

Définition de l'audit interne

Les collectivités territoriales sont régies par l'article 72 de la Constitution française qui dispose que « *Les collectivités territoriales de la République sont les communes, les départements, les régions, les collectivités à statut particulier et les collectivités d'outre-mer régies par l'article 74. Toute autre collectivité territoriale est créée par la loi, le cas échéant en lieu et place d'une ou de plusieurs collectivités mentionnées au présent alinéa. Les collectivités territoriales ont vocation à prendre les décisions pour l'ensemble des compétences qui peuvent le mieux être mises en œuvre à leur échelon. Dans les conditions prévues par la loi, ces collectivités s'administrent librement par des conseils élus et disposent d'un pouvoir réglementaire pour l'exercice de leurs compétences. [...] Aucune collectivité territoriale ne peut exercer une tutelle sur une autre. Cependant, lorsque l'exercice d'une compétence nécessite le concours de plusieurs collectivités territoriales, la loi peut autoriser l'une d'entre elles ou un de leurs groupements à organiser les modalités de leur action commune. Dans les collectivités territoriales de la République, le représentant de l'État, représentant de chacun des membres du Gouvernement, a la charge des intérêts nationaux, du contrôle administratif et du respect des lois.* »

Dans cet ouvrage a été fait le choix d'élargir la notion de collectivités territoriales proposée dans la Constitution française aux structures intercommunales, car 35 303 communes sont regroupées dans l'un des 2 581 établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) à fiscalité propre. Ces établissements publics de coopération intercommunale se répartissent au 1^{er} janvier 2012, d'après la Direction générale des collectivités locales¹ en 5 catégories :

1. DGCL, *Bilan statistique des EPCI à fiscalité propre au 1^{er} janvier 2012*, site de la DGCL www.dgcl.interieur.gouv.fr, février 2012.

- 1 métropole
- 15 communautés urbaines
- 202 communautés d'agglomération
- 2 358 communautés de commune
- 5 syndicats d'agglomération nouvelle.

Ces structures intercommunales constituent autant de services qui peuvent être concernés par la mise en place d'audit interne : elles assurent pour le compte des communes une partie de leurs missions, de façon mutualisée. Ne pas en parler serait passer à côté d'un potentiel important de services publics locaux. C'est pourquoi j'ai fait le choix de les intégrer dans une conception large de la notion de collectivités territoriales, en allant au-delà de la liste énumérée à l'article 72 de la Constitution française.

Pour parler d'audit interne des collectivités territoriales, il est nécessaire de définir ce qu'est l'audit interne. Il existe une définition de référence qui est celle adoptée par l'Institut français de l'audit et du contrôle internes, IFACI. Cependant, elle semble plus adaptée à la pratique de l'audit interne dans le secteur privé qu'à celle des collectivités territoriales. C'est pourquoi le Groupe professionnel « Collectivités territoriales » de l'IFACI a proposé une définition plus proche de ce secteur.

Enfin, ce premier chapitre sera aussi l'occasion de définir ce que l'audit interne n'est pas. Il est trop souvent confondu avec le contrôle interne, le contrôle de gestion ou encore l'évaluation des politiques publiques. Nous verrons quels sont les points communs et les points de divergence.

I. L'audit interne selon la définition de l'IFACI

La définition internationale de l'audit interne adoptée par le Conseil d'administration de l'IFACI du 21 mars 2000 est la suivante :

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

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

Or, cette définition, dans son vocabulaire, est plus adaptée au secteur privé : on y parle de gouvernement d'entreprise. C'est pourquoi cette définition a été retravaillée par le Groupe professionnel « Collectivités territoriales » de l'IFACI, pour aboutir en 2011 à une définition mieux adaptée aux collectivités territoriales :

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui contribue à donner à une collectivité territoriale une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations et lui apporte ses conseils pour améliorer son fonctionnement. Il contribue à lui apporter de la valeur ajoutée. Il aide cette collectivité à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. »

Cette définition permet aux collectivités de mieux communiquer sur le rôle de l'audit, avec un vocabulaire adapté à la culture publique locale, sans toutefois trahir le fond de la définition.

Au travers de cette définition, certains mots clés ressortent très fortement, et constituent le cœur de l'exercice des missions d'audit interne :

Activité indépendante et objective : L'auditeur va devoir démontrer, par son professionnalisme, son indépendance et son objectivité, même s'il est interne à l'organisation. Pour ne pas porter atteinte à ces deux principes, plusieurs dimensions seront à surveiller telles que les éventuels conflits d'intérêts, les limitations du champ des audits ou encore les restrictions d'accès aux sources d'informations (personnes, documents, installations...).

Valeur ajoutée : Cette notion forte de valeur ajoutée doit être traduite pour le secteur public local, sous la forme du meilleur service public assuré ou moindre coût. Elle ne correspond pas à la notion de calcul économique, comme on peut l'entendre dans une entreprise. Cette notion de valeur ajoutée introduit le thème de la recherche de la performance dans la conduite des missions d'audit interne, dans le secteur public.

Approche systématique et méthodique : L'audit interne est un métier qui nécessite de la rigueur et de la méthode dans la conduite des missions. Cependant, l'approche systématique renvoie également à la notion de système et à la nécessité d'avoir un large champ d'action intégré dans l'organisation concernée.

Management des risques : La notion de risque est très présente dans le métier d'audit interne. Nous verrons au cours de cet ouvrage comment l'intégrer dans la

conduite des missions. Le risque correspond à un événement qui est susceptible d'empêcher la réalisation d'un objectif opérationnel, de conformité ou financier. Le champ des risques ne se limite pas à la seule dimension comptable et financière ; il peut s'étendre au domaine juridique et à l'image de la collectivité. Mais au-delà, le management des risques renvoie au processus de management des risques mis en place par une collectivité ainsi qu'à la façon dont il s'articule avec les deux autres processus de la définition de l'audit interne, à savoir le contrôle interne et la gouvernance.

Derrière la définition d'ensemble se cachent aussi des audits différents : on peut distinguer deux grands types d'audit que sont les audits de conformité ou régularité, et les audits de performance.

Audit de conformité ou régularité : Il s'agit de missions où le service d'audit interne est chargé de s'assurer du respect de l'application de textes normatifs, découlant d'exigences externes ou internes. Dans ce cas, l'audit s'apparente beaucoup plus à une mission de contrôle ou vérification.

Audit de performance : Lorsque l'auditeur réalise une mission centrée sur la recherche de l'efficacité ou l'efficience du service public, au travers de l'audit de l'un de ses services ou de ses processus, son travail s'apparente plus à de l'évaluation ; ce qui lui donne la possibilité de remettre en cause les pratiques existantes, érigées en normes internes, pour en proposer des nouvelles, plus conformes à l'objectif fixé. Ces types d'audit conviennent bien aux missions organisationnelles ou de management.

Enfin, parler d'audit interne dans les collectivités territoriales nécessite de poser la question du périmètre des missions. Celui-ci peut être restreint, en ne portant que sur les services de la collectivité, ou plus large, en incluant les organismes dits satellites, liés par convention ou subvention.

Au vu de cette définition, de ses points clés, et de ses typologies d'audit différentes se pose la question de l'intérêt de l'audit interne pour les collectivités territoriales.

II. Pourquoi l'audit interne dans les collectivités territoriales ?

S'il y a bien un secteur d'activité où l'audit devrait naturellement avoir sa place, c'est le secteur public en général : les administrations centrales et locales fonctionnent avec de l'argent public, exercent des missions de service public ; s'assurer qu'elles le font de manière efficiente et sécurisante semble naturellement légitime.

D'ailleurs, la justification de l'existence de l'audit interne dans les collectivités territoriales a été très bien démontrée dans le cadre des activités du Conseil de l'Europe.

En 2007, le Comité directeur sur la démocratie régionale et locale a publié les résultats d'une étude à l'échelle européenne, sur l'audit interne dans les régions et les municipalités d'Europe. Déjà en 1999, ce même comité avait été à l'initiative d'une recommandation du Comité des ministres à l'égard des États membres, les incitant à promouvoir le contrôle interne. Cette recommandation avait été mise en perspective du principe énoncé par la Charte européenne de l'autonomie locale selon lequel « *l'exercice des responsabilités publiques doit, de façon générale, incomber de préférence aux autorités les plus proches des citoyens.* »

En vertu du principe de subsidiarité, et étant donné l'importance des responsabilités et des budgets qui reviennent aux échelons locaux, ce comité recommande donc un renforcement des mécanismes de contrôle interne. Cependant, au-delà de ces mécanismes, c'est l'analyse régulière de ces mécanismes qui doit permettre d'attester de la fiabilité et de l'efficacité de ces dispositifs de contrôle interne, d'où le rôle de l'audit interne.

Cette étude est riche d'enseignements car elle met en relief l'existence au sein de dix pays de l'Union européenne d'une réglementation spécifique sur la mise en place d'audit interne dans les régions ou les municipalités, réglementation qui n'existe pas en France. Sont cités l'Espagne, la Finlande, la Grande-Bretagne, les Pays-Bas, la Hongrie, la Lituanie, la Pologne, la Slovénie, la Slovaquie et la République tchèque.

À titre d'exemple, en Slovénie, le rapport indique que l'audit interne est obligatoire de par la loi, mais pour les municipalités de moins de 5000 habitants, des aménagements peuvent être faits. En Grande-Bretagne, il existe un *Code of Practice for Internal Audit in Local Government* qui doit être appliqué par les administrations locales. En Hongrie, c'est un décret sur l'audit interne des organisations publiques datant de 2003 qui est en vigueur.

Le Comité directeur insiste sur le fait que le cadre de la nouvelle gestion publique impose de développer l'audit interne, afin que les gestionnaires puissent disposer en temps réel d'une évaluation de leurs processus :

« Ces collectivités ont besoin, non pas seulement pour leurs budgets et leurs comptes, mais pour toutes leurs activités, d'un contrôle interne développé, constitué de procédures et de processus clairement définis et validés. C'est donc l'ensemble de ces dispositifs de contrôle interne, et non plus seulement ceux qui traitent des comptes, qui doivent être régulièrement audités, dans l'intérêt de la collectivité, bien sûr, mais surtout dans l'intérêt de la population qui est l'utilisatrice des services rendus et le financeur de ces mêmes services par ses impôts ou par l'acquittement des tarifs¹. »

Au travers de cet extrait, la nécessité de mettre en place des outils d'évaluation du contrôle interne ressort parfaitement, et le champ est élargi au-delà des domaines purement budgétaires et financiers, à l'ensemble des activités des collectivités territoriales. Ce sont les outils de la gestion publique territoriale qui doivent être mis en place, et l'audit interne en fait partie.

S'il fallait désormais lister les conditions de mise en œuvre de l'audit interne dans les collectivités, (la démonstration de son utilité n'étant plus à faire), il suffit de reprendre les recommandations du Comité directeur sur la démocratie régionale et locale, en conclusion de son rapport de 2007 :

CONSEIL DE L'EUROPE –
COMITÉ DIRECTEUR SUR LA DÉMOCRATIE RÉGIONALE ET LOCALE
RAPPORT SUR L'AUDIT INTERNE AUX NIVEAUX LOCAL ET RÉGIONAL –
EXTRAIT DES RECOMMANDATIONS

Considérant que l'efficacité du contrôle interne, surtout si ce dernier est étendu aux procédures et processus visant à assurer l'efficience et l'efficacité de la gestion et de l'utilisation des ressources, implique qu'il soit audité de façon permanente au service du management de la collectivité territoriale ;

Considérant que si cette mission d'audit peut entrer dans les compétences de l'auditeur externe, l'auditeur externe n'est pas au service des gestionnaires de la collectivité territoriale ;

1. Conseil de l'Europe, Comité directeur sur la démocratie régionale et locale, « Audit interne aux niveaux Local et Régional », 2007, p. 38.

Recommander aux États de promouvoir, par les voies les mieux appropriées au contexte national et local de chacun, l'instauration de l'audit interne dans les collectivités territoriales, compte tenu de l'importance de leurs budgets et de leur personnel ;

Recommander que l'audit interne :

- exerce ses missions non seulement dans le domaine de la conformité budgétaire et comptable, mais également dans les autres domaines de la gestion territoriale,
- reçoive la mission d'examiner l'organisation interne de la collectivité et son système de gouvernance,
- reçoive la mission d'examiner les procédures et les processus relatifs à la performance de la gestion, compte tenu des objectifs fixés et des résultats attendus par l'assemblée délibérante de la collectivité ;

Recommander que cet audit interne soit établi en référence aux normes internationales généralement admises, par exemple à celles de l'Institut des Auditeurs Internes (IIA), notamment en ce qui concerne :

- l'adoption d'une charte d'audit définissant la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne ;
- les conditions de l'indépendance de l'audit interne ;
- la compétence et la formation des auditeurs internes ;
- l'évaluation périodique du service d'audit interne par une instance externe qualifiée ;
- la planification, les objectifs, le champ, les ressources et le programme de travail des missions ;
- la communication et la diffusion des résultats des missions ;
- la surveillance des suites réservées aux résultats des missions.

Recommander aux États de favoriser l'implantation de l'audit interne, en mettant en place ou en favorisant la mise en place d'instances professionnelles spécifiques auprès desquelles ces collectivités, notamment les plus modestes, pourraient trouver l'aide et le soutien nécessaires notamment pour :

- élaborer leur charte d'audit ;
- mettre au point les codes et procédures nécessaires ;
- assurer la formation initiale et la formation continue des auditeurs internes ;
- évaluer leur service d'audit ;

Recommander une collaboration étroite de l'audit interne avec l'audit externe dans le respect des prérogatives et des compétences de chacun.

Ces recommandations synthétisent parfaitement le message que je souhaite faire passer dans cet ouvrage (message qui sera distillé chapitre après chapitre), et ma pratique de l'audit interne dans les collectivités territoriales me renforce dans l'idée que ces recommandations sont très pragmatiques et toutes applicables en France.

En conclusion, le rapport posait aussi la question de la déclinaison des normes internationales d'audit interne au secteur particulier des collectivités territoriales. Quelques années après, la France l'a fait au travers de l'IFACI comme évoqué au paragraphe précédent.

L'intérêt de mettre en place une fonction d'audit interne dans les collectivités françaises n'est plus à démontrer, et il devrait même devenir une nécessité. L'environnement économique et financier actuel dans lequel elles évoluent doit pousser les collectivités à se structurer et à se doter d'outils de maîtrise des risques et d'optimisation de leur fonctionnement.

Dans son rapport public annuel pour l'année 2012, la Cour des comptes insiste sur des orientations à prendre en matière de finances publiques. Lors de son discours de présentation du rapport à la presse, le Premier président de la Cour des comptes, Didier Migaud a rappelé quatre principes fondamentaux :

*« Le premier est qu'il faut que notre pays s'éloigne aussi rapidement que possible de la zone dangereuse dans laquelle il est entré, en raison de son niveau d'endettement ;
Le deuxième est qu'il importe d'assurer la crédibilité des engagements de la France en matière de finances publiques, ce qui suppose de préciser le plus possible les modalités retenues pour les tenir ;
Le troisième est que les déficits récurrents de nos régimes de protection sociale, sans équivalent dans les autres pays d'Europe, sont des anomalies et doivent être éliminés ;
Enfin, le dernier est que l'effort de redressement doit concerner toutes les entités publiques – État, sécurité sociale, collectivités territoriales – et à la fois les dépenses et les recettes, mais davantage les dépenses que les recettes, en raison du niveau déjà atteint par les prélèvements obligatoires de notre pays. »*

Les collectivités territoriales font partie des acteurs publics à qui on demande un effort pour le redressement des finances publiques, et particulièrement du côté de la maîtrise des dépenses.

À cet effet, le rapport pointe pour les collectivités une nécessité de contraindre les augmentations en matière de dépenses de personnel en s'engageant sur la voie d'une meilleure gestion prévisionnelle des ressources humaines. Dans