EN PLACE D'UN SYSTEME D'AUDIT INTERNE
DANS L'ADMINISTRATION PUBLIQUE TUNISIENNE**

INTRODUCTION :

La pratique de l'audit a connu dans plusieurs pays, un essor considérable marqué par une triple extension : extension dans son objet (de la régularité à la performance), extension dans ses objectifs (de la recherche de la fraude à l'évaluation critique des procédures et des structures) et extension dans ses périmètres d'intervention (du secteur privé au secteur public). La pertinence de la fonction de l'audit interne ne se pose plus aussi bien dans le secteur privé que dans le secteur public. Néanmoins et si la réussite de l'audit interne dans les entreprises ne pose pas théoriquement de problème, sa réussite dans l'administration nécessite certainement une réflexion collective et un engagement de tous les acteurs concernés.

Cette réflexion portera notamment sur le rôle de l'audit interne dans le cadre de la mise en œuvre de la GBO ainsi que sur ces outils, moyens et réfléchir sur les limites et clés de succès lors de la mise en place de l'audit interne. Également, dans le cadre de cette nouvelle réforme, il y a lieu de porter une réflexion organisationnelle sur les structures actuelles chargées de l'audit et du contrôle à même d'éviter les redondances et les chevauchements et augmenter ainsi l'efficacité du contrôle a posteriori au sein de l'exécutif.

PARTIE I – CADRE DE RÉFÉRENCE DE L'AUDIT INTERNE

I- Cadre réglementaire : Apport de la Loi Organique du Budget « LBO » :

Dans l'administration publique tunisienne, la démarche de performance est encore récente et n'a démarré qu'avec la réforme des finances publiques via la Gestion du Budget par Objectif consacrée par la Loi Organique du Budget. Cette réforme vise à mettre en place une gestion des moyens publics basée sur des objectifs fixés au préalable et veiller à atteindre les résultats escomptés.

La Gestion par objectifs cherche à améliorer la gestion des ressources publiques, en termes d'efficience, d'efficacité et de qualité de service. L'audit interne, comme le contrôle de gestion, devraient faire partie des nouveaux outils de gestion qui aideront à améliorer la gestion publique. Par ailleurs le dispositif de contrôle existant devrait migrer d'un contrôle a priori vers un contrôle a posteriori en instaurant une culture d'autoévaluation. Également, la maîtrise des dépenses publiques devrait s'amplifier en vue d'aider à l'équilibre structurel du budget de l'Etat et la performance des programmes.

Dance ce cadre, le contrôle a posteriori nous renvoie notamment à l'audit externe, exercé en Tunisie par la Cour des comptes. Cette instance constitue un organe indépendant de contrôle de la gestion et des dépenses publiques. En parallèle, des actions en interne au sein des ministères devraient être mises en place à même d'aider à atteindre des objectifs fixés par la loi organique du budget. C'est ainsi que le rôle de l'audit interne devient imminent.

Tout cela suppose que les ministères soient eux mêmes en mesure d'identifier les gains de productivité qu'elles peuvent réaliser et ce, en utilisant les outils de contrôle de gestion, qui

fournissent les tableaux de bord, notamment ceux permettant d'évaluer les indicateurs de performance dans les différents services de l'État.

L'audit interne, qui complète l'analyse des résultats du contrôle de gestion par une analyse des risques liés aux objectifs tracés, est donc un outil complémentaire dans la démarche d'amélioration de l'efficacité, de l'efficience et de la qualité de l'action publique.

Le développement de l'audit interne devrait s'inscrire dans le cadre d'une approche impliquant des contrôles et évaluations a posteriori à même d'alléger les contrôles préalables. Il doit faire partie des nouveaux outils que l'administration publique vise à mettre en place pour valoriser les fonctions «métier» de chaque mission et d'aider les différentes parties prenantes (mission ,programmes , sous programmes , unités opérationnelles) à réaliser leurs programmes et atteindre les objectifs tracés. En outre, l'audit externe exercé par la Cour des comptes pourra contribuer à la certification des comptes basés sur les nouvelles normes comptables pour le secteur public. En effet, la LOB a instauré la comptabilité dans ses trois dimensions budgétaire, générale et analytique ainsi que l'élaboration des états financiers de l'Etat qui devraient être certifiés par la cour des comptes.

Il est à rappeler que le champ d'investigation de l'audit interne ne doit pas se limiter à la qualité de l'information financière et comptable, il couvrira les domaines des risques «métiers», notamment les problématiques de stratégie, d'organisation, et de fonctions de support, que se situent aujourd'hui les plus grands enjeux de politique publique.

II- Définition de l'audit interne dans le secteur public :

Pour le secteur privé, la définition qui fait référence est celle fixée par The Institute of Internal Auditors « IIA »: L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité.

Dans l'Administration publique, il convient de mettre en place un dispositif de contrôle et d'audit interne adapté aux missions et à leurs organisations tenant compte de leurs particularités et visant à assurer la maîtrise des risques liés à la gestion des politiques publiques dont ses services ont la charge.

Le contrôle interne est l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents décidés par chaque ministre, mis en œuvre par les responsables de tous les niveaux, sous l'autorité du secrétaire général du ministère et en coordination avec le comité de pilotage du contrôle interne, qui visent à maîtriser les risques liés à la réalisation des objectifs, alléger les règles de contrôle préalable et aider pour atteindre des objectifs tracés...

L'audit interne est une activité exercée de manière indépendante et objective qui donne à chaque mission une assurance sur le degré de maîtrise des opérations et lui apporte ses conseils pour l'améliorer. L'audit interne s'assure ainsi que les dispositifs de contrôle interne sont efficaces ».

III- Objectifs de l'audit interne dans le secteur public tunisien :

En vue de rendre leur gestion plus efficace, de se conformer aux pratiques de la bonne gouvernance et d'atteindre les objectifs de développement économique et social escomptés. Les objectifs de l'audit interne peuvent se présenter comme suit :

- Evaluation de la pertinence et de l'efficacité du système de contrôle interne mis en place par les structures publiques ;
- Respect des lois, réglementations, politiques arrêtées ;
- Utilisation économique et efficace des ressources budgétaires ;
- Réalisation des objectifs fixés aux activités opérationnelles ;
- Examen de la fiabilité des informations financières, en particulier, celles à caractère budgétaire.

1-Examen et évaluation de la pertinence et de l'efficacité du système de contrôle interne : Les structures d'audit interne doivent être capables d'apprécier le système de contrôle interne en vue d'avoir une assurance raisonnable que les procédures de gestion mises en place sont fiables, rigoureuses et permettent d'éviter les risques d'erreur significative. Ce système de contrôle devrait être l'alternative qui permettra d'assouplir les contrôles préalables instaurés dans l'administration.

2- Respect des lois, réglementations et politiques : L'auditeur interne doit s'assurer que les règles de travail permettent le respect des politiques, plans, procédures, lois et réglementations qui peuvent avoir une incidence significative sur les opérations de la mission et les informations communiquées. Il doit également déterminer si ces systèmes sont pertinents et efficaces et si les activités auditées satisfont aux exigences requises.

3- Utilisation économique et efficace des ressources budgétaires : L'auditeur interne doit apprécier, à travers l'évaluation des indicateurs de performances, si les ressources budgétaires sont utilisées de façon économique et conformément aux budgets arrêtés.

4- Réalisation des objectifs assignés aux activités opérationnelles chargées des projets: Les Auditeurs Internes doivent examiner les réalisations de la mission afin de s'assurer que les résultats sont conformes aux objectifs fixés, déterminer si ces réalisations sont exécutées conformément aux planifications et s'assurer de l'efficacité et l'efficience des programmes et des projets

5- Examen de la fiabilité et exhaustivité des informations : Les auditeurs internes auront à examiner la fiabilité et l'exhaustivité des informations budgétaires et financières ainsi que les moyens utilisés pour s'assurer que ces informations constituent des indicateurs de décision fiables.

IV- Les différents types d'audit à mettre en œuvre par les auditeurs internes publics:

- a. **Audit de conformité :** Sous cet angle, l'activité d'Audit Interne consiste en :
- La vérification de la bonne application des règles et procédures de travail ;

- La vérification du fonctionnement correct et permanent des procédures, et en particulier, des contrôles prévus par le système de contrôle interne.

A cet effet, l'auditeur aura à s'assurer que les contrôles internes jouent le rôle qui leur a été assigné. Il veille également à l'application correcte des dispositions légales et réglementaires.

- Audit d'efficacité :** L'Auditeur Interne ne se contente pas uniquement de vérifier si les règles sont correctement appliquées, mais examine si elles sont efficaces, productives et opportunes. C'est un examen critique qui permet de révéler les redondances, les doubles emplois, les goulots d'étranglement et les dysfonctionnements qui perturbent la bonne marche des services de l'entité.
- Audit stratégique :** L'activité d'Audit Interne, porte sur l'examen de la stratégie et des objectifs à atteindre pour la structure publique y compris ceux fixés dans le cadre de la LOB. Il conseille les premiers responsables sur les décisions stratégiques importantes et les orientations à prendre au niveau de la mission. Aussi, il vérifie le contrôle de l'adaptation des objectifs avec la stratégie nationale de l'Etat.
- Audit financier :** Il s'agit à ce niveau de l'audit des situations budgétaires et financières des structures publiques, des programmes d'investissement et des financements des marchés publics. L'auditeur interne sera amené à examiner la fiabilité des informations financières divulguées dans les comptes de l'Etat et ses organismes. L'auditeur interne devra se prononcer sur :
 - L'évaluation de l'avancement des engagements et des réalisations budgétaires ainsi que ceux relatifs aux marchés publics et aux programmes d'investissement ;
 - La sincérité des informations élaborées et leur conformité à la réalité.

V- Distinction entre audit interne et métiers proches:

Il existe de multiples fonctions de contrôle voisines à l'audit interne. Toutefois, l'essence même de chacune de ses fonctions permet de faire la distinction :

5.1. Audit interne et audit externe :

Audit Interne	Audit Externe
Il appartient à la structure, l'auditeur interne est un personnel de l'organisme.	L'audit externe devrait être exercé par des structures et des personnes totalement indépendantes des structures auditées et de leur Tutelle. La cour des comptes pourrait être un exemple.
L'auditeur interne exerce ses fonctions de façons habituelles puisqu'il est permanent au sein du Ministère.	L'auditeur externe exerce sa mission d'une façon ponctuelle. Il est supposé auditer plusieurs structures publiques.

L'auditeur interne aura pour mission la détection des anomalies, des erreurs et la fraude afin d'apporter des recommandations pour éviter qu'elles se reproduisent de nouveau.	L'auditeur externe aura pour mission de certifier la régularité, la sincérité des situations financières ou des comptes de la structure.
--	--

5.2. L'audit interne et le contrôle de gestion :

Audit Interne	Contrôle de Gestion
Comment fonctionne ce qui existe, comment l'améliorer ?	Où voulons-nous aller, par où passer ?
Photo périodiques et détaillées.	Vidéo contenu et global.
Contrôler l'application des directives, la fiabilité des informations.	Planifie et suit les opérations et leurs résultats.
Pilote de chaque secteur.	Navigateur de l'ensemble des secteurs.

5.3. L'audit interne face à l'inspection:

Audit Interne	Inspection
Contrôler le respect des règles et leur pertinence. Il est à la recherche de la régularité et de l'efficacité.	Contrôler le respect des règles sans les interpréter ni les remettre en cause.
Remonte aux causes pour élaborer des recommandations dont le but est d'améliorer la performance de la structure.	Identifier les actions nécessaires pour les réparer et les remettre en ordre.
Considère le responsable est toujours responsable. Donc critiquer et accuser les systèmes et non les hommes évaluer le fonctionnement des systèmes.	Déterminer les responsables et accuser, sanctionner les responsables. Evaluer le comportement des hommes. Parfois même leurs compétences et qualités.

Le périmètre de l'audit interne se définit à travers la mission et les objectifs qui lui sont assignés et les caractéristiques qui le distinguent des métiers voisins. L'audit interne agit dans le même champ d'intervention avec les métiers voisins du moment qu'il s'intéresse à toutes les fonctions opérationnelles de la structure publique et à l'ensemble de ses programmes et activités. Néanmoins, il se distingue des autres métiers par la nature de ses travaux et les objectifs recherchés de la mission d'audit interne.

VI- Outils de l'audit interne :

6.1. Normes internationales d'audit interne :

Les normes internationales d'audit interne constituent l'outil de référence pour l'exercice de l'activité de l'audit interne. Les structures d'audit interne retiennent, en général, les normes internationales d'audit interne de l'Institut des Auditeurs Internes comme référentiel de travail. Ces normes ont pour objet de :

1. Définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne ;
2. Fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée ;
3. Etablir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne ;
4. Favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Les normes internationales d'audit interne comprennent :

- le code déontologie,
- les normes de qualification (série 1000),
- les normes de fonctionnement (série 2000),
- les normes de mise en œuvre (série 1000 ou 2000) et
- les Modalités Pratiques d'Application ou MPA.

Ces normes devraient faire l'objet d'adaptation aux spécificités de l'administration Tunisienne par un groupe de travail désigné à cet effet. Ce groupe pourrait être composé de praticiens de l'administration publique ayant une expérience dans le contrôle et l'audit, des futurs auditeurs internes et des consultants indépendants spécialisés en audit.

6.2. La charte de l'audit interne :

L'élaboration de la charte d'audit est exigée par les normes professionnelles d'audit interne. Les objectifs, les pouvoirs et les responsabilités des unités chargées de l'audit interne doivent être définis par un document officiel appelé charte. La charte d'audit contient notamment :

- Une définition de la position de l'unité d'audit interne dans la structure ;
- Les conditions et préalables de l'exercice de la fonction d'audit interne ;
- L'autorisation de l'accès aux documents, aux personnes et aux biens, nécessaires à la bonne exécution des missions d'audit ;
- Une définition de l'étendue des missions d'audit.

La charte d'audit doit être diffusée à tous les auditeurs et à tous ceux susceptibles d'être un jour en position d'audit.

6.3. Le Manuel de l'audit interne :

Le manuel d'audit interne est un guide opératoire pratique qui décrit la démarche d'audit interne allant du programme annuel d'audit, à la planification, aux outils à utiliser par l'auditeur ainsi qu'aux outputs et les livrables de l'auditeur interne.

6.4. La formation en audit interne :

L'un des clés de succès de l'auditeur interne est sa connaissance des outils et techniques d'audit à utiliser. La mise à jour permanente de ses connaissances en fonction des nouveautés qui apparaissent dans son domaine ainsi qu'une formation préalable au démarrage d'une carrière d'auditeur interne sera fortement recommandée dans la mesure où elle permet à l'auditeur d'acquérir les connaissances académiques nécessaires pour l'exercice de l'activité d'un auditeur interne.

Les auditeurs internes doivent améliorer leurs connaissances, savoir-faire et autres compétences par une formation professionnelle continue.

Dans tous les cas, que ce soit avant l'exercice d'activité d'auditeur tout au long de la carrière professionnelle, la formation et notamment celle diplômante serait un facteur qui favorise la réussite des auditeurs internes dans leurs fonctions et améliore l'efficacité de ses résultats.

VII- Expérience de l'audit interne dans certains pays :

La réflexion sur la démarche de mise en place de l'audit interne dans le secteur public tunisien conduit à étudier des expériences similaires dans d'autres pays et évaluer leur stade d'avancement, les difficultés rencontrées et le retour d'expériences. Dans ce cadre, nous proposons d'étudier le cas de trois pays à savoir la France, les Etats Unis d'Amérique et le Maroc.

Modèle	Historique	Description et stade d'avancement	Retour d'expérience
<p><u>Anglo-Saxon:</u> <u>Cas des Etats Unis</u></p>	<p>L'audit interne dans le secteur public a vu le jour suite à l'apparition et la multiplication des problèmes de gestion interne à savoir et notamment la découverte de détournements de fonds, la fraude ou la corruption, Affaire Enron (2001)</p>	<p>Les missions d'audit interne aux Etats-Unis sont rattachées aux dirigeants des entités opérationnelles. Il s'agit des IG des départements ministérielles et agences qui travaillent en respectant le cadre législatif approprié (L'Inspector General Act 1978).</p> <p>Toutefois, le secteur public aux Etats-Unis se caractérise par l'absence d'une entité centrale chargée de l'encadrement et de la coordination des services d'audit interne et des structures centrales. Le Presidential Council on Integrity and Efficiency (PCIE) peut assurer la coordination de certains travaux d'audit à l'échelle interministérielle, bien qu'ils ne le fassent pas de façon centralisée.</p>	
<p><u>Francophone:</u> <u>Cas de la France</u></p>	<p>La nécessité de mettre en place des audits internes commence à apparaître dans les rapports des inspecteurs généraux de finances en 2008/2009 et dans les rapports du Conseil de modernisation des politiques publiques en 2010/2011.</p>	<p>Le décret de 2011 a mis l'accent sur l'ossature organisationnelle relative à l'application de l'audit interne dans l'administration française. La réforme stipule la création des missions ministérielles d'audit interne (MMAI) avec les responsables d'audit interne (RAI) et un comité ministériel d'audit interne (CMAI) au sein de chaque ministère. Ainsi, un comité d'harmonisation de l'audit interne (CHAI) qui se charge : «</p>	

Modèle	Historique	Description et stade d'avancement	Retour d'expérience
	<p>Ces rapports ont abouti à l'essor d'une réforme en 2011 (décret 2011-775), dont l'objectif est, selon la circulaire du premier ministre, de « généraliser l'audit interne à l'ensemble des fonctions et métiers du périmètre des ministères et de veiller à la cohérence d'ensemble du dispositif ».</p>	<p>d'élaborer le cadre de référence de l'audit interne dans l'administration de l'État, d'harmoniser la méthodologie de travail des ministères en matière d'audit, par la diffusion de bonnes pratiques et le développement de la méthodologie des audits internes portant sur les fonctions transverses».</p> <p>Certes, le secteur public français, par rapport à l'américain, dispose de CHAI. Une unité chargée de coordonner et d'harmoniser les travaux d'audits internes mais cette dernière ne réalise pas toutes ses missions comme celle de l'examen de la politique d'audit des départements ministériels et la formulation des recommandations et celle de la réalisation des programmes des audits portant sur les projets et les rapports annuels de performance.</p>	
<p><u>Africain: Cas du Maroc</u></p>	<p>L'élaboration en 2008 du Code Marocain de Bonnes Pratiques de Gouvernance d'Etablissements et Entreprises Publics a contribué au développement et à la mise en œuvre du concept de l'audit public. Ainsi,</p>	<p>Aujourd'hui, sur le plan managérial, les établissements publics au Maroc accordent de plus en plus d'importance à l'utilité de la pratique l'audit, et commencent à mettre en place des fonctions ou des départements d'audit au sein de leurs entités et ce pour des objectifs managériaux diverses poussés et qui peuvent toucher : l'amélioration de l'efficacité et de la performance de la gestion</p>	<p>Au niveau du modèle Marocain, l'audit a concerné trois axes:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La gestion des ressources financières: concernant les dépenses, La fiscalité et les dettes • La gestion des ressources humaines: concernant la gestion du personnel, évolution de la carrière.... • La gestion du patrimoine: concernant le parc

Modèle	Historique	Description et stade d'avancement	Retour d'expérience
	<p>différents textes réglementaires ont été mis en place destinés à promouvoir le développement de la pratique de l'audit public.</p> <p>Dans ce sens, le Décret du 20 mars 2013 relatif aux marchés publics rend l'audit obligatoire pour les marchés de l'Etat dont le montant est supérieur à cinq millions de dirhams (soit 470 000 Euros).</p> <p>Le Marco est sur la voie d'instaurer et de mettre en place la pratique de l'audit interne pour le secteur public.</p>	<p>publique, la nécessité de garantir la transparence et la qualité de l'information ainsi que la responsabilisation des décideurs et la volonté d'assurer la bonne gouvernance des administrations concernées.</p> <p>Sur le plan réglementaire, l'ensemble des réformes mises en place sont destinées à généraliser la fonction d'audit au sein de toutes les unités relevant du secteur public marocain : départements ministériels, ordonnateurs, comptable public... etc.</p>	<p>automobile, les biens meubles et immeubles des collectivités.....</p> <p>Ces axes ont été évalués en utilisant plusieurs approches complémentaires:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le recueil des informations nécessaires à la réalisation de la mission • L'entretien direct • L'observation physique des éléments audités • L'analyse rétrospective <p>Cette cellule veillera à la mise en place d'un système de prévention et de gestion des risques en tenant compte le modèle des bonnes pratiques des organisations et départements publics.</p> <p>Cette réforme portée sur l'organisation administrative oblige les organisations et départements publics à mettre en place par conséquent, un système de contrôle interne et de gestion des risques.</p>

PARTIE II – ORGANISATION DE L'AUDIT INTERNE POUR LE SECTEUR PUBLIC TUNISIEN

I- Positionnement de l'Audit Interne au sein de l'administration publique

L'organisation à mettre en place pour l'audit interne au sein de l'administration tunisienne devrait faire l'objet d'une réflexion élargie regroupant les différentes parties prenantes pour élaborer une vision commune qui répandra aux attentes des concernés dont notamment :

- Les structures actuelles de contrôle au sein de l'administration tunisienne;
- Les ministères et établissements publics de l'Etat;
- Les structures chargées de la mise en place de la GBO.

Il sera opportun que cette réflexion tienne compte des éléments suivants :

1- Une structure d'audit interne au sein de chaque ministère : Au sein de chaque ministère, une structure chargée de l'audit interne qui couvrira par sa mission l'ensemble des programmes et projets annuels de performances de la mission. Elle aura à donner à son ministre l'assurance que les dispositifs de contrôle interne sont efficaces et à contribuer à la maîtrise des risques dans la gestion des politiques publiques, apprécier les performances réalisées et lui apporter des conseils pour améliorer ces dispositifs. Egalement, cette structure devrait rendre compte si les objectifs et les budgets alloués aux programmes ont été bien appliqués.

2- Responsable de l'unité Audit Interne : La désignation d'un responsable d'audit interne chargé de l'élaboration et de la réalisation du programme d'audit interne de ministère.

3- Un comité ministériel d'audit interne : Ce comité serait présidé par le ministre qui devrait valider les programmes d'audit interne de son ministère, recevoir le résultat des travaux et appuyer les auditeurs internes dans leurs missions.

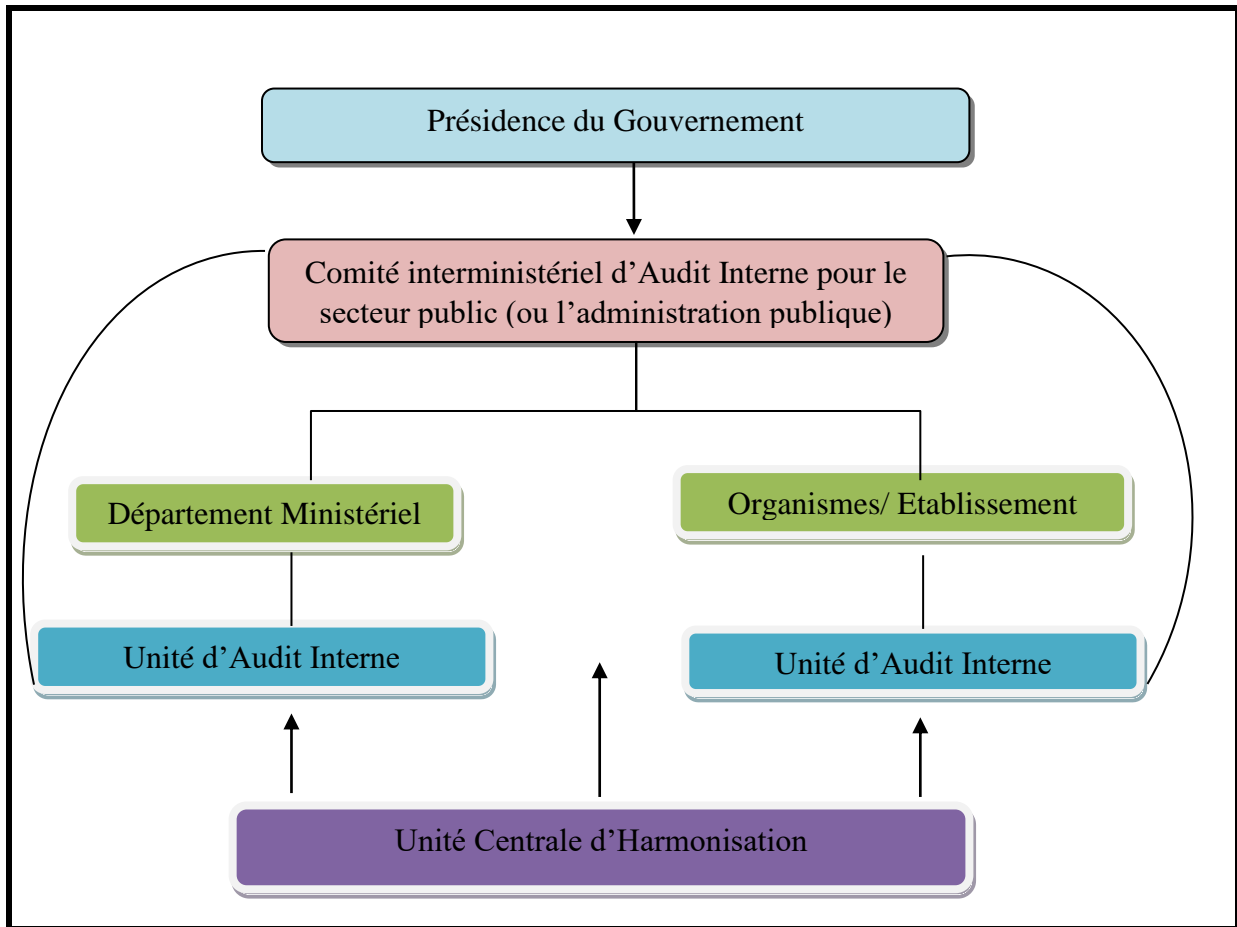
4- Un comité Interministériel (ou Comité National d'Audit Interne ou encore l'Instance Supérieure de l'Audit Interne): Chargé de définir les objectifs généraux du Gouvernement en matière d'audit interne, de structurer et coordonner entre les responsables d'audit interne, les missions ministérielles d'audit interne et les comités ministériels d'audit interne.

Le Comité Interministériel aura à définir le cadre de référence, notamment dans les domaines d'intérêt commun du Gouvernement, les missions menées conjointement par plusieurs ministères (formes d'organisation, enjeux d'indépendance et de positionnement, méthodologie), animer les auditeurs en organisant des groupes de travail et examiner chaque année la politique d'audit des départements ministériels et formuler des recommandations.

Ce comité pourrait compter parmi ses membres, les représentants des missions ministérielles d'audit interne, ceux de la direction générale de la Planification et du Budget et des personnalités indépendantes et qualifiées (Consultants et experts).

Ce Comité devrait être présidé par un membre de plus haut niveau de décision au niveau Gouvernement (Chef du Gouvernement ou toute autre personne auxquelles il lui confère la

mission). Au cas où ce comité sera une instance indépendante, elle pourra être présidée par l'un de ces membres.



II- Profil de l'auditeur interne :

L'audit interne considéré comme une unité en relation avec l'ensemble des autres structures du ministère ou du programme. La nature des travaux qu'il mène et la diversité du champ d'intervention exigent des connaissances étendues dans tous les domaines d'activité de la mission et notamment ses programmes, son Projet Annuel de Performances « PAP », ses activités.

Pour cela, l'auditeur interne doit maîtriser les outils de gestion de management et d'audit. Ces connaissances académiques et pratiques de l'audit interne, doivent être appuyées d'un savoir des activités opérationnelles et techniques de la structure et de son organisation.

Il en découle que l'auditeur interne doit avoir un haut niveau d'instruction lui permettant de maîtriser les outils de l'audit et une connaissance approfondie des activités et particularités de la structure dans tous ses aspects.

III- Structure de l'équipe d'audit :

En pratique, les travaux d'audit interne devront être menés par plusieurs intervenants ayant des qualifications et des profils qui se complètent. Ces intervenants devront avoir une organisation hiérarchique qui comprend au moins trois niveaux de décision :

3.1- Le Directeur de mission :

Le directeur de mission, premier responsable de son exécution, est chargé de mettre en place les mesures assurant la conduite de la mission et d'asseoir un esprit de collaboration au sein des structures auditées afin qu'elles participent activement à la mission d'audit. Dans le cadre de ses attributions, le directeur de mission est chargé notamment d'établir tous les préalables au commencement de la mission (information des auditées, signature des ordres de mission, approbation du planning de la mission, établir les notes d'orientation de la mission). Il désigne également le chef de mission et l'équipe intervenante. En outre, il fixe les orientations de la mission et dirige les réunions de discussion des rapports de mission avec les responsables des structures auditées.

3.2- Le Chef de mission de l'audit interne:

Le Chef de mission est chargé de la coordination entre les différents intervenants (directeur de mission, assistants, audités) et assure la supervision technique des travaux. Il est tenu de préparer les ordres de mission, le plan et le planning d'intervention et les programmes de travail. Aussi, il est chargé de superviser les membres de l'équipe tout au long de la mission et les assister à résoudre les problèmes techniques rencontrés. Il sera également chargé de rédiger les rapports de mission et les soumettre au directeur de mission pour examen et approbation.

3.3- L'Auditeur assistant :

Dans une mission d'audit interne, les assistants sont chargés de réaliser les travaux d'audit nécessités par la mission conformément au plan d'action fixé par le supérieur hiérarchique et aux programmes de travail. Ils sont tenus d'appliquer les programmes de travail et les notes d'orientation fixées, de réaliser des entretiens, collecter les informations, les documents et les justificatifs, d'identifier et analyser les informations collectées en vue d'identifier les anomalies et faiblesses et conclure sur les recommandations;

IV- Conditions tenant aux auditeurs:

1-L'indépendance : C'est une condition qui permet à l'auditeur interne de porter un jugement libre sans idées préconçues. Elle suppose :

- **La position dans l'organisation :** la fonction d'audit interne est rattachée au Top management. Elle doit bénéficier de son soutien afin d'obtenir la coopération des audités et d'exercer son activité sans entrave.
- **L'objectivité :** c'est l'indépendance d'esprit lors de l'exercice de leurs travaux. Elle nécessite que les auditeurs internes exécutent leur mission d'audit avec la conscience d'apporter des conclusions honnêtes et sans compromis à leurs travaux.

2- Compétence professionnelle : L'équipe d'audit doit :

- Posséder collectivement les connaissances, aptitudes et compétences nécessaires pour mener correctement les travaux d'audit ;
- Entretenir et développer ses compétences techniques par la formation continue ;
- Respecter le code de déontologie de la profession ;
- Disposer de bonnes qualités relationnelles et savoir communiquer efficacement ;

- Faire preuve de conscience professionnelle dans l'exercice de ses fonctions.

Le responsable de la fonction d'audit interne doit assurer une bonne supervision des missions d'audit.

Pour la réalisation de certaines missions spécifiques, l'auditeur interne peut faire appel et d'une manière ponctuelle à des compétences internes ou à des experts spécialistes externes, sur la base de contrats limités et précis dans son étendue et sa durée.

3- La confidentialité : Les auditeurs internes sont tenus d'observer la confidentialité et de respecter les règles d'éthique relatives au secret professionnel. Ils doivent s'abstenir de communiquer ou de divulguer aucune information à toute personne étrangère à la mission qu'ils mènent.

4- Coopération avec certains intervenants externes: Les Auditeurs Internes coordonnent leurs travaux avec les Auditeurs Externes, Cour des comptes, Contrôleur d'Etat, Contrôle Général des Finances, Cabinets d'organisation.

Une collaboration étroite est à instaurer entre l'audit interne et les structures de contrôle externe et ce à travers l'harmonisation des plans de travail et échange de dossiers et rapports afin que toutes les activités et fonctions soient auditées sans redondance.

5- Responsabilité et autorité des Auditeurs Internes: Les Auditeurs Internes ne donnent jamais des instructions. Ils n'ont sur les activités qu'ils contrôlent ni responsabilité directe ni autorité.

Les contrôles et les opinions des Auditeurs Internes ne sauraient décharger les responsables et agents des unités auditées des responsabilités qui leur sont assignées.

6- Gestion appropriée du service d'Audit Interne: Le responsable d'audit interne doit diriger et gérer son équipe de façon appropriée, pour cela, il doit :

- Planifier : le processus de planification comprend la définition des objectifs de la section d'audit interne, le programme annuel d'audit, les prévisions d'effectifs et de budgets financiers ;
- Etablir des plans de recrutement et de développement des ressources humaines de la fonction d'audit interne ;
- Coordonner les efforts de l'audit interne et de l'audit externe afin d'éviter les redondances et le double emploi au niveau des fonctions auditées ;
- Etablir et mettre en œuvre un plan de Contrôle Qualité pour évaluer les activités la fonction.

V-Composition de l'équipe d'audit interne :

L'équipe d'audit interne doit être dotée de membres qui maîtrisent les deux aspects suivants :

- Le métier d'audit interne par sa démarche, ses outils, ses objectifs,.....
- Le processus opérationnel et techniques des structures à auditer.

L'approche d'audit basée sur le travail d'équipe pourrait être une réponse à cette question dans la mesure où ces équipes se composent de connaisseurs du métier d'audit et le processus opérationnel du ministère ou de la structure.

Les structures de contrôle actuel de l'Etat peuvent alimenter les équipes d'audit interne par des spécialistes dans les techniques de contrôle et de l'audit. A cela, devrait s'ajouter le recrutement de personnes maîtrisant les processus opérationnels des ministères. Ces profils sont souvent des personnes ayant fait un passage diversifié au sein de ces ministères.

L'équipe d'audit pourrait, en cas de nécessité, être renforcée par des profils d'audit interne d'entreprises publiques opérant sous la tutelle de ce ministère ou carrément de personnes provenant du secteur privé ayant passé une longue expérience dans l'audit opérationnel et financiers.

Tout cela sans oublier l'importance de la formation de ces compétences. Les auditeurs, pour se voir confier des missions d'audit interne doivent non seulement justifier des formations initiales ad hoc leur conférant cette qualification, mais aussi d'assurer le maintien de cette compétence par des compléments réguliers de formations certifiantes. Ce parcours d'excellence constitue un investissement de ressources humaines lourd dans le contexte actuel de réduction du personnel.

PARTIE III – STRATÉGIE DE MISE EN PLACE DE L'AUDIT INTERNE DANS LE SECTEUR PUBLIC TUNISIEN

La modernisation de l'État, l'amélioration et l'allègement des procédures administratives, la recherche de l'efficacité dans la gestion des finances publiques, l'assouplissement des procédures de contrôle préalable et la bonne gouvernance Toutes sont des raisons qui motivent l'adoption d'audit interne dans le secteur public. Egalement, l'instauration des contrôles après réalisation contribue à réduire la bureaucratie dans l'administration et accélérer la prise de décision. Il existe une série de facteurs qui motivent l'insertion. En effet l'audit interne contribue à :

La Bonne Gouvernance du secteur public : L'audit interne aura à évaluer les processus de gouvernement et de bonne gouvernance, et de formuler des recommandations appropriées en vue de son amélioration. Aussi, l'audit interne doit évaluer si la bonne gouvernance des systèmes d'information de l'organisation soutient sa stratégie et ses objectifs.

Evaluer et actualiser les processus de travail : L'audit interne doit permettre de prendre conscience de temps à autre des changements de l'environnement, l'obsolescence de pratiques de travail et des besoins de mise à jour.

L'audit interne doit détecter les pistes de progrès qui permettront à l'audit d'être toujours en prise directe avec son environnement et de répondre aux attentes de ce dernier avec le maximum d'efficacité et d'efficience.

Création de la valeur : L'audit interne apporte de la valeur ajoutée à l'organisation (ainsi qu'à ses parties prenantes) lorsqu'il fournit une assurance objective et pertinente et qu'il contribue à l'efficacité ainsi qu'à l'efficacité des processus de gestion, de management des risques et de contrôle interne.

I- Préalable à la mise en place de l'audit interne :

La mise en place de l'audit interne dans le secteur public nécessite l'étude des trois axes suivants :

- Le cadre réglementaire de l'audit interne dans le secteur public ;
- Etude de l'organisation de l'audit interne au sein des ministères et autres structures ;
- Moyens humains à mettre en place ;
- Moyens matériels et financiers nécessaires pour l'activité.

1-Le cadre réglementaire de l'audit interne dans le secteur public : Il serait nécessaire de prévoir l'ensemble des textes qui se rapportent à l'audit interne. Ces textes permettront à donner une légitimité à l'audit interne au sein des structures publiques, à décrire l'organisation de l'audit interne et à annoncer les outils avec lesquelles l'audit réalisera ses missions.

2- Etude de l'organisation de l'audit interne au sein des ministères et autres structures: Réfléchir sur l'organisation et le rattachement hiérarchique des structures de l'audit interne gageraient à être une préalable au lancement de l'activité de l'audit interne dans le secteur public.

3- Moyens humains à mettre en place : Une fois le cadre organisationnel de l'audit interne est établi, il convient de réfléchir sur les profils nécessaires pour cette activité. Un plan de recrutement avec grille de profils seront d'un grand apport.

4- Moyens matériels et financiers à allouer à l'activité : Le lancement de l'audit interne devrait être accompagné par l'établissement des outils et moyens de travail allant de la documentation d'audit interne comme les normes internationales d'audit interne, la charte d'audit interne, le manuel d'audit interne et aux autres moyens matériels comme les outils informatiques et l'accès aux données et au reporting.

Aussi, la mise en œuvre de l'audit interne devra prendre en considération les clés de succès ainsi que les risques et limites qui peuvent entachés cette action :

II- Facteurs favorisant le succès de la mise en œuvre de l'Audit interne :

1-Compétence des auditeurs internes : elle représente un élément clé de l'efficacité de l'audit interne. La compétence de l'auditeur interne constitue l'identifiant comme étant la principale variable qui contribue à l'efficacité de l'audit interne.

2- Volonté politique: C'est une orientation qui doit être fortement appuyée par le pouvoir public. En effet, le support du top management (Présidence du gouvernement, chefs de mission, les responsables de programme) est le facteur le plus déterminant de l'efficacité de

l'audit interne. Le soutien du top management peut modifier la perception négative accordée à l'audit interne avec la mise en œuvre des recommandations d'audit, la procuration des ressources nécessaires en termes de budget et de personnel pour réaliser la mission d'audit, ce qui favorisera la contribution positive et potentielle de l'audit interne à l'amélioration de la qualité du travail d'audit (rapports).

3- Indépendance et l'objectivité des auditeurs internes : elle traduit l'efficacité de l'audit interne. Les normes de l'IIA traitent ce principe et stipulent que l'audit interne doit être indépendant et les auditeurs internes doivent effectuer leurs travaux avec objectivité. Egalement, l'audit interne doit être perçu comme indépendant du management et des autres parties prenantes.

4- Collaboration entre auditeurs internes et externes: elle peut se manifester à travers des échanges de documents tels que la cartographie des risques et la communication des documents d'audit. Cette collaboration permettra de fournir un travail d'audit de qualité et accroître l'efficacité de la fonction d'audit interne tout en évitant un sur contrôle. L'absence de coopération entre les auditeurs internes et externes est souvent identifiée comme un facteur entravant la qualité des deux types d'audit.

5 -Prévoir des ressources allouées aux systèmes d'information et à l'analyse des données: En matière d'analyse de données et d'outils d'audit automatisés, il est indispensable de doter les structures d'audit interne des moyens nécessaires en cette matière. Les auditeurs internes du secteur public devraient faire recours aux moyens informatiques se rapportant à l'analyse de données notamment pour la surveillance des risques ou des dispositifs de contrôle.

6 -Fidélisation des compétences : Des contraintes pourront affecter la capacité des services d'audit interne du secteur public à attirer et fidéliser les talents, notamment dans des domaines techniques.

7- Capacité de convaincre l'audité par le travail d'audit interne et l'approbation et l'application des recommandations par les entités auditées constituent l'un des critères de mesure de l'efficacité de l'audit interne selon plusieurs auteurs.

III- Risques et difficultés pouvant atteindre l'efficacité de l'audit interne :

1- Exploitation des résultats : L'un des principaux défis de l'audit interne dans le secteur public portera sur l'exploitation des résultats. La prise de décision au vu des résultats de l'audit interne pose un risque sur l'exploitation sur le long terme des résultats des audits. A cet effet, l'audit interne doit d'abord disposer d'un soutien hiérarchique sans faille pour se faire accepter par les résultats et entreprendre les actions.

2- Excès de contrôle : La mission d'audit doit éviter l'excès de contrôle. Elle doit être cadrée et programmée de manière à être proportionnée aux enjeux et ciblées sur les risques potentiels. L'audit interne ne doit pas alourdir les procédures de contrôle au sein de l'administration. Au contraire, il doit cibler directement les risques majeurs et les objectifs attendus de la mission tout en évitant le sur contrôle des activités et alourdir le fonctionnement de l'administration.

3- Maîtrise du métier de l'organisation : La structure d'audit interne doit disposer de personnels formés aussi bien sur les techniques d'audit que sur le métier de l'organisation auditée avec une connaissance suffisante des procédures de travail qui lui sont dédiées.

4- Risque individualiste : Du fait de la nature de leur activité, les auditeurs internes sont des experts indépendants et se répartissent, souvent en équipe. A même d'éviter le cloisonnement des groupes, il est important de procéder à la rotation de l'effectif et au changement des membres des équipes. Ceci permettra d'éviter le cloisonnement entre les groupes et renforcera l'échange de l'expérience et des acquis.

5- Conformité aux normes de l'IIA et de l'ISPPIA (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing), représente un outil de mesure de l'efficacité de la fonction de l'audit interne, mais il est critiqué du fait qu'il est entièrement concentrée sur l'exécution des procédures; il ne prend pas en compte les attentes et les résultats en termes de besoins des principales parties prenantes.

6- Coût de réalisation des missions d'audit interne est un aspect de mesure de l'efficacité qui est démontré par peu d'études, ce qui est justifié par la difficulté de collecter des données fiables sur les coûts d'audit interne.

Annexe 1 : Canevas de la charte d'audit

- 1- Objet de la charte
- 2- Domaine d'application de la charte
- 3- Rôle et responsabilités de l'audit interne ;
- 4- Périmètre de l'audit interne
- 5- Contenu de la charte :
 - 3.1. Définition de l'Audit Interne
 - 3.2. Objectifs de l'Audit Interne
 - 3.3. Attributions / Missions de l'Audit Interne
 - 3.5. Organisation des travaux d'Audit
 - 3.6. Plan ou programme d'audit
 - 3.7. Ordre de mission
 - 3.8. Déroulement des missions d'audit
 - 3.9. Rapport annuel d'activité
- 6- Responsabilités de l'Auditeur Interne
- 7- Pouvoir de l'Auditeur Interne
- 8- Le rattachement hiérarchique et l'organisation de l'audit interne
 - 6.1. Liaisons internes
 - Liaison hiérarchique
 - Liaison avec les instances supérieures d'audit ;
 - Liaison avec les autres structures d'audit du ministère
 - Liaison fonctionnelle
 - 6.2. Liaisons externes
- 9- Rapports de l'Auditeur Interne

Annexe 2 : Principaux éléments du manuel d'audit interne

1 – PREPARATION ET PLANIFICATION DE LA MISSION

Cette partie comprend la présentation des outils suivants :

Demande de communication des suggestions et collecte des suggestions d'audit

Elaboration de la grille des orientations prioritaires

Programme annuel d'audit

2 – REALISATION DE LA MISSION D'AUDIT

Lancement d'une mission d'audit :

Ordre de mission,

Plan d'approche,

Tableau des forces et faiblesses apparentes

Exécution de la mission d'audit

Réunion de début de mission

Rapport d'orientation

Budget, allocation et planning

Programme de travail

Exécution des travaux

Suivi de l'avancement des travaux

Feuille de couverture et Feuille de révélation et d'analyse de problème

3 – ACHEVEMENT DE LA MISSION

Le reporting – Ossature du rapport

Rapport d'audit interne définitif

Suivi des recommandations

Evaluation des actions

Bilan final et le rapport d'activité annuel