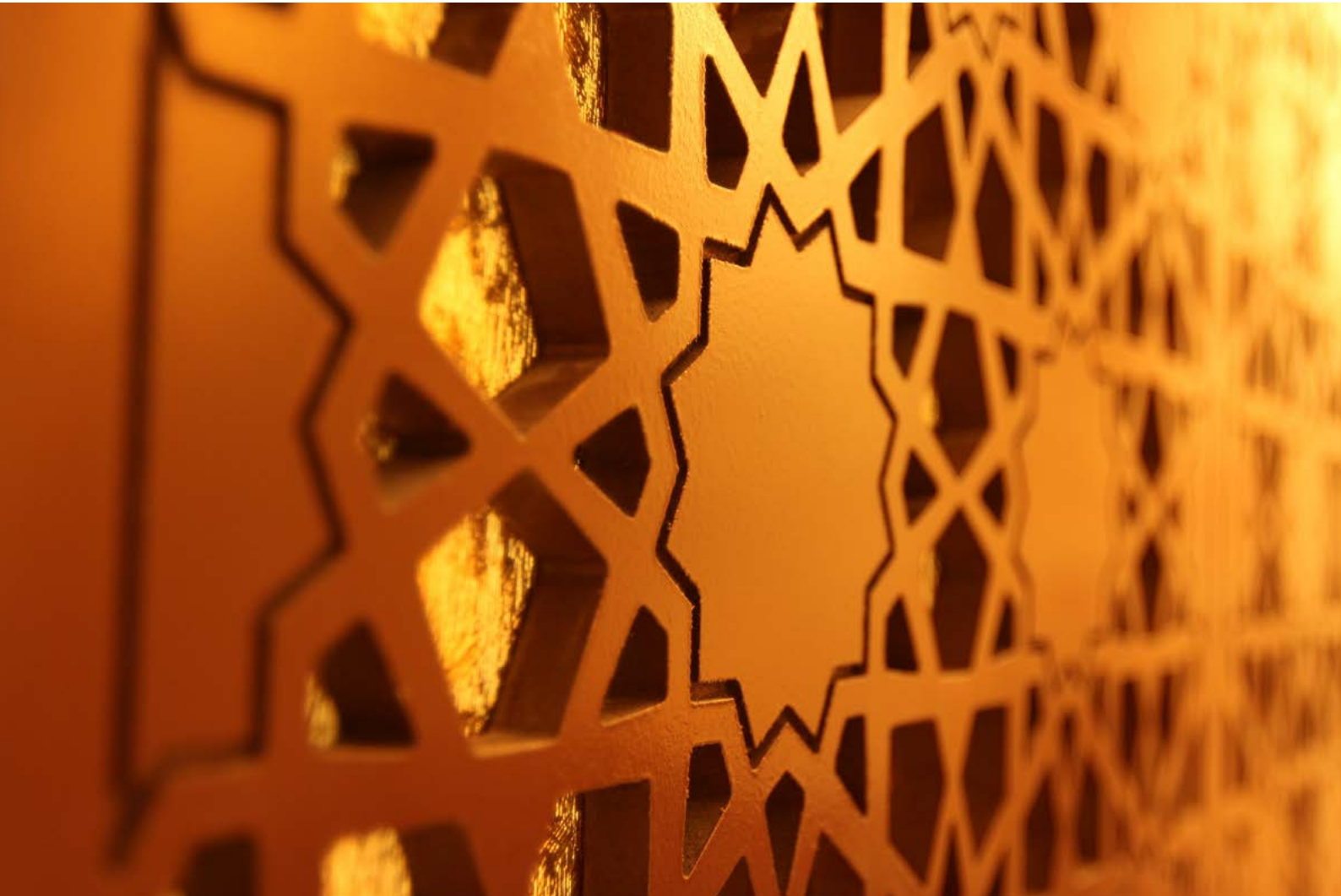




Examens de l'OCDE sur la gouvernance publique

Contrôle interne et gestion des risques pour l'intégrité publique au Moyen-Orient et en Afrique du Nord



Contrôle interne et gestion des risques pour l'intégrité publique au Moyen-Orient et en Afrique du Nord

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les interprétations exprimées ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Crédits photo : Couverture © Shutterstock / Wasim Al Nahlawi

© OCDE 2019

La copie, le téléchargement ou l'impression du contenu OCDE pour une utilisation personnelle sont autorisés. Il est possible d'inclure des extraits de publications, de bases de données et de produits multimédia de l'OCDE dans des documents, présentations, blogs, sites internet et matériel pédagogique, sous réserve de faire mention de la source et du copyright. Toute demande en vue d'un usage public ou commercial ou concernant les droits de traduction devra être adressée à rights@oecd.org. Toute demande d'autorisation de photocopier une partie de ce contenu à des fins publiques ou commerciales devra être soumise au Copyright Clearance Center (CCC), info@copyright.com, ou au Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), contact@cfcopies.com.

Avant-propos

Un grand nombre d'économies du Moyen-Orient et de l'Afrique du Nord (MENA) ont redoublé d'efforts pour combattre la corruption, protéger leur intégrité et mettre sur pieds des institutions gouvernementales transparentes et efficaces. La corruption peut miner les réformes de gouvernance et la renommée gouvernementale, et peut dissuader les entreprises de faire des affaires dans la région. Au cours de cette dernière décennie, ces pays ont fait des progrès dans la lutte contre la corruption en réalisant des réformes constitutionnelles, législatives et institutionnelles impulsées par la ratification de la Convention des Nations Unies contre la corruption et les révoltes de 2011, communément appelés « Printemps arabe ». Cependant, il reste beaucoup à faire pour renforcer l'intégrité publique et combattre la corruption dans le MENA.

Le travail de l'OCDE dans la région et dans le monde reflète le besoin d'efforts soutenus pour renforcer l'intégrité dans l'ensemble du gouvernement. Ces efforts incluent le développement de mesures pratiques pour gérer de façon proactive les risques de corruption, en renforçant les protections légales, en améliorant les contrôles dans les domaines de politiques à haut risque comme l'approvisionnement et en renforçant la responsabilisation des différents acteurs comme les entités d'audit et les organismes anticorruptions. Plus particulièrement, l'OCDE a identifié des systèmes de contrôle internes dotés de fonctions de gestion du risque et d'audit interne indépendant robustes qui constituent les composantes essentielles d'un gouvernement transparent et responsable. Ces systèmes de contrôle interne permettent de garantir des rapports financiers fiables, la conformité avec les lois, la réglementation et les politiques, mais aussi des opérations gouvernementales économiques, efficaces et productives. Ils sont la fondation d'un secteur public de qualité et l'un des meilleurs leviers pour restaurer la confiance envers les institutions gouvernementales. Les composantes, fonctions et procédures des systèmes de contrôle interne sont désormais considérées comme des outils de base permettant de prévenir, détecter et traiter la fraude et la corruption.

Si les gouvernements de nombreuses économies MENA réforment leurs administrations publiques, il n'en reste pas moins une culture d'audits légaliste et orientée vers la conformité. Les initiatives de réforme de plusieurs pays ont mis l'accent sur les systèmes de gestion des finances publiques dans le but de définir les budgets en fonction des résultats et de réaliser un suivi en fonction des résultats. Cette priorité aux réformes a favorisé le développement de procédures de contrôle interne fortement axées sur la discipline fiscale, le contrôle des dépenses publiques, mais peu d'efforts ont été déployés pour promouvoir une gestion managériale des procédures de contrôle interne et des fonctions d'audit interne modernes. De plus, la mise en œuvre a été lente, ce qui démontre le besoin de compétences techniques et de changements culturels importants pour mettre en place la transition entre les procédures de contrôle axées sur la conformité et la gestion/supervision des performances.

Le partenariat stratégique entre les gouvernements de la région MENA et l'OCDE a permis de promouvoir les efforts de réforme et d'accompagner le perfectionnement des

systèmes de contrôle interne, ainsi que la gestion des risques. Depuis 2005, dans le cadre du Programme de gouvernance MENA-OCDE, l'OCDE a activement contribué à façonner le calendrier de réformes politiques dans les économies MENA en disséminant les normes reconnues internationalement, ainsi que les pratiques modernes de ses membres, surtout dans le domaine de l'intégrité et de la lutte contre la corruption. Depuis l'adoption de la Convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales en 1997 (le premier instrument légal international interdisant les activités de corruption des fonctionnaires dans le cadre de transactions commerciales internationales), des normes, principes et recommandations complémentaires ont été mis en place. Les *Recommandations du Conseil de l'OCDE sur l'intégrité publique de 2017* sont notamment une mise à jour de la recommandation de 1998 sur l'amélioration du comportement éthique dans les services publics. L'OCDE a aidé les économies MENA à développer une gouvernance publique et des politiques nationales saines afin de promouvoir une gouvernance transparente, l'intégrité des affaires, le rôle des institutions indépendantes et l'égalité des sexes dans la vie publique.

Le présent projet s'appuie sur ces efforts afin d'aider les économies MENA à améliorer leurs systèmes de contrôle interne et leurs procédures de gestion des risques. Ceci s'accomplit à l'aide de deux phases : la mise en place d'une *cartographie des risques de corruption afin de garantir des réformes efficaces dans les économies MENA* (phase I, 2015-16) et *au-delà du cadre : La Gestion des risques d'intégrité pour une gouvernance et un approvisionnement améliorés* (phase II, 2017), avec l'aide du Département d'État des États-Unis, l'OCDE a aidé les partenaires à identifier les tendances, les approches et défis communs liés aux systèmes de contrôle interne actuels et les efforts de lutte contre la corruption. Le projet a impliqué des institutions d'audit nationales, des agences de lutte contre la corruption, des ministres des finances et d'autres acteurs de la responsabilisation et experts en dialogue régionaux, ainsi qu'une enquête pour évaluer les domaines et les solutions d'amélioration. Le rapport explore les résultats de ces activités, apportant des analyses sur la manière dont les activités de contrôle interne et de gestion des risques (allant au-delà du simple contrôle financier) peuvent aider à faire progresser les politiques nationales afin de prévenir, détecter et réprimer la fraude et la corruption.

Remerciements

Ce rapport a été rédigé par la Division d'intégrité du secteur public de la Direction de la gouvernance publique et territoriale de l'OCDE, sous la supervision de Janos Bertok et Julio Bacio Terracino, de la Division de l'Intégrité du secteur public. Angelos Binis a dirigé la Phase I de ce projet et a été l'auteur principal du présent rapport auquel Sabri Draia a très largement contribué. Gavin Ugale a dirigé la Phase II du projet, et de concert avec Frédéric Saint-Martin, il a apporté sa contribution à de nombreuses sections clés de ce rapport. Miriam Allam, Karine Badr et Roula Sylla du programme de gouvernance MENA-OCDE ont collaboré à ce travail et ont proposé des analyses de grande qualité. Le présent rapport a également bénéficié de l'approbation et de l'expertise d'une équipe compétente d'experts en politiques publiques de la Direction de la gouvernance publique (comme les divisions du Budget et des Dépenses publiques ou la Direction des Affaires financières et professionnelles). De plus, Meral Gedik, Thibaut Gigou et Laura McDonald ont géré les communications, apporté une assistance éditoriale et rédigé le manuscrit de publication, et Sally Hinchcliffe a participé à la correction éditoriale. Pauline Alexandrov, Edwina Collins, Anaisa Goncalves et Alpha Zambou ont apporté une assistance administrative.

Le Secrétariat de l'OCDE souhaite exprimer sa gratitude à tous ceux qui ont collaboré à la rédaction de ce rapport, comme le Département d'État des États-Unis et les institutions partenaires du Moyen-Orient et de l'Afrique du Nord. Plus particulièrement, l'OCDE remercie les sept pays qui ont participé à l'enquête de ce projet : L'Égypte, la Jordanie, le Liban, le Maroc, le Sultanat d'Oman, l'Autorité palestinienne et la Tunisie. De plus, le Programme des Nations unies pour le développement, dans le cadre de son projet sur l'intégrité et la lutte contre la corruption dans les pays arabes (ACIAC), et le Réseau arabe pour l'intégrité et la lutte contre la corruption (ACINET) ont soutenu et participé activement à un grand nombre d'activités liées à ce rapport. Celui-ci a également bénéficié des analyses et de la participation active de plusieurs ateliers et réunions rassemblant des représentants venus d'Algérie, de Bahreïn, d'Irak, du Koweït, de Libye, du Qatar, d'Arabie Saoudite et du Soudan.

Les activités et le rapport ont également été présentés et discutés dans différentes conférences et réunions en sus des ateliers qui faisaient partie du projet, notamment la Conférence ministérielle MENA-OCDE (Tunis, octobre 2016), la 9^{ème} réunion des directeurs de budgets de la MENA/SBO (Koweït City, octobre 2016), et la réunion du groupe de travail des responsables de l'intégrité publique de l'OCDE/SPIO (Paris, novembre 2016), ce qui a permis de bénéficier des analyses et commentaires des participants, des délégués nationaux et des experts de l'OCDE.

L'OCDE remercie également la participation, le soutien et les analyses des représentants de diverses institutions de supervision, d'inspection, de contrôle et d'audit, des pays et partenaires de l'OCDE comme M. Koen Albers du Port d'Anvers et de l'Association des inspecteurs de fraude agréés (Belgique) ; M. Paul Van Sprundel, de l'Inspection générale des finances (Belgique) ; M. Patrick Stoop, de Stoop Consulting (Belgique) ; M. Terry

Hunt, Bureau du Contrôleur général (Canada) ; M. Awad Loubani de Public Services & Procurement Canada et AMAL Risk Management Services, Ltd. (Canada) ; Mme Dora Ruiz, ChileCompra (Chili) ; M. Kaur Siruli, ministre des Finances (Estonie) ; M. Anastasios Karydas, ancien auditeur senior à la Cour européenne des auditeurs ; M. Hugues Esquerres, de l'Inspection générale des finances (France) ; Mme Silvia Späth, ministre fédérale de l'Intérieur (Allemagne) ; M. Benjamin Hill, ministre de l'Administration publique (Mexique) ; M. Robert Gielisse (Pays-Bas) ; Mme Isabella Arndorfer, Bank for International Settlements (Suisse) ; Mme Linda Miller, Bureau des comptes publics (États-Unis) et M. Cédric Bourgeois, de l'UNESCO.

Les institutions suivantes se sont particulièrement engagées et ont mobilisé les représentants pertinents afin d'apporter leur aide et analyse ; le ministre des Finances et le ministre d'État au Développement administratif (Égypte) ; la commission jordanienne sur l'intégrité et la lutte contre la corruption (JIACC) et le Bureau d'audit (Jordanie) ; le Centre du Moyen-Orient IMF pour l'économie et les finances (Koweït) ; le ministre des Finances, l'Institut des finances Basil Fuleihan et la Cour des comptes (Liban) ; le ministre du Service civil et de la Modernisation de l'administration, l'Inspection générale des finances, la Cour des comptes et l'Autorité centrale de prévention de la corruption (Maroc) ; l'Institution d'audit d'État (Oman) ; la Commission palestinienne anticorruption (PACC) et le Bureau d'audit et de contrôle financier et administratif de l'État (Autorité palestinienne) ; l'Autorité du contrôle et de la transparence administrative (ACTA) et le Bureau d'audit de l'État (Qatar) ; le Bureau du Premier ministre, la Présidence du gouvernement (anciennement le ministre de la Fonction publique, de la Gouvernance et de la lutte contre la corruption), le ministre des Finances, le ministre de l'Agriculture, la Commission nationale contre la corruption et le haut comité de contrôle administratif et financier (Tunisie).

Table des matières

Avant-propos	3
Remerciements.....	5
Résumé	11
Acronymes et abréviations.....	15
Chapitre 1. Vue d'ensemble des systèmes de contrôle interne dans le MENA	17
Introduction.....	18
Le besoin d'améliorer les dispositions légales et la gouvernance dans les économies du MENA. ...	19
Analyses des systèmes de contrôle interne du MENA selon les évaluations régionales antérieures.	21
Annexe 1.A. Vue d'ensemble de la méthodologie.....	25
Remarques	28
Références.....	28
Chapitre 2. Les défis auxquels sont confrontées les économies de la région MENA pour améliorer le contrôle interne et la gestion des risques	31
Introduction.....	32
Adoption d'une approche et d'une vision unifiées du contrôle interne	35
Intégration du contrôle interne aux systèmes de gestion et aux opérations quotidiennes	39
Établir une fonction d'audit interne efficace et indépendante	50
Annexe 2.A. Vue d'ensemble des systèmes de contrôle interne et des normes correspondantes.....	65
Remarques	70
Références.....	70
Chapitre 3. Améliorer le contrôle interne et les audits dans les économies MENA	73
Introduction.....	74
Définir les concepts-clés et adapter les outils et pratiques existants.....	74
Bâtir de bonnes relations de travail entre les auditeurs internes et externes.	76
Comblent l'écart de mise en œuvre	82
Références.....	92
Chapitre 4. Renforcement du contrôle managérial et de la gestion des risques dans les économies de la région MENA	95
Introduction.....	96
Renforcement de l'appropriation des processus de contrôle interne par la direction et promotion d'une culture de gestion des risques efficace.....	96
Comment s'attaquer aux défis de la gestion des risques dans la région MENA.....	103
Annexe 4.A. Exemple d'un modèle de maturité de la gestion des risques	118
Remarques	124
Références.....	124

Tableaux

Tableau 1.1. Cadres des politiques contre la corruption dans les pays du MENA (2015)	20
Tableau 2.1. Éléments-clés dans l'exercice de contrôle interne et gestion des risques	40
Tableau 2.2. Attributs essentiels de l'audit interne et de l'inspection financière	59
Tableau 4.1. Influence du contrôle interne sur le cycle d'approvisionnement	111
Tableau 4.2. La fréquence des contrôles contre la fraude au Moyen-Orient et en Afrique du Nord basé sur une revue de 79 cas de	112
Tableau 4.3. Utilisation de l'analyse des données pour la gouvernance et la gestion des risques	113
Tableau 4.4. Modèle de maturité de la gestion des risques	118

Graphiques

Graphique 2.1. Composants de base des systèmes publics de contrôle interne	33
Graphique 2.2. Mise en place du cadre méthodologique de contrôle interne.....	37
Graphique 2.3. Institutions responsables de mesurer l'efficacité des systèmes de contrôle interne	38
Graphique 2.4. Principaux dispositifs de suivi, de contrôle et d'audit en Tunisie	49
Graphique 2.5. Piliers principaux d'un cadre solide de suivi, de contrôle et d'audit	52
Graphique 2.6. Existe-t-il une unité ou organisme d'inspection financière centralisé ?	56
Graphique 2.7. Attributs-clés d'une fonction d'audit interne efficace	61
Graphique 2.8. Mise en place et du suivi des recommandations d'audit interne	61
Graphique 2.9. Phases de l'audit interne à Oman.....	64
Graphique 2.10. Les composants de base d'un système de contrôle interne.....	68
Graphique 2.11. Attributs-clés du modèle des Trois lignes de défense (IIA, 2013)	69
Graphique 3.1. Gestion des ressources humaines dans les économies MENA	89
Graphique 3.2. Le management des ressources humaines pour les professionnels du contrôle interne et de l'audit dans les économies de la MENA.....	90
Graphique 4.1. Processus en 8 étapes pour le changement	98
Graphique 4.2. Relation entre la gouvernance publique, le système de contrôle interne, la gestion des risques et les contrôles internes.....	101
Graphique 4.3. Mécanismes de surveillance et de feedback du <i>Government Accountability Office</i> (Office gouvernemental des comptes) des États-Unis.....	104
Graphique 4.4. Méthodologie colombienne de gestion des risques de corruption.....	105
Graphique 4.5. Domaines à haut risque pour les pots-de-vin.....	109
Graphique 4.6. TIC et contrôle interne dans les économies MENA	114

Encadrés

Encadré 1.1. Dépenses publiques et responsabilité financière (PEFA) dans les économies du MENA	23
Encadré 2.1. Systèmes de contrôle interne public dans l'Union européenne	33
Encadré 2.2. Définition de l'audit interne	36
Encadré 2.3. Réforme de la gestion financière publique en Jordanie.....	42
Encadré 2.4. Fonctionnalités-clés du système de contrôle interne des finances publiques de l'Égypte	43
Encadré 2.5. Référentiel de supervision et de contrôle en Tunisie.....	48
Encadré 2.6. Audit interne de l'autorité palestinienne	53
Encadré 2.7. Différences entre l'audit interne et l'inspection financière dans les pays de l'OCDE et ceux de la région MENA.....	58
Encadré 2.8. Manuel d'audit interne d'Oman	63

Encadré 2.9. COSO et le Référentiel intégré de contrôle interne (2013)	67
Encadré 3.1. La <i>Government Internal Audit Agency</i> (GIAA) du Royaume-Uni et autres expériences	75
Encadré 3.2. Coordination entre les instituts d’audit interne et externe	78
Encadré 3.3. Attention aux écarts : Surmonter les défis communs de la gouvernance multiniveaux ...	79
Encadré 3.4. Directives pour les responsables sur la surveillance de l’efficacité des systèmes de contrôle interne	82
Encadré 3.5. Qualification pour le contrôle interne et l’audit professionnel	84
Encadré 3.6. Formation des auditeurs internes dans le secteur public (TIAPS)	87
Encadré 4.1. La stratégie de communication de Santander pour établir une compréhension commune de la valeur de la réforme	100
Encadré 4.2. Gestion des risques de fraude et de corruption et affectation d’une entité dédiée	102
Encadré 4.3. Systèmes de gestion des risques de fraude et de corruption dédiés : Exemple des États- Unis et de la Colombie	104
Encadré 4.4. Intégrité et recommandation du Conseil de l’OCDE sur les marchés publics	108
Encadré 4.5. Le truquage des offres et la corruption dans le cycle de passation des marchés	110
Encadré 4.6. Contrôles relatifs à la fraude comme partie intégrante des systèmes automatisés : L’outil ARACHNE pour l’exploration analytique des données (suite)	116

Résumé

La corruption freine l'efficacité des services publics, mine la confiance des institutions publiques et augmente le coût des dépenses publiques. La reconnaissance de ces effets adverses a propulsé la lutte contre la corruption et le besoin d'établir une relation de confiance avec les institutions gouvernementales en tête des priorités politiques des pays du Moyen-Orient et d'Afrique du Nord (MENA). La mise en place d'institutions stables, à l'épreuve de la corruption, requiert des efforts continus et une perpétuelle remise en question. De ce fait, il est essentiel de disposer de systèmes de contrôle interne et de processus efficaces dans le secteur public afin de s'assurer que les gouvernements opèrent de façon optimale, sans gaspillage ou fraude, et proposent des politiques et des programmes allant dans l'intérêt des citoyens. D'un point de vue plus général, les réformes touchant à l'intégrité doivent être considérées comme partie intégrante des réformes de l'administration publique visant à des objectifs finaux ambitieux, tels que la croissance inclusive, un gouvernement ouvert et le calendrier 2030 des Objectifs du développement durable des Nations Unies (SDG). L'objectif SDG 16 est particulièrement pertinent dans le contexte de la promotion de l'intégrité et de la lutte contre la corruption : *Promouvoir des sociétés en paix et inclusives pour le développement durable, fournir un accès à la justice pour tous et construire des institutions efficaces, responsables et inclusives à tous les niveaux.*

Le contrôle interne public fait aujourd'hui partie intégrante des systèmes de gouvernance moderne, c'est un outil essentiel à la prévention, à la détection et à la répression de la corruption. Les gouvernements du MENA impliqués dans cette étude (Égypte, Jordanie, Liban, Maroc, Oman, Autorité palestinienne, Tunisie, etc.) doivent par conséquent bénéficier du renforcement de leurs systèmes de contrôle interne, notamment des fonctions d'audit interne et de gestion des risques. Dans le contexte du présent projet, qui a impliqué des enquêtes, des ateliers et des entretiens, les représentants des entités gouvernementales du MENA comme les agences d'audit interne, les corps de lutte contre la corruption, les institutions d'audit suprême et d'autres, ont souligné la nécessité d'améliorer les systèmes de contrôle interne de la région dans les domaines clés suivants :

- **Définir les concepts clés et attribuer des responsabilités claires pour le contrôle interne et la gestion des risques.** Les gouvernements des MENA font des progrès pour s'aligner sur les normes internationales du contrôle interne, de l'audit et de la gestion des risques, mais ils pourraient envisager de nouvelles améliorations pour établir une distinction entre les fonctions de contrôle financier et managérial (FMC) et l'audit interne (IA). Le contrôle interne va bien au-delà du contrôle des dépenses. Il exige une approche systématique impliquant la définition d'objectifs à tous les niveaux organisationnels, en identifiant les risques inhérents à un domaine opérationnel spécifique, et en évaluant si les différentes composantes du contrôle interne sont intégrées aux procédures quotidiennes, afin de réduire les risques à un niveau acceptable. Il requiert également une affectation claire des tâches et des responsabilités dans toute la chaîne de management pour assurer une séparation des devoirs et de l'indépendance fonctionnelle, tout en

rendant le management dirigeant responsable de l'environnement de contrôle global. Plusieurs gouvernements du MENA doivent revoir le rôle des services d'inspection financière vis-à-vis des auditeurs, qui ont tendance à mener des vérifications *ex post* des états financiers et pourraient être redéployés pour enquêter sur la fraude et les domaines à haut risque de corruption.

- **Développer la capacité professionnelle des spécialistes du contrôle interne et de l'audit.** La maturité des systèmes de contrôle interne du MENA repose sur le développement des capacités professionnelles des spécialistes du contrôle et de l'audit en s'appuyant sur la certification des compétences des associations professionnelles, mais aussi sur d'autres programmes d'amélioration des compétences. Des solutions doivent être proposées pour résoudre le problème de turnover du personnel, mais aussi le manque de compétences techniques et d'expertise sur certains audits. Il faut établir des processus de recrutement dédiés et des régimes de rémunération attractifs pour les contrôleurs et les auditeurs du secteur public afin de maintenir les aptitudes et les compétences professionnelles nécessaires, et ainsi offrir des opportunités de carrière. Les auditeurs internes doivent rester au courant des développements récents pour adapter les normes et pratiques d'audit. Cela est particulièrement important dans les domaines où le jugement professionnel est essentiel, comme les audits de performance mettant en avant l'efficacité économique et la productivité des politiques gouvernementales qui visent à identifier le non respect des objectifs définis et à détecter les risques de fraude ou de corruption.
- **Intégration d'outils informatiques aux processus et postes de contrôle interne.** Les outils et procédures informatiques font désormais partie intégrante des systèmes d'information comptable modernes et sont donc indissociables de la gestion des activités de contrôle quotidiennes des organisations. Ils facilitent les processus de conformité, de suivi et de gestion des risques à l'aide des données et des analyses. Les auditeurs doivent comprendre comment l'informatique doit être utilisée au sein d'une organisation, ils doivent être conscients des principaux risques informatiques, des techniques de contrôle et d'audit informatique. Par exemple, les outils et techniques permettant l'analyse des données ont eu un impact positif sur la corruption dans plusieurs organisations publiques, et peuvent permettre d'identifier des schémas et des tendances comportementales pour anticiper les cas de corruption. En adoptant des politiques informatiques complètes, les pays du MENA bénéficieraient également d'outils supplémentaires pour soutenir une approche fondée sur l'analyse des risques et mettre en avant leurs activités de contrôle durant la phase de programmation de l'audit. Ces politiques doivent permettre l'amélioration de l'interopérabilité des systèmes au sein des entités gouvernementales.
- **Développement et mise en œuvre de politiques et procédures de gestion des risques de fraude et de corruption.** Malgré les progrès effectués dans le renforcement des systèmes de contrôle interne du MENA, les procédures et autres outils de gestion des fraudes et des risques de corruption manquent toujours à l'appel. La gestion des risques ne fait toujours pas partie intégrante des systèmes de gestion. Une approche spécifique au pays permettrait d'identifier s'il doit y avoir une évaluation du risque séparée pour les risques de corruption, ou si cela doit faire partie de l'évaluation institutionnelle globale du risque. La mise en place de systèmes de gestion des risques de corruption dédiés permettant d'augmenter la sensibilisation au sein des équipes dirigeantes pourrait être une

bonne approche pour des pays qui progressent peu à peu dans ce domaine. Dans d'autres pays, une approche unifiée pour tous types de risque serait préférable, afin d'éviter la duplication des fonctions et les lacunes, afin de mieux exploiter les rares ressources disponibles. En fin de compte, le défi consiste à mettre en place un ensemble de politiques d'atténuation correct pour chaque zone de risque, en mettant l'accent, dans le cas de la corruption, sur les actions préventives.

Acronymes et abréviations

CHF/U	<i>Fonction/unité d'harmonisation centrale</i>
CIA	<i>Auditeur interne agréé</i>
CGAP	Auditeur professionnel agréé par l'État
COSO	Comité des organisations de parrainage de la Commission Treadway
EU	Union européenne
FMC	<i>Contrôle financier et managérial</i>
GBO	<i>Gestion budgétaire par Objectifs (Tunisie)</i>
GFMIS	Système d'information de la gestion financière gouvernementale
IAF/U	<i>Fonction/unité d'audit interne</i>
TIC	Technologies de l'information et de la communication
IGF	Inspection générale des Finances
IIA	<i>Institut des auditeurs internes</i>
INTOSAI	Organisations internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques
IPSAS	<i>Normes de responsabilisation internationales du secteur public</i>
ISA	<i>Normes de responsabilisation internationales</i>
MDA	Ministères, départements et agences
MENA	<i>Moyen-Orient et Afrique du Nord</i>
MOF	Ministère des Finances
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques

PA	Autorité palestinienne
PEFA	Programme d'examen des dépenses publiques et d'évaluation de la responsabilité financière (Banque mondiale)
GFP	Gestion de finances publiques
PIC	Contrôle interne public (UE)
PIFC	<i>Contrôle interne des finances publiques (UE)</i>
SAACB	<i>Bureau gouvernemental d'audit et de contrôle administratif (Autorité palestinienne)</i>
ISC	Institution supérieure de contrôle
SOE	Entreprise publique

Chapitre 1. Vue d'ensemble des systèmes de contrôle interne dans le MENA

Ce chapitre reconnaît les efforts encourageants dans le MENA pour réformer la manière dont les gouvernements s'attaquent à la corruption et promeuvent l'intégrité au moyen de la gestion financière, des systèmes de contrôle interne et de la gestion des risques. La plupart de ces réformes ont été mises en œuvre en promulguant des lois, réglementations et politiques, ou en surmontant l'héritage historique qui favorise les cultures bureaucratiques et légalistes. Comme ce chapitre le démontre, les économies MENA font face à de nouveaux défis pour renforcer la capacité, les aptitudes et les connaissances afin de moderniser et de mettre en œuvre des activités de contrôle interne et de gestion des risques, en s'alignant sur les normes internationales.

Introduction

La réforme de la gouvernance publique figure à l'ordre du jour dans la plupart des pays du Moyen-Orient et de l'Afrique du Nord (MENA), en particulier pour garantir une utilisation appropriée des fonds publics et proposer des services de qualité aux citoyens et aux entreprises. Ces pays reconnaissent qu'une meilleure gouvernance publique peut se traduire par une croissance inclusive, et avoir des effets positifs sur les revenus, sur l'emploi et sur le niveau de vie. À l'inverse, la corruption généralisée, l'opacité et le manque de contrôle des finances écorcent la confiance des citoyens vis-à-vis de leur gouvernement et risquent de mettre à mal un contrat social bien fragilisé dans la région.

La plupart des économies du MENA se sont engagées dans des réformes structurelles destinées à moderniser leur gouvernance publique, avec une attention particulière sur la gouvernance financière et un environnement plus large de contrôle et de responsabilité. Dans cette région, les tentatives de contrôle interne sont largement ralenties par les traditions légales et administratives, mais aussi par l'évolution des systèmes de gouvernance publique et de gestion financière à la suite de réformes gouvernementales nationales. Ces efforts pour réformer les administrations publiques se sont souvent concentrés sur le renforcement de l'intégrité, de la transparence et de la lutte contre la corruption pour progresser vers une gouvernance responsable et bénéfique. Ces avancées sont autant de conditions préalables pour restaurer la confiance des citoyens envers les institutions gouvernementales du MENA.

Historiquement, la plupart des pays du MENA faisaient partie de l'Empire ottoman, avant de se retrouver sous la coupe des régimes français ou anglais. Bien que la plupart ont recouvré leur indépendance après la Seconde Guerre mondiale, ces expériences ont eu un impact durable sur l'édification de ses nations, sur leur culture politique, sur l'administration publique et sur les différents systèmes et structures de responsabilité. Par exemple, dans les pays et économies fortement influencés par le système légal et administratif français (tels que l'Algérie, le Maroc, la Tunisie et, dans une moindre mesure, le Liban et la Syrie), la tradition d'une culture administrative et légaliste persiste encore. Dans ces économies, comme dans de nombreuses juridictions du Code civil, la loi joue un rôle prééminent dans de nombreuses facettes des administrations publiques comme la gestion des finances publiques (PFM) et l'organisation des responsabilités. Ce legs historique a lourdement influencé le développement des institutions, mais aussi des fonctions de contrôle et d'audit.

Tandis que les économies du MENA affichent des contextes historiques légaux et administratifs distincts, elles possèdent un certain nombre de caractéristiques en commun, à commencer par la langue arabe, l'héritage islamique et une identité commune. De plus, dans la plupart des cas, elles tendent à disposer de secteurs publics imposants et coûteux, qui témoignent du besoin d'absorber l'excès de chômage de même que d'une tradition de dirigeants forts et d'un leadership « étatiste » hérité des formations politiques post-indépendance des années 1950 et 1960. Plus précisément, les administrations publiques du MENA ont joué un rôle important dans de nombreux domaines de la vie publique et économique et elles ont dépensé une part de produit intérieur brut (PIB) plus élevée que la moyenne de l'OCDE (OCDE, 2016a). Dans la plupart des économies qui ont participé au présent projet, le secteur public, qui a des définitions différentes selon les économies, a joué un rôle de pivot dans la définition et la mise en œuvre des stratégies de développement national, et continue de faire office de fournisseur majeur d'emplois, d'opportunités économiques, de marchandises et de services publics.

À ce jour, les efforts de réforme de la gouvernance et de la responsabilisation publiques se sont focalisés sur deux aspects :

- **De nombreux pays ont lancé des réformes de la gouvernance publique**, telles que : 1) l'adoption d'un cadre de dépenses à moyen terme (MTEF) et d'un programme de budget des dépenses ; et 2) l'utilisation d'un cadre de performance budgétaire pour concevoir et mettre en œuvre l'amélioration de services proposés. Ces initiatives de réforme sont en cours depuis une décennie dans certains pays comme le Maroc, et elles se sont déjà bien concrétisées : L'Égypte a mis en place un Institut régional de formation sur les finances publiques (PFTI), la Jordanie est en train de mettre fin aux subventions, le Maroc et la Tunisie mettent en œuvre des réformes permettant de définir les budgets en fonction des résultats (OCDE, 2017a, 2016a, 2016b).
- **La lutte contre la corruption dans le secteur public** est l'un des principaux problèmes du MENA. Les attitudes des gouvernements ont changé ; ils ont commencé par admettre que la corruption existe, jusqu'à reconnaître qu'elle freine le développement, impose des distorsions sur le marché et mine leur légitimité et leur crédibilité. Un moteur clé de ce changement a été la Convention des Nations Unies contre la corruption (UNCAC), ratifiée entre 2004 et 2009 par 20 des 22 pays du MENA, suivi par la Convention arabe contre la corruption (ACAC ; Ligue des États arabes, 2010). La ratification de ces accords internationaux contraignants (voir Tableau 1.1) a poussé les gouvernements de la région à adopter une série de mesures contre la corruption et pour l'intégrité, en se concentrant principalement sur la réforme des cadres légaux et administratifs (ex. la divulgation des patrimoines, l'accès aux informations, la protection des lanceurs d'alerte et la lutte contre l'enrichissement illicite) et en renforçant l'intégrité du service civil.

Cependant, afin de mettre en place des mécanismes efficaces pour lutter contre la corruption et moderniser la structure et les opérations gouvernementales, ces efforts doivent être encore étendus et consolidés, car ils requièrent une mise en œuvre cohérente. Le cadre légal et réglementaire doit être très largement amélioré (OCDE, 2013a), et certains problèmes doivent être traités par une entité institutionnelle renforcée, ainsi que par des systèmes de contrôle et de suivi plus efficace. De plus, l'engagement politique est toujours nécessaire pour soutenir ces efforts et assurer la durabilité des processus de réforme en cours. La poursuite d'un calendrier cohérent en faveur de l'intégrité requiert non seulement une approche de l'ensemble du gouvernement dans le cycle de création de politiques, mais également une capacité institutionnelle améliorée et une coordination efficace entre les différentes parties prenantes.

Le besoin d'améliorer les dispositions légales et la gouvernance dans les économies du MENA.

Dans la plupart des pays de la région, les institutions publiques sont caractérisées par un haut niveau de centralisation et un manque d'indépendance vis-à-vis de la hiérarchie politique, avec des citoyens qui luttent pour accéder à l'information et trouver des moyens d'influencer la formulation et la mise en œuvre des politiques (Banque mondiale, 2015). Il en résulte un « cycle de performance médiocre », plombé par des systèmes de gestion faibles, ce qui a des conséquences internes et externes négatives. Les normes sociales et la solidarité communautaire ont fini par jouer un rôle vital permettant de combler les lacunes gouvernementales.

Le MENA se caractérise par une culture de puissants dirigeants gouvernementaux. Globalement, dans cette région, les dirigeants subissent moins de contraintes, les parlements ont peu de pouvoir et l'indépendance de la justice est souvent relative. Les pays de l'OCDE ont reconnu le potentiel offert par les nouvelles technologies afin de promouvoir plus de transparence dans des institutions plus responsables et plus inclusives. Ces objectifs sont incorporés dans le Principe 1 de l'OCDE « *Recommandations du Conseil sur les stratégies numériques des gouvernements* » (OCDE, 2014). Les institutions de responsabilisation, comme les services de justice, les autorités indépendantes et les commissions anticorruptions, sont sous-développées dans la région, et manquent souvent des ressources, de l'autorité et de l'autonomie qui leur permettraient d'accomplir leur travail sans interférence politique.

En Jordanie, au Liban, au Maroc et en Tunisie, l'État a établi des bureaux de médiateur pour enquêter sur les plaintes individuelles de mauvaise gestion des organismes publics. En Jordanie, le médiateur, établi pour « examiner les plaintes des individus concernant un décret, une procédure, une pratique ou un acte de refus de l'administration », et pour « aider les citoyens à accéder aux informations retenues par les agences gouvernementales », a été fusionné avec la Commission contre la corruption. Au Liban, la Loi 664 (2005) a établi le bureau du médiateur, mais manque d'ordonnances pour le mettre en œuvre. Au Maroc, l'*Institut du Médiateur du Royaume* (IMR) manque de l'autorité nécessaire pour initier des enquêtes et imposer des pénalités. L'Égypte dispose de quatre agences contre la corruption, toutes étroitement liées au Président, au Premier ministre ou au ministre de la Justice : le Comité pour la transparence et l'intégrité, l'Autorité de contrôle administratif (ACA), l'Autorité de poursuites administratives (APA) et l'appareil contre les profits illégaux (IPA). Il est par conséquent difficile pour les citoyens d'identifier l'institution à qui soumettre les plaintes ou de savoir quels agents gouvernementaux sont responsables.

Tableau 1.1. Cadres des politiques contre la corruption dans les pays du MENA (2015)

Juridictions	Engagements internationaux	Cadre national	Juridictions	Engagements internationaux
	UNCAC	ACAC		UNCAC
Algérie	membre	membre	Algérie	membre
Égypte	membre	membre	Égypte	membre
Irak	membre	membre	Irak	membre
Jordanie	membre	membre	Jordanie	membre
Koweït	membre	membre	non	oui
Liban	membre	non membre	en cours	en cours
Libye	membre	signataire	non	en cours
Maroc	membre	membre	oui	oui
Sultanat d'Oman	membre	signataire	non	non
PA	membre	membre	oui	oui
Qatar	membre	membre	non	oui
Arabie Saoudite	membre	membre	oui	oui
Tunisie	membre	signataire	en cours	oui
EAU	membre	membre	non	non

Source : PNUD-ACINET, Site web du réseau arabe pour l'intégrité et la lutte contre la corruption, http://www.arabacinet.org/FINAL_MAP_MODULE/map_en.html (dernier accès, mai 2017).

Les systèmes administratifs de la région souffrent également d'une faiblesse des systèmes de gestion publique et de l'organisation du service public. Les budgets doivent être établis

en fonction des résultats. L'administration publique est généralement organisée d'une manière centralisée et hiérarchique, selon la règle ministérielle (c.-à-d. dans les portefeuilles ou secteurs ministériels, où les ministères disposent d'une responsabilité globale de leur secteur, et des organisations subordonnées); de ce fait, les responsables font face à des défis conséquents lorsqu'ils s'efforcent d'assurer une conformité légale, d'allouer des ressources humaines et matérielles, mais aussi de gérer le rendement. La centralisation de la délivrance de services affecte également l'efficacité de la gestion publique dans le MENA :

- La délégation fonctionnelle et financière des dispositifs de prise de décision dans les entités publiques est majoritairement basée sur des dispositions légales et hiérarchiques (principe de légalité), avec peu de flexibilité dans le management opérationnel et une capacité insuffisante pour introduire un management de la performance (orienté sur les objectifs).
- Les pratiques budgétaires et les systèmes de gestion de l'information ne sont pas fiables puisque les budgets sont orientés sur la collecte des données et une faible latitude d'utilisation des fonds publics pour les gestionnaires. Il y a eu peu de progrès dans la mise en place de nouvelles approches réalisées en fonction du rendement et de la modernisation des comptes publics en passant d'une responsabilisation basée sur les mouvements de fonds à une comptabilité basée sur les cumuls, malgré des réformes de financement public (PFM) en cours en Égypte, en Jordanie, au Maroc et en Tunisie.
- Les environnements légaux et réglementaires d'accès aux informations et aux données publiques doivent être mis à jour pour refléter la nouvelle réalité numérique et tirer parti de la technologie afin d'améliorer la responsabilité (par exemple en utilisant des normes ouvertes par défaut en ce qui concerne les données du gouvernement). Cependant, en dépit des défis et de la « fracture numérique », les gouvernements ont établi des portails de données ouverts et ils ont révisé leurs cadres légaux et réglementaires afin de consolider le droit des citoyens à l'information, à la transparence et aux obligations du secteur public.

Par conséquent, les institutions sociales et les solidarités mettant l'accent sur les obligations des membres de réseaux et communautés sociaux ou basés sur les affinités jouent un rôle vital. Ceci se manifeste par une pratique largement répandue, le « wasta », une forme de clientélisme, et par le paiement informel en échange de services (des commissions occultes). Le « wasta » et les commissions occultes sont considérés comme une pratique nécessaire, permettant aux individus d'accéder aux services, aux emplois publics et à d'autres opportunités économiques. Elles permettent un traitement préférentiel pour accélérer des procédures administratives (ex. des licences, permis et autres autorisations). Cependant, le « wasta » peut miner l'équité et l'égalité et affaiblir le fonctionnement administratif en gaspillant des ressources sur des secteurs non productifs et des forces de travail incompetentes au détriment de systèmes basés sur le mérite. Cela entraîne également un manque de confiance dans les institutions publiques et une insatisfaction face aux services proposés (Brixi et al., 2015).

Analyses des systèmes de contrôle interne du MENA selon les évaluations régionales antérieures

Il n'est donc pas surprenant que les indicateurs majeurs et les évaluations régionales classent de façon récurrente le MENA parmi les gouvernements les moins performants et

intègres du secteur public. Plus précisément, une étude sur la réforme de la gestion des finances publiques dans la région MENA (Banque mondiale, 2012) s'appuyant sur les évaluations des Dépenses publiques et de la responsabilité financière (PEFA)¹ de ces pays (voir l'Encadré 1.1) apporte un éclairage précieux sur la maturité et l'efficacité du contrôle interne de la région MENA. Il souligne la manière dont les fonctions de contrôle interne, en particulier le contrôle financier, sont à la base des réformes des finances publiques. Le moteur des réformes de systèmes de contrôle interne dans la région a été l'établissement de contrôles des dépenses efficaces, qui a été la clé pour soutenir le contrôle fiscal agrégé et vérifier que l'allocation de ressources budgétaires est respectée, afin de régler les problèmes de corruption associés avec les dépenses gouvernementales. Le rapport identifie trois domaines prioritaires pour améliorer la gestion financière dans la région :

- **Développement des contrôles de dépenses** : les gouvernements de la région ont tendance à mettre en place des systèmes de contrôle étendus et chronophages, comportant souvent plusieurs signatures d'approbation, qui interviennent généralement au moment où le paiement est effectué plutôt qu'au moment où la dépense est engagée, ce qui entraîne une dispersion des responsabilités. C'est pourquoi il est essentiel de mettre sur pied des contrôles des dépenses efficaces et d'en faire une partie majeure du système de gestion financière pour s'assurer que les dépenses respectent l'allocation et l'engagement de ressources reflété dans le budget. Ces contrôles constituent également un outil important permettant de prévenir et de détecter la fraude et la corruption. Jusqu'à présent, la région a connu une évolution sans précédent dans la gestion des paiements, mais un manque d'intérêt réel pour les réformes semble persister.
- **Renforcement des audits internes** : la plupart des pays de la région disposent de mauvais processus d'audit interne, ils souffrent de problèmes dans la définition du périmètre de l'audit et d'une mauvaise affectation des rôles entre les lignes d'assurance. Par conséquent, les auditeurs internes font aussi bien partie des fonctions de contrôle de première et de seconde ligne. L'audit interne doit constituer une composante centrale d'un système de contrôle interne efficace, en fournissant à la direction une assurance indépendante, objective et a posteriori de la qualité de la gestion du risque et des contrôles internes des entités publiques. Cependant, les initiatives pour établir des fonctions d'audit interne contemporaines ou pour renforcer les fonctions existantes ont reçu une faible priorité, quand elles n'ont pas rencontré des résistances.
- **Renforcement de l'audit externe** : bien qu'elles sortent du cadre de la présente étude, la fonction d'audit externe (ex. les institutions supérieures de contrôle des finances publiques, les ISC) de la plupart des économies MENA méritent elles aussi une plus grande attention. Ils sont dans une position qui leur permet d'impulser une discipline essentielle dans la gestion et dans le fonctionnement des organisations publiques, tout en garantissant aux parlements le respect légal, la fiabilité des états financiers et la valeur effective de l'argent investi dans les dépenses gouvernementales. Cependant, les ISC des économies MENA mettent souvent l'accent sur les transactions plutôt que sur les systèmes, ou sur les conflits d'intérêt lorsque l'auditeur externe fait partie du système de contrôle financier ex ante. Une autre barrière à l'amélioration de la pertinence et de l'impact du travail d'audit mené par les ISC est le rôle relativement mineur joué par les parlements dans de nombreux pays de la région, à différents degrés. Le renforcement de la capacité des corps d'audit externe va par conséquent de pair avec le renforcement

de la capacité du parlement à mieux comprendre, évaluer et utiliser les rapports des ISC et à prendre des mesures suite à leurs recommandations (Banque mondiale, 2012).

Encadré 1.1. Dépenses publiques et responsabilité financière (PEFA) dans les économies du MENA

Le système des dépenses publiques et de responsabilité financière (PEFA) de la Banque mondiale est l'un des outils les plus largement reconnu et accepté pour évaluer le statut du système de financement public d'un pays. Cet ensemble de 28 indicateurs mesure efficace permet d'évaluer la performance au regard des bonnes pratiques dans les pays développés et en voie de développement. Il permet de suivre leurs progrès au fil du temps. Les indicateurs analysent la performance dans les six domaines clés de la gestion des finances publiques couvrant le processus budgétaire :

- crédibilité du budget
- exhaustivité et transparence
- budget en fonction de la politique
- prévisibilité et contrôle de l'exécution du budget
- responsabilisation, enregistrement et reporting
- audit externe.

Le gouvernement central est la principale zone d'intérêt, tout comme les problèmes liés à l'inspection globale des finances publiques. Le système ne couvre pas directement les activités des entreprises publiques et les niveaux locaux du gouvernement.

Comparaison des pays du MENA avec des pays similaires dont les revenus sont faibles ou moyens

Les systèmes de financement public des pays du MENA sont sensiblement comparables à d'autres pays ayant un niveau de vie similaire. Globalement, la région tend à réaliser des performances un peu meilleures au niveau comptable, enregistrement et reporting et un peu moins bonnes en ce qui concerne la crédibilité budgétaire. Parmi les économies MENA concernées par l'évaluation, les pays les mieux classés sont le Maroc et la Jordanie, avec un score moyen situé autour de « B » (2,87). En bas de l'échelle, l'Autorité palestinienne (Rive Ouest et Gaza) et l'Irak reçoivent des évaluations de système des dépenses publiques et de responsabilité financière (PEFA) qui tournent autour de « C » (1,5 à 1,6).

Les quatre points positifs du MENA : 1) le résultat du revenu agrégé par rapport au budget originellement approuvé ; 2) l'exhaustivité des informations incluses dans le document budgétaire ; 3) le bon ordre et la participation du processus budgétaire ; et 4) la transparence des obligations et des risques des contribuables. Cependant, les pays de la région MENA obtiennent constamment des notes faibles dans d'autres domaines, notamment 1) la composition des dépenses en comparaison du budget original approuvé ; 2) l'efficacité de l'audit interne ; 3) la qualité et le timing des états financiers annuels et 4) l'inspection et l'audit externe.

Source : Banque mondiale (2012), « Réforme des finances publiques au Moyen-Orient et en Afrique du Nord » : Une vue d'ensemble de l'expérience régionale, <http://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/978-0-8213-9529-5>.

Alors que certains problèmes demeurent, de nombreux gouvernements de la région MENA entreprennent de larges réformes pour améliorer les cadres légaux et politiques et renforcer la capacité, afin de consolider l'intégrité du secteur public. Par exemple, en Tunisie, AntiCor (*Appui à l'Établissement d'un Système National d'Intégrité en Tunisie*)² a été créé en collaboration avec le Programme de développement des Nations Unies (PNUD) pour soutenir le projet d'établir un système d'intégrité nationale. Il vise à renforcer la transparence et l'intégrité en élevant la conscience parmi les citoyens sur les initiatives pertinentes, en publiant des documents connexes et en promouvant des approches et des activités innovantes dans le domaine de l'intégrité et de la lutte contre la corruption. Cette initiative pourrait être renforcée en établissant un bureau de soutien avec du personnel formé pour traiter les plaintes et suivre les cas non réglés, de sorte que les citoyens et les lanceurs d'alerte puissent être entendus et reçoivent la protection requise. En lien avec ce dernier, une priorité urgente est de fournir une protection efficace aux lanceurs d'alerte, que ce soit dans les gouvernements ou dans le secteur privé, une lacune majeure dans la structure légale de la lutte contre la corruption en Tunisie. De ce fait, au début 2017, un projet de loi permettant d'établir un cadre de protection des lanceurs d'alerte en Tunisie a été validé par le Conseil des ministres et devrait être voté par le parlement.

Dans plusieurs économies du MENA, la réforme des systèmes de gestion des finances publiques a été accompagnée par la mise en place d'outils comme le Système d'information de la gestion des finances publiques (GFMIS), destiné à améliorer l'efficacité du système en renforçant la transparence et en mettant en œuvre des critères de contrôle et de protection internationaux. Des outils comme ceux-ci peuvent aider à détecter les irrégularités et fournir des données aux institutions de contrôle et d'audit. Le Système d'information de la gestion des finances publiques (GFMIS) vise en premier lieu à soutenir une exécution budgétaire appropriée, y compris en ce qui concerne les opérations financières quotidiennes et la gestion de la dette. Il s'agit d'un engagement et d'un projet à long terme pour de nombreuses économies du MENA qui ont fait des investissements significatifs dans l'équipement nécessaire de même que dans la formation et pour les campagnes de sensibilisation portant sur les avantages du système, aussi bien à l'attention des responsables gouvernementaux que des citoyens.

Ce rapport présente des analyses d'autres économies MENA obtenues à partir d'une enquête, d'ateliers et d'entretiens (consultez l'Annexe 1. A pour obtenir des détails supplémentaires sur le projet de l'OCDE dans le MENA et sa méthodologie). Ceci inclut l'Égypte, la Jordanie, le Liban, le Maroc, Le Sultanat d'Oman, l'Autorité palestinienne et la Tunisie. Fortes de leurs 160 millions d'habitants, ces économies à elles seules représentent presque la moitié de la population de la région, tout en reproduisant sa diversité de systèmes politiques, de niveau de développement économique et de structures sociales. De plus, l'Irak, le Koweït, la Libye, l'Arabie Saoudite, le Soudan et le Qatar ont fourni des données précieuses pendant le projet permettant de mieux comprendre comment les gouvernements de la région peuvent renforcer leurs efforts et ainsi améliorer leur niveau d'intégrité, de transparence et de responsabilité.

Annexe 1.A. Vue d'ensemble de la méthodologie

Approche méthodologique

Ce projet a fourni une plateforme régionale pour susciter un dialogue politique et l'apprentissage par ses pairs en facilitant l'échange de vues sur la manière dont les systèmes de contrôle interne, y compris la gestion du risque et les fonctions d'audit interne, sont considérés dans le contexte des différentes administrations publiques nationales. Les éléments clés comprenaient le partage d'expériences sur la manière dont ces fonctions contribuent à aider les organisations du secteur public à atteindre leurs objectifs, améliorer la performance globale et à gérer les risques de fraude et de corruption. Le projet a été financé par le Département d'État des États-Unis, et incluait deux phases :

La première phase, Cartographe de soutien à la lutte contre la corruption pour des réformes efficaces quant à l'intégrité dans les économies MENA, s'est déroulée de 2015 à 2016, et elle incluait une enquête et des ateliers, comme décrit ci-dessous. La seconde phase, « Dépasser les cadres » : gestion des risques d'intégrité pour une gouvernance et un approvisionnement améliorés consistait en une série d'ateliers avec des responsables gouvernementaux du MENA, au cours de l'année 2017. Ces deux phases ont impliqué des responsables de haut niveau provenant de différentes institutions en charge de contrôler la responsabilité et l'intégrité des pays, notamment les corps d'audit interne, les autorités anticorruptions, les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques, les ministères des Finances, les Banques centrales, etc.

Ce rapport présente les conclusions d'une enquête et des ateliers sur les systèmes, les pratiques et les efforts de réforme existants en ce qui concerne le contrôle interne et la gestion des risques dans le secteur public. L'enquête régionale (circulation en ligne de janvier à juin 2016) mettait l'accent sur sept économies du MENA : L'Égypte, la Jordanie, le Liban, le Maroc, le Sultanat d'Oman, l'Autorité palestinienne et la Tunisie. Les conclusions résultent également de plusieurs ateliers régionaux, y compris les réunions du Groupe de travail sur le Service civil et l'intégrité du Programme de gouvernance MENA-OCDE, de même que des entretiens avec les législateurs et les praticiens. Le rapport s'efforce de traiter différentes questions majeures :

- Quels sont les principaux éléments du cadre institutionnel et méthodologique sous-tendant les systèmes de gestion des risques et du contrôle interne dans les pays de la région MENA ? Comment se comparent les pays de la région MENA entre eux ; ou avec d'autres pays dans le domaine de leurs systèmes et pratiques concernant le contrôle interne et la gestion des risques ? Quel a été le contenu substantiel et l'élan vers les réformes dans la région MENA dans la dernière décennie ?
- Comment les dispositions du contrôle interne dans la région MENA contribuent-ils à identifier et à répondre aux risques de fraude et de corruption ? Quelles sont les conditions préalables essentielles pour établir un contrôle efficace des finances

et de la gestion (FMC) et des fonctions d'audit interne capable de circonscrire les problèmes de fraude et de corruption ?

- Quels sont les éléments de base des systèmes et politiques concernant la gestion des relations humaines, la gestion, le budget et l'informatique pouvant contribuer à un système de gestion effectif des risques et de contrôle interne ? Quelles sont les leçons apprises de ces réformes et quel potentiel d'amélioration existe pour de meilleurs systèmes d'intégrité dans les pays de la région MENA ?

Les économies soumises à l'enquête ont été sélectionnées pour plusieurs raisons :

- Une coopération de long terme avec l'OCDE, notamment la participation aux comités de l'OCDE et aux groupes de travail et l'adhésion aux instruments, aux normes et aux recommandations de l'OCDE, sur une base *ad hoc* (par exemple, l'Égypte, la Jordanie, le Maroc et la Tunisie ont adhéré à la Déclaration de l'OCDE sur les investissements internationaux et les entreprises multinationales).
- Un fort intérêt pour le projet, notamment en fournissant une mine d'informations comparatives et en participant activement dans diverses réunions d'experts et ateliers de formation organisés pendant la période de mise en œuvre du projet (2015-16).
- La participation et l'implication dans les activités menées par l'Initiative MENA-OCDE sur la gouvernance et la compétitivité pour le développement, une plateforme de coopération régionale pour le dialogue politique et l'apprentissage avec les pairs sur une variété de questions liées à l'investissement et à la gouvernance.

Ces économies représentent également un échantillon intéressant des traditions administratives et des différents niveaux de développement : en 2015, le Sultanat d'Oman avait un PIB par habitant de 15 645 USD et une espérance de vie de 77 ans, tandis que pour l'Égypte, les chiffres étaient de 3 615 USD et 71 ans respectivement. Pris ensemble, ces pays hébergent presque la moitié de la population du MENA et ils génèrent environ 30 % de son PIB. Du fait que les participants représentent un choix représentatif, les principales conclusions et recommandations politiques seront pertinentes et peuvent être applicables à d'autres pays de la région.

Les principales sources de la collecte de données pendant la période de réalisation du projet incluent :

Un questionnaire d'enquête en ligne

L'OCDE a développé une enquête d'environ 60 questions de novembre à décembre 2015. L'enquête a fourni la base et la structure pour les contributions nationales au projet et obtient des données comparables. Les réponses ont été utilisées pour définir la base des ateliers et pour structurer l'échange de points de vue et pratiques.

Des versions anglaises et françaises du questionnaire ont été envoyées aux pays concernés. Au moins deux ou trois organisations publiques de chaque économie ont été invitées à répondre au questionnaire : les Ministères des Finances, les Ministères de l'Administration et de la Modernisation ou leur équivalent, les Institutions supérieures d'audit, les Corps d'inspection, et les Autorités centralisées de lutte contre la corruption et d'audit, que ces organisations soient indépendantes ou associées avec le gouvernement central. Dans chaque pays, un coordinateur ou un point focal a facilité les contacts et a aidé l'OCDE dans la collecte et le suivi des réponses.

Le questionnaire incluait une assurance donnée aux organisations publiques que l'intention n'était pas de classer les pays échantillonnés, mais bien d'identifier les défis pratiques auxquels les professionnels sont confrontés dans leurs efforts pour prévenir et combattre la fraude et la corruption. Par conséquent, bien qu'il soit nécessaire de connaître l'identité des participants pendant le projet afin de clarifier les points, l'identité des participants individuels a été supprimée des résultats finaux de cette enquête, en ne mentionnant que le pays.

Groupes de travail régionaux et réunions de réseaux d'experts

De 2015 à 2017, l'OCDE a mené une série d'ateliers régionaux, où les experts nationaux des pays sélectionnés ont eu l'opportunité d'échanger des points de vue et de travailler sur des aspects pratiques des pratiques avancées dans le domaine des systèmes de contrôle interne. Tous les ateliers ont impliqué des experts et des pairs des pays membres de l'OCDE et des organisations internationales partenaires ayant une longue expérience dans ce domaine. Ils ont été structurés autour du thème majeur du projet et des besoins et défis pratiques auxquels les pays participants font face dans leurs efforts quotidiens pour développer et mettre en œuvre des processus de contrôle interne. Ils ont également vu le jour et ont été soulignés par les conclusions initiales d'enquête décrites ci-dessus.

- Réunion du Groupe de travail sur le service civil et de l'intégrité (Paris, 18 avril 2016)
- cours de formation au Centre du Moyen-Orient IMF pour l'économie et la finance, il comprenait deux ateliers (Koweït City, du 30 mai au 2 juin 2016)
- Conférence régionale à l'Institut des finances — Basil Fuleihan (Beyrouth, 16-17 novembre 2016).
- l'atelier d'un jour a été hébergé au Centre de conférences de l'OCDE de Paris (29 mars 2017)
- Atelier de quatre jours au Centre du Moyen-Orient IMF pour l'économie et les finances à Koweït City, Koweït (du 15 au 18 mai 2017)

Rapports sur les pays, entretiens complémentaires et recherche de bureau

Le Secrétariat de l'OCDE a rassemblé des informations supplémentaires sur les pays sélectionnés via une variété de ressources, notamment des rapports sur les pays rédigés par un consultant externe concernant le contrôle interne et les dispositions anticorruptions actuels de la région MENA, suivant un modèle prédéterminé inspiré du questionnaire d'enquête, de même que par de nombreuses consultations et entretiens avec des parties prenantes locales majeures. Le projet a également recouru à des recherches de bureau et des publications existantes de l'OCDE pour compléter et mieux préciser le rapport selon les besoins.

Remarques

¹ Le système de dépenses publiques et de responsabilité financière (PEFA) a été développé par sept agences et institutions financières donatrices en 2001 pour faire office de méthode standard d'évaluation — accompagnée d'un plan de mise en œuvre — pour les dépenses, l'approvisionnement et les responsabilités financières d'un pays. Le système PEFA utilise 28 indicateurs dans un cadre comportant 6 catégories plus larges : 1) crédibilité du budget ; 2) exhaustivité et transparence, 3) budget basé sur les politiques ; 4) prévisibilité et contrôle de l'exécution du budget ; 5) responsabilisation, enregistrement et reporting ; et 6) examen et audit externe.

² Appui à l'Établissement d'un Système National d'Intégrité en Tunisie, www.anticor.tn.

Références

- Brixi, H., E. Lust and M. Woolcock (2015), « *Trust, Voice, and Incentives* » : « *Learning from Local Success Stories in Service Delivery in the Middle East and North Africa*, World Bank, Washington, DC », <http://elibrary.worldbank.org/doi/pdf/10.1596/978-1-4648-0456-4>.
- COSO (2013), « *Internal Control – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission », <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx>.
- COSO (2004), « *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission », <https://www.coso.org/Pages/erm.aspx>.
- COSO and IIA (2015), « *Leveraging COSO Across the Three Lines of Defence*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission and Institute of Internal Auditors », www.coso.org/Documents/COSO-2015-3LOD.pdf.
- Commission européenne (2015), « Principes du contrôle interne public », *Public Internal Control : « An EU Approach*, Position Paper No. 1, Ref. 2015-1 », Commission européenne, <http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2015/CD02PrinciplesofPIC-PositionPaper.pdf>.
- Commission européenne (2014), « *Compendium of the Public Internal Control Systems in the EU Member States*, second edition », Commission européenne, <http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/book/compendium/HTML/index.html>.
- IIA (2013), « *The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control*, IIA Position Paper, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs », FL, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control.pdf>.
- IIARF (2013), *COSO Internal Control – Integrated Framework, Turning Principles into Positive Action*, Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL ».
- INTOSAI (2004), *INTOSAI GOV 9100, « Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, International Organization of Supreme Audit Institutions », www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html.
- Kirkpatrick, G. (2009), « The corporate governance lessons from the financial crisis », *OECD Journal: Financial Market Trends*, Vol. 2009/1, <http://dx.doi.org/10.1787/fmt-v2009-art3-en>.
- League of Arab States - General Secretariat (2010), « *Arab Convention Against Corruption* » (ACAC), <http://star.worldbank.org/star/sites/star/files/Arab-Convention-Against-Corruption.pdf>

- OCDE (2017a), *Une meilleure performance pour une meilleure gouvernance publique en Tunisie : La gestion budgétaire par objectifs*, Publications OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264265950-fr>
- OCDE (2017b), « *Benchmarking Digital Government Strategies in MENA Countries*, OCDE Digital Government Studies », OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264268012-en>.
- OCDE (2017c), *Recommandation du Conseil sur l'intégrité publique*, OCDE, Paris, <http://www.oecd.org/gov/ethics/Recommandation-integrite-publique.pdf>.
- OCDE (2016a), *Une meilleure planification pour une meilleure gouvernance budgétaire en Tunisie —Le cadre de dépenses à moyen terme*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/22265961>.
- OCDE (2016b), *Un meilleur contrôle pour une meilleure gouvernance locale en Tunisie —Le contrôle des finances publiques au niveau local*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264265967-fr>.
- OCDE (2015), « *Recommendation of the Council on the Principles of Budgetary Governance* », OECD Publishing, Paris, www.oecd.org/gov/budgeting/Recommendation-of-the-Council-on-Budgetary-Governance.pdf.
- OCDE (2014), *Recommandation du Conseil sur les stratégies numériques*, OECD Publishing, Paris, www.oecd.org/gov/digital-government/Recommendation-digital-government-strategies.pdf.
- OCDE (2013a), *Regulatory Reform in the Middle East and North Africa: Implementing Regulatory Policy Principles to Foster Inclusive Growth*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264204553-en>.
- OCDE (2013b), *OECD Integrity Review of Italy: « Reinforcing Public Sector Integrity, Restoring Trust for Sustainable Growth »*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264193819-en>.
- OCDE (2012), *OECD Integrity Review of Italy: « Managing Risks for a Cleaner Public Service »*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264119321-en>.
- PNUD-ACINET, Site web du réseau arabe pour l'intégrité et la lutte contre la corruption, http://www.arabacinet.org/FINAL_MAP_MODULE/map_en.html (dernier accès, mai 2017).
- Banque mondiale (2015), *Middle East and North Africa Region Economic Monitor: « Inequality, Uprisings, and Conflict in the Arab World »*, Banque mondiale, Washington, DC, <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/22711/9781464807350.pdf?sequence=4&isAllowed=y>
- Banque mondiale (2012), « *Réforme des finances publiques au Moyen-Orient et en Afrique du Nord* » : « *An Overview of Regional Experience* », Banque mondiale, Washington, DC, <http://elibrary.worldbank.org/doi/abs/10.1596/978-0-8213-9529-5>.
- Banque mondiale (2010), *Public Financial Management Reform in the Middle East and North Africa: « An Overview of Regional Experience » : Partie I Vue d'ensemble et résumé*, Report No. 55061—MNA, Banque mondiale, Washington, DC, <http://siteresources.worldbank.org/EXTGOVANTICORR/Resources/3035863-1285103022638/MENARegionalPFMOverviewPartIFinal.pdf>.

Chapitre 2. Les défis auxquels sont confrontées les économies de la région MENA pour améliorer le contrôle interne et la gestion des risques

Ce chapitre explore une grande partie des principaux défis et opportunités d'amélioration des processus de contrôle interne et de la gestion des risques dans la région du Proche-Orient et de l'Afrique du Nord (MENA), comme d'adopter une approche unifiée envers le contrôle interne et de prendre des mesures pour intégrer ensuite ce contrôle interne aux systèmes de gestion et opérations quotidiennes. Ce chapitre précise également les principaux composants et fonctions des systèmes de contrôle interne et comment ils contribuent à renforcer la responsabilisation du secteur public, à établir des définitions de base et des normes reconnues au niveau international concernant les contrôles internes, la gestion des risques et les audits internes.

Introduction

Plusieurs référentiels internationaux tentent de définir les composants, attributs et outils nécessaires pour établir les normes d'un système de contrôle interne robuste (par ex. le Référentiel intégré de contrôle interne du Comité des organisations coparrainantes de la Treadway Commission 2013, les Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public INTOSAI 9100, le Cadbury Code au Royaume-Uni, les critères de contrôle de l'Institut canadien des comptables agréés (ICCA) et le King's Code en Afrique du Sud, entre autres). Compte tenu de ces approches conceptuelles coexistantes, et d'après la définition de la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC), les contrôles publics internes peuvent être considérés comme faisant partie intégrante du système de gestion d'une organisation. Ces contrôles sont effectués, compris et activement suivis par les représentants élus, la haute direction, les gestionnaires opérationnels et le personnel afin d'atténuer les risques encourus par l'organisation pour atteindre les objectifs établis :

- via des processus stratégiques et opérationnels efficaces et productifs ;
- en fournissant des informations fiables aux utilisateurs internes et externes pour une prise de décision efficace et rapide ;
- en assurant la conformité aux lois et réglementations applicables, ainsi qu'aux politiques, procédures et lignes directrices publiques ;
- en protégeant les actifs et ressources de l'organisation contre toute perte, fraude, corruption, mauvaise utilisation et dommage ; et
- en garantissant la disponibilité, la confidentialité et l'intégrité des systèmes informatiques de l'entité.

Les pays de la région du Proche-Orient et de l'Afrique du Nord (MENA) travaillent actuellement sur l'établissement de systèmes de contrôle interne solides et efficaces qui constitueront la pierre angulaire d'une gestion financière et non financière saine, et cherchent un moyen rentable de répondre aux objectifs du gouvernement. L'Encadré 2.1 offre une vue d'ensemble du développement et des attributs-clés du système de Contrôle Interne Public (PIC) de l'Union européenne, dont on retrouve des éléments dans de nombreuses économies du MENA.

Encadré 2.1. Systèmes de contrôle interne public dans l'Union européenne

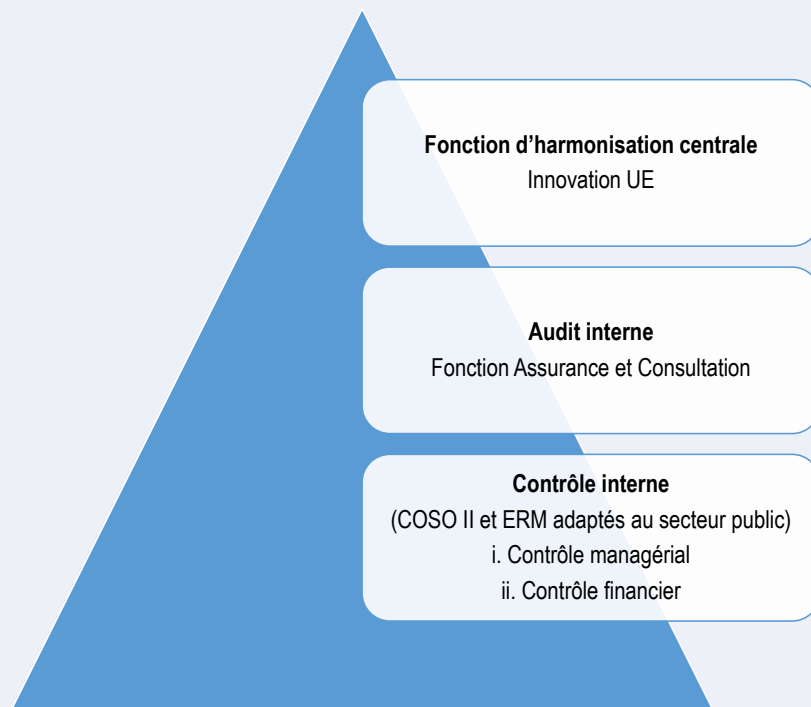
Les pays membres de l'Union européenne (UE) ont pris des mesures importantes pour élaborer et maintenir des systèmes et fonctions de contrôle interne solides au cours des 10 à 15 dernières années. Même si certains pays, comme le Royaume-Uni, avaient déjà commencé à prendre des mesures dans les années 1980, d'autres réformes ont été mises en place, depuis l'an 2000, par :

- les adhésions à l'Union européenne en 2004, 2007 et 2013
- le besoin de réformes administratives et de gestion publique
- la reconnaissance du besoin d'évaluer et d'atténuer les risques
- le besoin d'améliorer la gestion budgétaire et de réduire les déficits fiscaux, après la crise financière
- le fait que les contribuables exigent à la fois transparence, recevabilité et rentabilité.

En vertu du Chapitre 32 des Négociations d'adhésion à l'Union européenne, les pays candidats doivent adopter intégralement un cadre de contrôle interne, connu sous le nom de **Contrôle interne des finances publiques (CIFP)**, qui comprend les éléments suivants, comme expliqué dans le Graphique 2.1 suivant :

- système de contrôle et de gestion des finances
- fonction d'audit interne
- unité d'harmonisation centrale.

Graphique 2.1. Composants de base des systèmes publics de contrôle interne



Encadré 2.1. Systèmes de contrôle interne public (PIC) dans l'Union européenne (suite)

Même si la « conformité au PIFC » (Contrôle interne des finances publiques) est devenue un critère d'adhésion à l'UE depuis 2004, il existe de nombreux autres systèmes de contrôle interne dans les secteurs publics des 29 états membres de l'UE. Les approches nationales au contrôle interne diffèrent considérablement :

- ce que l'on appelle le « modèle scandinave », caractérisé par un système de contrôle interne décentralisé (comme en Suède, au Royaume-Uni et dans 13 nouveaux états membres)
- ce que l'on appelle le « modèle latin », caractérisé par un système de contrôle interne centralisé (comme en Espagne, en Grèce ou en Italie)
- le modèle hybride (comme en Belgique, en France et au Portugal).

Au cours des cinq dernières années, les États membres de l'UE ont cherché à unir leurs forces et à grouper leurs démarches pour élaborer une approche commune au contrôle interne, basée sur 1) des enjeux et attentes communs au niveau de la gestion publique ; et 2) l'adhésion à des lignes directrices reconnues au niveau international, telles que le *COSO Référentiel intégré de contrôle interne* (COSO, 2013) et le *Référentiel de gestion des risques de l'entreprise* (COSO, 2004), les *Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public* INTOSAI 9100 (INTOSAI, 2004) et le *Cadre international des pratiques professionnelles de l'IIA* (IPPF) de l'Institut des auditeurs internes (IIA, 2016).

Un ensemble de **Principes de contrôle interne public** communs a été élaboré afin d'exprimer « l'unité dans la pluralité » en termes d'ambition et d'efforts des États membres de l'UE à maintenir et promouvoir un système contrôle interne public sûr et à jour. Parmi les problèmes communs : les contraintes et les lois, réglementations et normes complexes ; différents systèmes de gestion budgétaire et financière ; l'utilisation de nouvelles technologies et la dépendance à leur égard ; la prévention et la détection de la fraude et de la corruption. Cette approche commune comprend les huit principes suivants :

- I. une bonne gouvernance publique dans l'intérêt du public constitue le contexte, l'objectif et le moteur du PIC
- II. Le PIC est axé sur la performance
- III. Le PIC est axé sur le COSO et l'INTOSAI
- IV. Le triangle de responsabilisation (c. à d. la correspondance et la cohérence entre l'autorité, la responsabilité et la responsabilisation à tous les niveaux de l'entité) est une pierre angulaire du PIC
- V. Le PIC est organisé selon le modèle des « trois lignes de défense »
- VI. Le PIC exige une fonction d'audit interne (IAF) fonctionnellement indépendante
- VII. Le PIC est harmonisé à un niveau approprié : la fonction d'harmonisation centrale (CHF)
- VIII. Le PIC adopte une perspective d'amélioration continue.

Source : Commission européenne (2014), *Compendium of the Public Internal Control Systems in the EU Member States*, <http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/book/compendium/HTML/index.html>.

Adoption d'une approche et d'une vision unifiées du contrôle interne

Les économies du MENA peuvent envisager une approche commune envers les différents composants et fonctions de contrôle interne conformément aux normes internationales.

Tous les pays n'interprètent pas le concept de contrôle interne de la même façon. Certains pays ont des institutions dédiées de contrôle et de supervision qui sont indépendantes et « externes » des entités qu'elles contrôlent (tout en étant au sein du pouvoir exécutif), par ex. la « Intervención General de la Administración de Estado » en Espagne. D'autres prennent une approche décentralisée et délèguent la responsabilité de contrôle interne aux unités administratives, en particulier les première et seconde lignes de défense (voir l'annexe 2. A pour une réflexion plus poussée sur les Trois lignes de défense de l'Institut des Auditeurs internes). Toutefois, même dans les systèmes décentralisés, les gestionnaires doivent de plus en plus rendre compte au responsable de l'institution et/ou d'une autorité centralisée (comme une institution supérieure d'audit) sur le fonctionnement des dispositifs de contrôle interne, et appliquer un système pour gérer et atténuer le risque de ne pas atteindre les objectifs fixés.

De même, le besoin d'établir un contrôle interne peut soit être précisé dans des lois et réglementations nationales spécifiques, soit être tiré de cadres légaux existants (c. à d. loi de gestion financière publique), soit simplement faire référence aux composants interdépendants établis dans les cadres internationaux, comme les modèles créés par l'Institut des auditeurs internes (IIA), le Comité des organisations coparrainantes de la Treadway Commission (COSO) pour l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI). L'annexe 2. A fournit des informations complémentaires pour certaines normes.

Les réponses soumises par les participants au sondage du MENA (voir Annexe 1.A) ont fait la lumière sur le fait que l'utilisation de termes tels que « contrôle », « audit interne », « contrôle financier et managérial », et « inspection financière » varie considérablement de part et d'autre de la région et qu'ils ne sont pas forcément conformes aux normes et pratiques internationales. Par exemple, la définition de « audit interne » en Égypte diffère considérablement de la terminologie largement acceptée établie par l'Institut des auditeurs internes (Encadré 2.2).

Encadré 2.2. Définition de l'audit interne

Manuel de contrôle financier égyptien (traduction française)

« Audit interne : ce poste relève administrativement de la juridiction de l'organe administratif dans le cadre des postes tenus par les employés de l'unité de comptabilité. Les titulaires des tâches chargés de vérifier la bonne finalisation des documents, de contrôler cette vérification et de vérifier l'ampleur de leur exactitude par rapport aux lois qui les régissent et aux communiqués financiers. Ceci doit être effectué avant de soumettre les documents au contrôleur financier. Les titulaires peuvent faire l'objet d'une supervision technique et administrative par le représentant du Ministère des Finances.

Institut des auditeurs internes (IIA)

« Un audit interne est une activité indépendante et objective d'assurance et de consultation conçue pour valoriser et améliorer les opérations d'une organisation. Il aide l'organisation à atteindre ses objectifs en apportant une approche systématique et disciplinée afin d'évaluer et d'améliorer l'efficacité du processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance »

Sources : IIA (2016), *Cadre international des pratiques professionnelles de l'IIA, Guide pratique : Internal Audit and the Second Line of Defence*, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL, <https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/Guide%20pratique%20%20Audit%20interne%20et%20C3%A8me%20ligne%20de%20ma%C3%A9trise.pdf>; Manuel égyptien de contrôle financier

De telles variations lexicales peuvent sérieusement entraver les progrès vers un cadre de contrôle interne solide. Les variations sont dues à des différences au niveau des normes et procédures de gestion publique, budgétaire et comptable. Elles constituent de sérieux obstacles à l'adaptation et à l'intégration des concepts et pratiques internationaux dominants, comme le modèle des « Trois lignes de défense » de l'Institut des auditeurs internes, aux systèmes de gouvernance publique hétérogènes (voir l'annexe 2.A pour de plus amples détails concernant ce modèle). Un très bon exemple est la conviction, partagée par de nombreux professionnels de contrôle et d'audit de la région MENA, selon laquelle les activités de contrôle financier existantes au sein de leurs systèmes budgétaires et comptables, qui relèvent clairement des supérieurs opérationnels et de la direction (ce qu'on appelle la « première ligne de défense »), constituent une fonction d'audit interne moderne. Un exemple de ce type d'activité de première ligne consiste à vérifier (contrôler) que la procédure exécutée et la documentation soumise pour approbation d'une demande de paiement répondent aux exigences réglementaires correspondantes. Le contraste entre cette activité de contrôle et le rôle d'assurance et de conseil d'une fonction d'audit interne indépendante illustre les lacunes au niveau de la compréhension des rôles et responsabilités impliqués dans le contrôle et l'audit au niveau de l'entité, et par conséquent, les futurs défis.

Ce problème n'est pas seulement linguistique. Si ces concepts et fonctions essentiels ne sont pas compris et appliqués de la même façon par les différents intervenants, il est alors très difficile d'élaborer et de mettre en œuvre des politiques de réforme efficaces pour répondre aux normes internationales. Il sera crucial de mettre en place un cadre conceptuel solide soutenant un système de contrôle interne sûr avec des fonctions, processus, rôles et responsabilités clairs pour les différents acteurs, tout en tenant compte

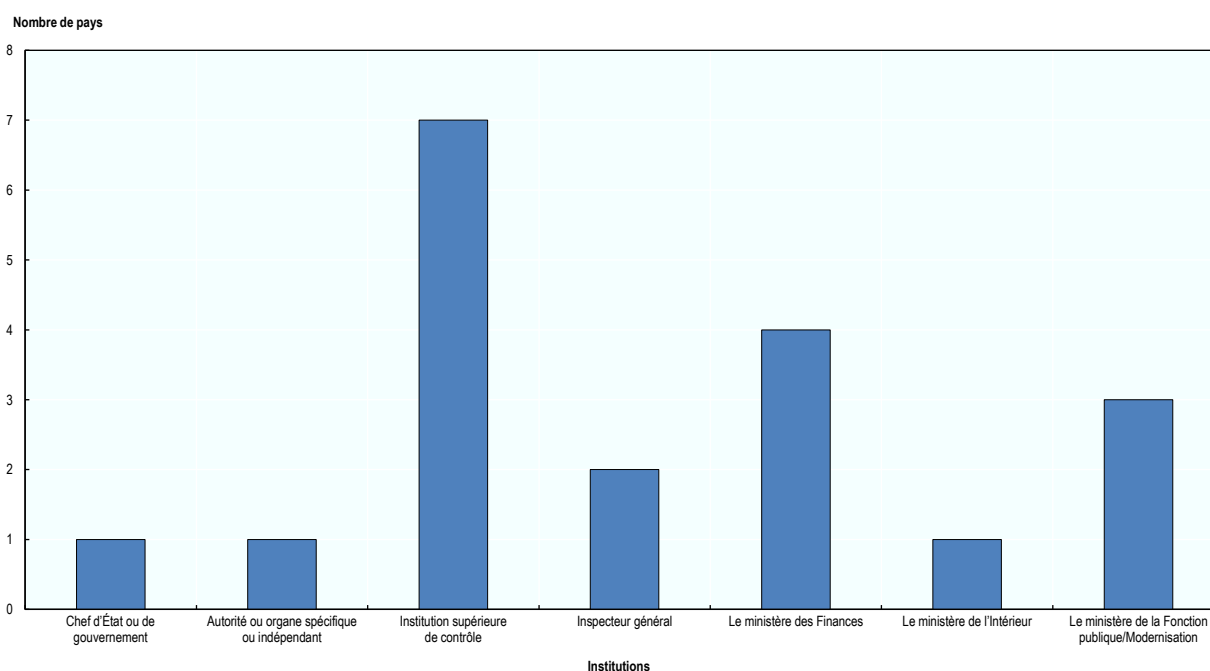
du cadre de gestion financière administrative et publique, et du contexte réglementaire de chaque pays.

Les réponses recueillies dans l'outil de sondage nous donnent des renseignements utiles quant aux personnes qui guident l'élaboration et l'établissement de ces normes. Le Graphique 2.2 offre une vue d'ensemble des institutions responsables d'élaborer des normes de contrôle interne pour un contrôle financier et managérial (FMC) et un audit interne (IA) dans les pays ayant participé au sondage. Partout, les ministères des Finances (MoF) ont donné le ton en ce qui concerne les contrôles financiers, et les ministères de l'Administration publique (ou du service public) semblent faire de même au niveau du contrôle managérial. En revanche, la charge de la fonction d'audit interne semble être partagée entre différentes institutions ; ce qui peut refléter la confusion quant au rôle et aux missions affectés aux auditeurs internes au niveau des normes internationales.

Graphique 2.2. Mise en place du cadre méthodologique de contrôle interne

*Réponse à un sondage effectué dans 7 pays

Institutions responsables d'établir le cadre méthodologique pour le FMC et l'IA dans 7 pays de la région MENA



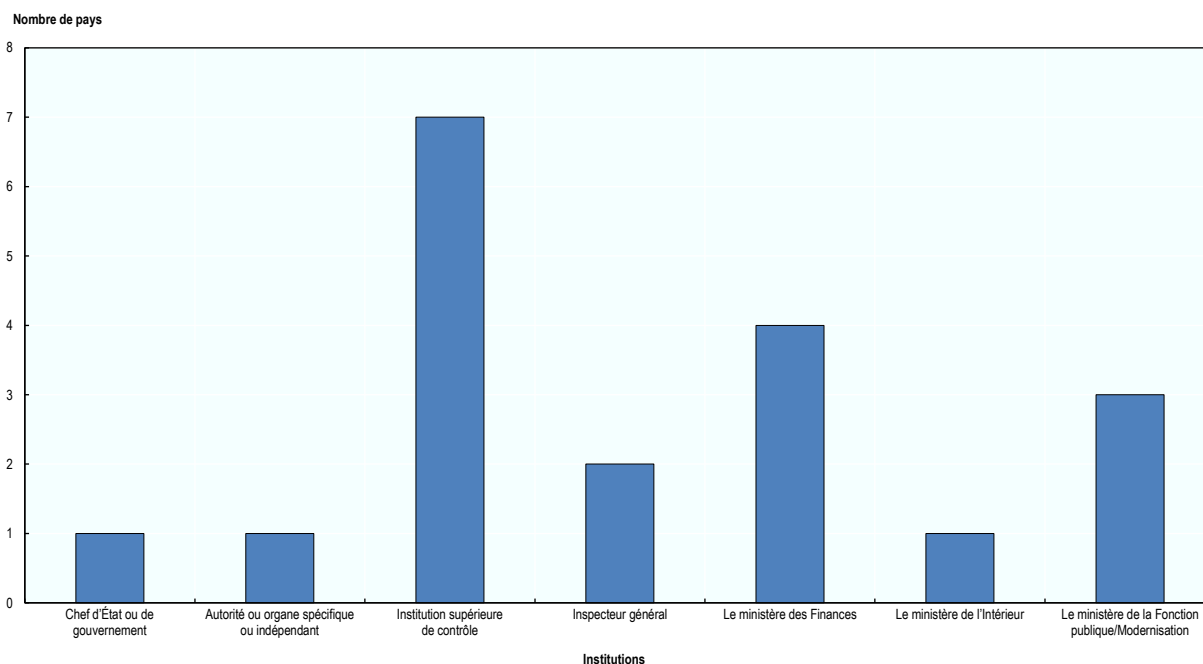
Source : Sondage régional de l'OCDE sur le contrôle interne et la gestion des risques dans les économies de la région MENA.

Cependant, élaborer le cadre conceptuel ne suffira pas : pour la mise en œuvre en elle-même, des ajustements administratifs importants ne suffiront pas, des ajustements culturels seront nécessaires pour que les gouvernements, les agents de la fonction publique et les citoyens considèrent la question d'un système de contrôle interne fonctionnel dans leurs pays respectifs. Il n'est pas facile de « sortir des sentiers battus » lorsqu'il s'agit de modèles et pratiques qui ont été appliqués depuis des décennies et qui sont intégrés à la gestion publique et aux opérations quotidiennes des organismes publics. Les agents de la fonction publique sont très souvent pris dans leurs mécanismes de contrôle interne existants et n'arrivent pas à voir l'ensemble de la situation ni à renforcer

le sentiment d'appropriation de réformes qui sont indispensables dans ce domaine. Ces problèmes, que l'on rencontre dans la majorité des économies du MENA, font qu'il est difficile de faire avancer le débat sur les problèmes techniques, comme l'importance d'établir un environnement de contrôle au sein des organisations du secteur public qui démontre qu'un engagement envers des valeurs d'intégrité et d'éthique est indispensable à la mise en œuvre et au fonctionnement de tous les autres composants de contrôle interne. « Bien comprendre les bases », cela implique d'abord de sensibiliser les intervenants à l'importance d'un système de contrôle interne solide et de combler les lacunes en matière de connaissances, avant d'adapter le cadre conceptuel et d'aller plus loin dans le développement des outils pratiques.

Une autre question étroitement liée est l'élaboration d'un moyen fiable d'évaluer les progrès des entités publiques dans l'intégration des fonctions de contrôle interne, afin de mieux prévoir comment relever les défis au niveau de la mise en œuvre. Le Graphique 2.3 montre les institutions responsables d'évaluer la maturité et l'efficacité des dispositifs internes de contrôle dans les sept pays ayant répondu au sondage (réponses multiples autorisées à cette question). Il est important de remarquer que tous les sept pays reconnaissent le rôle prépondérant de leurs institutions supérieures de contrôle (ISC) dans ce domaine.

Graphique 2.3. Institutions responsables de mesurer l'efficacité des systèmes de contrôle interne



Source : Sondage régional de l'OCDE sur le contrôle interne et la gestion des risques dans les économies de la région MENA

Intégration du contrôle interne aux systèmes de gestion et aux opérations quotidiennes

Les économies du MENA pourraient envisager la mise en œuvre de projets pilotes pour intégrer les fonctions de contrôle interne au cycle de prise de décision et aux processus opérationnels fondamentaux des organisations publiques.

La mise en place, le suivi et le reporting sur le fonctionnement des systèmes de contrôle interne au sein des organisations publiques devraient faire partie des responsabilités des dirigeants de chaque entité, en particulier dans les pays où aucune institution spécifique n'est chargée de concevoir ni de mettre en place des politiques de contrôle interne centralisées. Un obstacle important à l'établissement d'un processus de contrôle interne solide dans la région MENA est la notion répandue que le contrôle interne est une activité indépendante, simplement rajoutée aux pratiques et processus administratifs existants. C'est précisément la raison pour laquelle les gestionnaires publics et le personnel considèrent les processus de contrôle interne comme un fardeau administratif qui n'ajoute aucune valeur à leur travail.

Une autre approche consiste à tenter d'intégrer des composants et activités de contrôle interne aux principales fonctions publiques de gestion et d'exploitation de part et d'autre de l'entité. Changer la mentalité bureaucratique n'est pas chose aisée. Aussi, une condition essentielle à l'établissement d'un système de contrôle financier et managérial solide et efficace au sein d'une entité, accompagnée d'une fonction d'audit interne crédible, consiste à fixer des objectifs clairs à tous les niveaux de l'organisation. Fixer des objectifs permet aux agents de la fonction publique d'identifier les menaces inhérentes à chaque domaine des politiques et programmes publics, et d'évaluer dans chaque contexte si les éléments de contrôle interne correspondants sont intégrés aux procédures opérationnelles et sont capables d'atténuer efficacement les risques pouvant empêcher l'entité d'atteindre ces objectifs. Par exemple, en Suède, la plupart des organismes doivent effectuer une « analyse de risque » pour identifier les circonstances pouvant potentiellement empêcher l'organisme d'atteindre les objectifs fixés par rapport aux exigences établies par le gouvernement. Cette analyse peut engendrer la mise en œuvre de mesures d'atténuation pour assurer que ces organismes atteignent ces objectifs (Commission européenne, 2014).

Le Tableau 2.1 offre des exemples pratiques de processus internes efficaces de contrôle et de gestion des risques pour surveiller la mise en œuvre de politiques/programmes publics dans le but d'assurer une supervision adéquate et permettre une prise de décision basée sur les faits et atténuer ainsi les risques liés à certaines initiatives gouvernementales.

Tableau 2.1. Éléments-clés dans l'exercice de contrôle interne et gestion des risques

Étape du cycle politique	Principales fonctions d'un État stratégique et ouvert
Mise en œuvre des politiques	Coordination et communication Exécution du budget Mise en œuvre et application de politiques réglementaires <ul style="list-style-type: none"> • Établir des processus de gestion des risques et de contrôle interne. • Fournir des instructions fonctionnelles de gestion des risques et de contrôle interne de part et d'autre du gouvernement, dont la portée devra être adaptée aux entités individuelles. • Les organes de supervision (audit, anticorruption, et exécution) mènent leurs activités de façon indépendante, avec des capacités suffisantes et conformément aux normes internationales. • La direction des entités établit des contrôles et évalue, traite, signale, surveille et examine les risques liés aux objectifs que l'entité cherche à atteindre. • Un audit interne indépendant génère des informations fiables et surveille efficacement des mécanismes de contrôle internes. • Des mécanismes sont créés pour recueillir des informations de haute qualité quant à la performance d'une entité.

Sources : OCDE (2014a), *The Principles of Public Administration*, www.sigmaxweb.org/publications/Principles-Public-Administration-Overview-Nov2014.pdf; COSO (2013), *Internal Control – Integrated Framework*, www.coso.org/documents/cosoicifoutreachdeck_05%2018%2012.pdf; IFAC (2012), *Evaluating and Improving Internal Control in Organizations*, www.ifac.org/publications-resources/evaluating-and-improving-internal-control-organizations-0.

Dans la région MENA, l'intégration des contrôles internes aux activités quotidiennes est fortement influencée par deux caractéristiques dominantes :

- **Une attention particulière sur la conformité financière et la discipline fiscale :** dans de nombreux cas, les activités de contrôle sont simplement conçues pour vérifier toutes les dépenses fiscales. Cela crée une strate supplémentaire, une longue chaîne bureaucratique d'étapes ayant peu de valeur ajoutée. De plus, les contrôles financiers *ex ante* sont principalement axés sur la conformité, ce qui signifie qu'ils vérifient seulement si la dépense est autorisée et si la demande de paiement est accompagnée de tous les documents obligatoires dûment signés. Il est relativement rare dans la région MENA d'avoir des processus de contrôle qui vont au-delà de la légalité et qui justifient aussi une activité donnée afin d'évaluer le résultat et l'impact prévus de la dépense (c. à d. une évaluation de performance et de rentabilité). Même dans les cas où le cadre légal stipule un contrôle minutieux de ce type, en pratique, le processus se limite en grande partie à légalité et à la régularité. Parmi les raisons à cela : des ressources et une expertise limitées, des données fiables inexistantes et des ambiguïtés légales.

L'efficacité et l'impact des systèmes de contrôle financier pourraient être considérablement améliorés en introduisant une approche d'audit basée sur le risque et en favorisant l'utilisation d'outils de Technologies de l'information et de la communication (ICT) tels que les analyses de données, les logiciels d'attributs de risques et les techniques d'échantillonnage.

- **Un mauvais contrôle managérial axé sur les performances,** qui est étroitement associé à une responsabilité et une responsabilisation managériales médiocres. Ce problème est en grande partie dû aux défis inhérents à la culture de gestion publique actuelle, où la prise de décision hiérarchique règne, et où la délégation et la séparation des tâches font défaut. Pour renforcer la prise de conscience et la

formation, il faut faire comprendre, entre autres, le fait que le contrôle interne et la gestion des risques doivent être présents au niveau de tous les processus de l'entité et que chacun a un rôle à jouer et est impliqué à divers degrés. Il est essentiel que le contrôle interne ne soit pas considéré comme un processus distinct de la gouvernance quotidienne et des principales opérations des entités publiques. Dans la région MENA, les gestionnaires opérationnels et le personnel ne sont en général pas assez conscients du fait qu'ils ont la responsabilité du risque et de sa gestion dans le cadre de leurs missions quotidiennes et de leurs responsabilités. C'est la raison pour laquelle les personnes responsables d'établir et d'atteindre les objectifs de l'organisation doivent aussi avoir la responsabilité de gérer efficacement les menaces inhérentes.

Afin de prendre en compte la dimension de « rentabilité » des dépenses et opérations d'un gouvernement, les systèmes de contrôle interne de la région MENA auraient besoin de surmonter cette concentration sur les questions telles que les rôles et responsabilités formels et la conformité aux lois et réglementations, et augmenter les faibles ressources dédiées aux aspects de performance et d'atteinte des objectifs.

Le Programme d'examen des dépenses publiques et d'évaluation de la responsabilité financière pour la **Jordanie** illustre la façon dont les agents de contrôle interne effectuent leurs tâches en se concentrant principalement sur la conformité aux réglementations (PEFA 2011). En Jordanie, en vertu de l'Ordonnance n° 3 de 2011 sur le Contrôle financier du Ministère des Finances, les dispositions légales de contrôle interne et d'audit interne ont été décrites en détail et normalisées, conformément à l'esprit de l'Institut des auditeurs internes (IIA). Toutefois, les mesures de contrôle interne prennent la forme d'un examen *ex ante* poussé effectué par trois entités distinctes :

1. les auditeurs/examineurs des ministères, départements et organismes (MDA) assignés aux principales directions impliquées dans l'exécution du budget (finance et comptabilité, états de paie et achats)
2. Les agents de l'Inspection de contrôle du Ministère des Finances (MoF) situés à chaque MDA
3. Les auditeurs de l'Audit Bureau, effectuant des travaux *ex ante* dans environ 25 % des MDA.

Ensemble, ces unités fournissent un examen détaillé de tous les bordereaux de paiement et émettent des états financiers mensuels conformément à la Partie IX de l'Ordonnance n° 3/2011 sur le Contrôle financier du Ministère des Finances et les Instructions d'application des affaires financières. Par exemple, dans le cas d'une dépense ordinaire avec bordereau, le premier contrôle d'exactitude est effectué par les auditeurs au sein de la Direction des Finances et des Comptes pour assurer que la ligne d'entrée pour la dépense soit incluse dans le budget et que des fonds aient été dégagés par la Trésorerie dans ses transferts de liquidités, ou, dans le cas d'achat de biens et de services, que l'autorisation d'engagement requise (confirmant que l'affectation budgétaire est disponible) ait été émise par le Département du Budget. Le bordereau est signé par le vérificateur interne. Deuxièmement, les inspecteurs de contrôle du MoF sur place examinent le bordereau pour vérifier l'intégralité et l'exactitude de ses données, à savoir, les numéros de compte et de série, les fonds disponibles et les justificatifs. L'inspecteur de contrôle du MoF sur place signe également le bordereau. Troisièmement, dans environ un quart des MDA, il y a des représentants de l'Audit Bureau sur place pour effectuer une vérification finale du bordereau. L'agent de l'Audit Bureau signe également le bordereau pour que la Direction des Finances et des Comptes soit autorisée à émettre un décaissement et enregistrer la

transaction dans les journaux comptables. L'Encadré 2.3 décrit plusieurs points-clés des efforts de réforme de la gestion financière publique en Jordanie.

Encadré 2.3. Réforme de la gestion financière publique en Jordanie

La Jordanie a fait des progrès considérables au niveau des réformes de sa comptabilité publique par rapport à d'autres pays de la région. ¹ Elle est sur le point d'adopter les Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) et se penche actuellement sur la performance de son budget par rapport aux tendances mondiales d'amélioration de l'efficacité de l'administration publique.

En novembre 2015, le rapport de suivi annuel sur la gestion des finances publiques (GPP) par l'UE a examiné les progrès de la Jordanie dans la mise en œuvre de la réforme de la GFP et conclu qu'elle continue à répondre au critère d'éligibilité au soutien budgétaire pour la réforme de la gestion des finances publiques. Le rapport conclut que la Jordanie poursuit un programme crédible et pertinent pour améliorer la gestion de ses finances publiques. Il est constaté que la Jordanie a surtout progressé au niveau du processus de la préparation du budget, du recouvrement des arriérés d'impôts, du déploiement continu du Système d'information sur la gestion des finances publiques (GFMS) à d'autres entités budgétaires, permettant ainsi de régler les problèmes d'arriérés du gouvernement et de préparer les contrôles d'engagement.

Le rapport a également souligné que :

- d'autres unités de contrôle interne fonctionnement désormais efficacement
- des progrès vers la modernisation des contrôles internes et audits externes
- des institutions anticorruption continuent à envoyer des dossiers au procureur général

De plus, le Ministère des Finances utilise le PEFA comme outil pour améliorer son programme de réforme des GFP. Le rapport PEFA 2011 a examiné les changements de performance du système des GFP depuis 2007 et a conclu que la tendance est positive. Le rapport a noté un réel progrès dans les réformes, en particulier au niveau de la crédibilité du budget et de certaines limitations des dépenses, dans la préparation et l'exhaustivité du budget, et de la transparence dans la préparation du budget. D'un autre côté, le rapport a aussi souligné l'effet négatif des facteurs politiques à court terme sur plusieurs indicateurs. La troisième évaluation PEFA de la Jordanie a été finalisée en 2016, mais n'était pas encore rendue publique au moment où le présent rapport a été finalisé.

Parmi les six domaines du rapport de 2011 ayant connu une amélioration : les examens et audits externes, au niveau desquels l'évaluation PEFA note des améliorations considérables selon l'Audit Bureau sur des dimensions d'évaluation externes, mais des améliorations moins marquées sur l'audit interne.

Note : ¹La Jordanie est membre de la Norme spéciale de diffusion des données du Fonds Monétaire International depuis janvier 2010.

Sources : European Commission (2015a), Evaluation of the European Union's Cooperation with the Hashemite Kingdom of Jordan - Country Level Evaluation - Final Report Volume IIIa: Annexes 1-5, https://ec.europa.eu/europeaid/sites/devco/files/strategic-evaluation-cooperation-ec-jordan-1340-main-report-201502_en.pdf ; USAID (2014), Jordan Fiscal Environment Assessment: Rapport final, https://jordankmportal.com/system/resources/attachments/000/000/487/original/Jordan_Fiscal_Environment_Assessment_2014.pdf?1456660604 ; PEFA (2011), Jordan: Repeat Public Financial Management Assessment following the PEFA Methodology, ACE International Consultants, <https://pefa.org/sites/default/files/assessments/comments/JO-Sep11-PFMPR-Public.pdf>.

L'Égypte est un autre exemple de la tendance parmi les systèmes de contrôle interne existants qui consiste à se concentrer sur la gestion financière et le reporting. Même si le Ministère des Finances (MoF) égyptien déclare assurer des « dépenses gouvernementales plus efficaces » et améliorer « la qualité et la rentabilité des services publics » dans le cadre de sa mission de base, le système de contrôle interne égyptien demeure profondément ancré dans ses deux principaux piliers traditionnels : contrôle *ex ante* et inspections financières régies et gérées par le Mof.¹ L'Encadré 2.4 souligne les dispositions de base de l'Égypte en matière de contrôle financier.

Encadré 2.4. Fonctionnalités-clés du système de contrôle interne des finances publiques de l'Égypte

La Loi n°127 de 1981(article 19) qui régit la Comptabilité gouvernementale stipule que Le Ministère des Finances est la seule autorité compétente pour le contrôle *ex ante* de l'exécution du budget par des entités administratives. En tant que tel, le Ministère des Finances porte la responsabilité et la recevabilité finales de l'exécution du budget et de toutes les questions financières liées, puisqu'aucun paiement ne peut être effectué par le biais de ce processus de contrôle. Par conséquent, les ministères de tutelle, bien que responsables et redevables des activités opérationnelles, ont une responsabilité très limitée de la gestion financière, et n'ont développé aucune responsabilité ou recevabilité envers l'exécution correcte de leur budget.

Le Manuel de Contrôle Financier qui couvre ce type d'activités de contrôle en Égypte définit le concept de « contrôle financier » comme suit : « Le contrôle financier des dépenses publiques représente un certain nombre de procédures et de moyens adoptés par les unités de l'appareil administratif de l'État (pouvoir exécutif) pour préserver les biens publics et assurer l'efficacité des dépenses publiques. Ils permettent d'assurer que les dépenses ont été définies et suivies conformément aux lois et réglementations en vigueur qui sont approuvées par le pouvoir législatif » (traduction en français non officielle). Les dispositions de ce même manuel concernant le fonctionnement des unités comptables révèlent les caractéristiques suivantes :

- la gestion financière est fortement axée sur le contrôle financier
- le contrôle financier est principalement pris au sens de contrôle de conformité
- l'exécution du budget se caractérise par une structure de contrôle complexe qui n'est pas toujours claire, même pour les intervenants concernés
- la rentabilité des contrôles est discutable
- le personnel semble avoir une approche très légale, instrumentale du fonctionnement général de l'organisation.

D'un autre côté, il y a aussi des observations positives :

- les processus de contrôle financier sont codifiés dans un manuel écrit, transmis entre les auditeurs (Manuel de Contrôle Financier)
- le Système d'information sur la gestion des finances publiques (GFMIS) est en cours de mise en œuvre et, une fois entièrement mis en œuvre, il permettra une gestion moderne et solide au niveau central.

Encadré 2.4. Fonctionnalités-clés du système de contrôle interne des finances publiques de l'Égypte (suite)

Le Manuel de Contrôle Financier définit les objectifs suivants pour la mise en place du GFMS :

- relier directement des différentes autorités/unités budgétaires et unités comptables au Ministère des Finances
- réduire le temps passé à recevoir les résultats de travaux et rapports
- approuver une conception unifiée des bases de données des applications gouvernementales standard
- publier des rapports globaux et détaillés pour surveiller les dépenses gouvernementales sur le budget de l'état
- obtenir en temps opportun des indications claires quant au volume des dépenses, afin de classer les dépenses par ordre de priorité et les rationaliser
- fournir les données nécessaires pour confirmer en temps opportun les liquidités disponibles et les montants nécessaires pour répondre plus efficacement et plus économiquement aux obligations/responsabilités, tout en aidant les dirigeants en déterminant le déficit/excédent.
- pouvoir comparer les recettes et les dépenses, favoriser l'allègement du fardeau des intérêts sur le service de la dette en cas de déficits, et l'augmentation des investissements en cas de surplus, et aider à planifier l'émission d'obligations et de bons du Trésor
- effectuer toutes les opérations financières gouvernementales de paiement et de recouvrement par le biais d'un système électronique de paiement et de recouvrement
- comparer les flux de trésorerie prévus et réels pour montrer l'ampleur et la cause de tout écart, et les prendre en compte lorsqu'on établit les attentes futures.

Source : Analyse de l'OCDE sur le contrôle financier égyptien, orientation.

Le système de contrôle des dépenses et des finances de l'Égypte ne semble pas suivre la séparation des tâches et l'affectation des rôles décrits dans le modèle des Trois Lignes de Défense (voir annexe 2.A) concernant les intervenants du cycle de transaction publique. La Loi comptable du gouvernement égyptien (Loi 129/1981) et les réglementations connexes définissent un système de contrôle de l'engagement, dans lequel aucune dépense ne peut être encourue sans qu'un engagement budgétaire n'ait été émis. Le système de contrôle de l'engagement est appliqué par des représentants du MoF (unités comptables) situés dans les organismes opérationnels (aux niveaux central et local) à la fois pour les dépenses courantes et les dépenses en capital. Ce système de contrôle nécessite beaucoup de travail (environ 40 000 fonctionnaires), et implique des procédures longues et souvent inefficaces. Le système actuel compte 2500 -à 2600 unités comptables de ce type. Le MoF décide d'établir ou de supprimer ces unités même si aucun cadre concret n'est établi de procédure normalisée pour le faire.² En pratique, les spécificités des

activités opérationnelles d'une entité ainsi que ses processus et procédures financières sont souvent la principale raison pour laquelle une unité comptable est créée. Les unités comptables enregistrent aussi leurs activités dans un grand nombre de journaux comptables, ce qui augmente leur charge de travail et le risque d'erreurs. Automatiser autant que possible les processus et procédures serait aussi un grand pas vers le renforcement de la gestion financière et permettrait de limiter l'erreur ou l'intervention humaine.

Pour bien illustrer comment de simples changements aux procédures existantes pourraient améliorer les dispositifs de contrôle interne, on peut prendre en exemple le système égyptien actuel qui consiste à faire des paiements par chèque avant la livraison des biens ou services concernés, sauf pour le paiement d'impôts ou d'assurance. En pratique, 25 % du montant dû est payé contre une garantie bancaire émise par la banque de l'entrepreneur, garantissant ainsi le remboursement du paiement anticipé si le contrat n'est pas exécuté comme il se doit. Puisque les entrepreneurs disposent de comptes bancaires, ils peuvent normalement être payés directement sur leur compte. Le paiement par compte bancaire plutôt que par chèque réduirait considérablement la charge de travail qu'implique le suivi des chèques, ainsi que les risques inhérents au maniement d'espèces et de chèques, la perte de chèques par la poste, voire la fraude et la corruption potentielles. D'un autre côté, l'Égypte a fait des progrès considérables dans le domaine du contrôle des états de paie grâce à un niveau élevé d'intégration et de rapprochement entre les dossiers du personnel et les données de paie. Un composant essentiel des contrôles internes dans ce domaine est la séparation des tâches entre les unités comptables chargées de payer les employés, et le personnel des ressources humaines (RH) chargé de changer les informations RH. Partout, les contrôles des états de paie en Égypte sont assez efficaces puisque des audits sont effectués sur les états de paie, même si on peut encore les améliorer et les normaliser.

Le principal enseignement à tirer des exemples susmentionnés est que dans ces types de systèmes de contrôle financier *ex ante*, les ministères de tutelle n'ont aucun sentiment d'appropriation des processus de contrôle interne et ne sont pas incités à la responsabilisation. Par exemple, le manque de séparation des tâches (à savoir, la séparation de la planification budgétaire, du registre des engagements, les tâches d'exécution et de comptabilité) au sein des unités comptables n'est apparemment pas traité par les réglementations actuelles. En pratique, les contrôleurs financiers ont aussi une fonction de comptabilité. Une telle intégration des fonctions de contrôle et de comptabilité au sein d'une même unité comptable, toutes deux étroitement liées au processus d'exécution budgétaire, offre une faible séparation des tâches et minimise ainsi tout conflit d'intérêts entre ceux qui contrôlent et exécutent le budget, et ceux qui produisent les comptes finaux correspondants.

Dans le cas de l'**Autorité palestinienne (AP)**, les agents de la fonction publique ont souligné lors des ateliers et entretiens avec l'OCDE que la modernisation de la gestion des finances publiques dépend fortement du support technique fourni par la communauté internationale. Les efforts indispensables pour améliorer la préparation et l'exécution du budget sont la base d'une responsabilisation renforcée et, en même temps, ils sont plus compliqués à cause de l'instabilité politique au sein de l'Autorité palestinienne. Malgré les défis considérables auxquels est confrontée l'AP, les fonctions de contrôle interne et d'audit interne ont subi des réformes majeures et de gros progrès ont été faits ces dernières années, selon les agents de la fonction publique.

La Résolution N°136/2006 du Conseil des ministres fut la première étape significative vers l'établissement d'unités de contrôle interne. Depuis 2004, les donateurs ont fourni des conseils stratégiques, une assistance technique et un soutien financier pour réformer à la fois la préparation et l'exécution du budget. L'UE, en tant que principal donateur à l'AP, a toujours manifesté un intérêt particulier pour les domaines du contrôle interne et des audits externes, mais, malgré les progrès dans certains domaines, il reste très difficile de renforcer ses mécanismes de contrôle financier et de responsabilisation. Le rapport PEFA 2013 a souligné plusieurs recommandations essentielles pour améliorer le contrôle et la gestion des finances publiques (Banque mondiale 2013) :

- Intégrer des procédures rapides et fiables pour les rapprochements de compte. Des dispositifs rapides et précis de rapports financiers annuels produisant des états financiers solides sont cruciaux pour renforcer la recevabilité.
- Revoir les pratiques comptables existantes pour améliorer la conformité aux normes internationales, l'IPSAS en particulier. Les évaluations récentes effectuées par les donateurs ont souligné le besoin d'amélioration des systèmes comptables.
- Tirant parti des améliorations de la GFP et d'outils efficaces, ceci a également eu pour effet d'améliorer les attributs de suivi et de contrôle continu, tels que le Système de contrôle et de gestion des finances, le BISAN, qui vise à consolider les processus d'exécution du budget, renforcer les contrôles de paiement et améliorer le reporting fiscal. Ce système a été déployé à tous les ministères de tutelle et organismes gouvernementaux.

Partout, le système adopté par l'AP suit plus ou moins le même modèle de contrôle financier que la plupart des autres économies de la région. Un élément essentiel du cadre de contrôle interne du MOF est le rôle des contrôleurs financiers qui sont nommés par le Comptable Général et travaillent dans les ministères de tutelle, selon un modèle décentralisé. Les contrôleurs financiers effectuent des contrôles avant paiement (avant « Level Sign 2 ») en vérifiant la disponibilité budgétaire et que tous les justificatifs requis ont été complétés conformément aux réglementations financières. Second élément : les unités de contrôle interne des finances affiliées à la Direction générale des affaires administratives et financières. Ces unités examinent les justificatifs de toute dépense avant de les envoyer aux contrôleurs financiers. Essentiellement, ceci relève du modèle *ex ante* (pré-audit) traditionnel utilisé par les administrations de la plupart des pays de la région MENA. Selon le Rapport annuel du « State Audit and Administrative Control Body » (SAACB) de l'Autorité palestinienne, pour l'année 2011, la qualité de ce contrôle a été inégale et certaines entités n'ont pas reçu de directives adéquates (Banque Mondiale 2013). Une conclusion essentielle de ce rapport est que ces procédures de contrôle interne sont fortement axées sur la conformité et l'exactitude de toutes les transactions, elles ne tirent pas parti d'une approche fondée sur les risques et ne traitent pas les problèmes d'efficacité et de performance.

L'AP a aussi donné la priorité au renforcement de ses contrôles systématiques des états de paie suite un problème identifié au niveau des stratégies et processus d'embauche du gouvernement qui ne respectaient pas les plafonds et contraintes budgétaires. En 2011, l'Unité d'audit interne a lancé un audit général des états de paie des forces civiles et de sécurité, avec pour principal objectif d'identifier les travailleurs fantômes et les faiblesses au niveau des procédures liées à la saisie de données et aux calculs. Les contrôleurs financiers du MoF surveillent étroitement le processus d'état de paie, assurant ainsi que les dispositifs de contrôle existants aident le gouvernement à atteindre ses objectifs

budgétaires dans ce domaine. Dans ce cadre, toute modification des données de paie est enregistrée uniquement après avoir été préalablement auditée et contrôlée par le biais du réseau existant de contrôleurs administratifs et financiers.

En **Tunisie**, selon les agents de la fonction publique sondés par l'OCDE, les principaux moteurs de réforme au niveau du cadre de contrôle et de la mise en œuvre des processus de contrôle interne sont :

- le Référentiel National de la Gouvernance (RNGT), actuellement en cours de révision
- le nouveau Code de conduite et de déontologie à l'intention des agents du secteur public
- le nouveau projet de *Loi organique du Budget de l'État*.

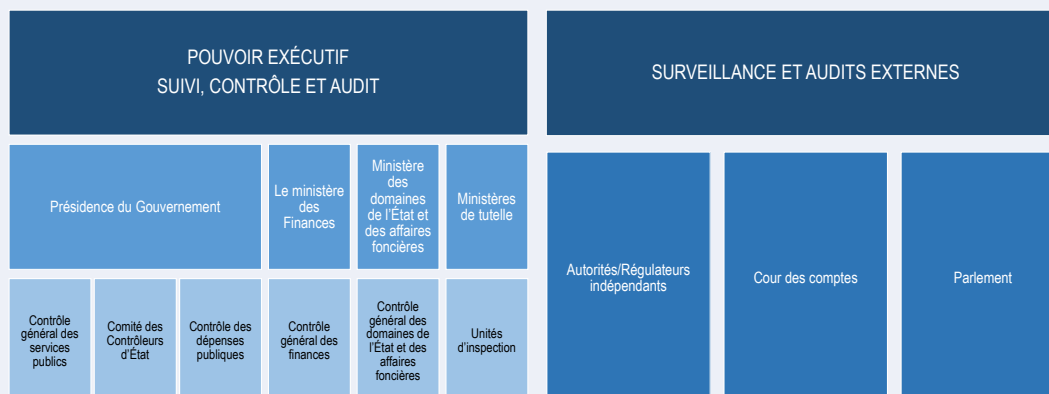
Ce dernier point est le résultat d'un processus de réforme de politique fiscale à long terme incluant la révision de la Loi organique du Budget de l'État de 2004. L'un des principaux objectifs était l'introduction d'un budget basé sur les performances, appelé en Tunisie *Gestion Budgétaire par Objectifs*, (GBO). Le système est actuellement testé dans plusieurs ministères de tutelle sélectionnés et les problèmes de mise en œuvre ont souligné que le besoin d'établir un système de contrôle interne solide est un élément fondamental indispensable à la réussite du projet (OCDE, 2017a)

La Tunisie est un exemple parmi d'autres de pays de la région MENA où les discussions concernant les contrôles internes ont principalement été déclenchés par le besoin de renforcer les contrôles sur les dépenses en 2014. En Tunisie, on a au départ parlé de *contrôle interne budgétaire*. Bien que des normes internationales telles que le *Référentiel intégré de contrôle interne* (COSO, 2013) sont appliquées dans le secteur privé et certaines grandes entreprises détenues par l'État (comme l'Entreprise tunisienne d'activités pétrolières, l'ETAP, et la Société tunisienne de l'électricité et du gaz, la STEG), il n'en est pas de même pour le secteur public central. La difficulté est de définir clairement des concepts comme le contrôle managérial et l'inspection financière, et de définir aussi les rôles des acteurs existants, à la fois au niveau du gouvernement et au niveau des entités, avec une approche contemporaine et fonctionnelle de contrôle interne. Par exemple, l'audit interne n'est pas actuellement considéré comme une fonction indépendante pour assurer l'efficacité des dispositifs de contrôle et de gestion des risques, mais plutôt comme une fonction menant des activités de première et de deuxième ligne de défense. L'Encadré 2.5 donne une vue d'ensemble du paysage de supervision et de contrôle.

Encadré 2.5. Référentiel de supervision et de contrôle en Tunisie

En Tunisie, le Référentiel de supervision et de contrôle relève du pouvoir exécutif et il est basé sur le contrôle hiérarchique. Les Unités d'inspection situées au sein des ministères de tutelle sont responsables de toute tâche ou enquête administrative, financière ou technique conçues pour surveiller et évaluer la gestion des organismes administratifs centraux, des unités décentralisées des ministères de tutelle, ainsi que des organismes et entreprises publics supervisées par les ministères de tutelle et les projets privés subventionnés par son budget. Le contrôle intergouvernemental est effectué par des organismes d'inspection interministériels : le *Contrôleur Général des Finances* (CGF), le Contrôle Général des Services Publics (CGSP) et le Contrôle général des domaines de l'État et des affaires foncières (CGDEAF). Ces trois organismes ont des compétences horizontales qui leur permettent de contrôler les services de l'État central, des gouvernements locaux, des organismes publics et de tous les organismes recevant, directement ou indirectement, des participations ou contributions de la part du gouvernement. Tout acte frauduleux ou malveillant peut donner lieu à des poursuites administratives et pénales.

De plus, le Comité des Contrôleurs d'État est l'autorité compétente de contrôle gouvernemental sur les entreprises publiques (entreprises détenues par l'État). Les entreprises publiques appliquent des principes de gouvernance d'entreprise et ont des caractéristiques différentes de celles des organismes publics. Un autre élément intéressant du référentiel de contrôle tunisien est le *Haut Comité du Contrôle Administratif et Financier* (HCCAF). Le HCCAF se compose d'un président et d'un comité, ce dernier comprenant les responsables des trois organismes d'inspection interministériels, le responsable du Comité des Contrôleurs d'État et de hauts responsables des ministères de tutelle et de la Présidence du Gouvernement. Le rôle du HCCAF est similaire à celui d'une unité ou fonction d'harmonisation centralisée, qui est une caractéristique de base du système de supervision et de contrôle de l'Union européenne. Le HCCAF est chargé d'assurer la coordination entre les grands organismes d'inspection générale et les unités d'inspection départementale au niveau de la planification et de l'exécution de l'audit, afin d'éviter les doublons et les redondances, ainsi qu'au niveau des missions d'audit de la *Cour des comptes*, institution supérieure de contrôle. Le HCCAF a aussi pour tâche de suivre et de mettre en œuvre les recommandations des différentes institutions de contrôle et d'audit.

Encadré 2.5. Référentiel de supervision et de contrôle en Tunisie (suite)**Graphique 2.4. Principaux dispositifs de suivi, de contrôle et d'audit en Tunisie**

Source : adapté de l'OCDE (2014b), *Examen de l'OCDE du Système de Contrôle et d'Audit de la Tunisie, Gestion des Risques dans les Institutions Publiques*, www.oecd.org/mena/governance/Examen-OCDE-syst%C3%A8me-contr%C3%B4le-audit-Tunisie.pdf.

Il est évident que les gouvernements de la région MENA comprennent les limites de ce modèle de contrôle financier axé sur la conformité. Avec l'aide de l'assistance technique internationale, ils tentent actuellement d'élargir sa portée de sorte qu'il comprenne l'évaluation de la performance des politiques et programmes publics en introduisant des contrôles d'un bon rapport qualité-prix, et l'atténuation des risques pouvant empêcher ces politiques d'atteindre leurs objectifs. Ces démarches vont de pair avec l'introduction d'outils modernes de gouvernance publique tels que la gestion des performances et la budgétisation axée sur les résultats. Il devient donc crucial de développer davantage des fonctions contrôle interne et gestion des risques en tant que composants intégrés, conçus pour faire partie intégrante du processus de prise de décision et de gestion, plutôt que de les traiter comme un fardeau administratif supplémentaire servant uniquement à identifier les preuves d'une mauvaise performance individuelle, ou menant à des sanctions disciplinaires et/ou pénales.

C'est exactement la raison pour laquelle les économies MENA doivent donner la priorité aux activités de sensibilisation parmi les représentants élus, la direction et le personnel quant aux avantages d'un processus opérationnel et efficace de contrôle interne et de gestion des risques, et de les inciter à adhérer à des initiatives. Toutefois, cette tâche n'est pas simple dans les environnements légal et administratif actuels qui se caractérisent par un recrutement, une embauche et des régimes d'indemnisation hétérogènes ; un fort roulement de personnel ; une capacité à évaluer les performances limitée ; et une faible interopérabilité entre le système TIC, qui complique encore davantage les démarches pour combler le déficit de mise en œuvre et intégrer le contrôle interne et la gestion des risques au courant principal de gouvernance et de gestion publiques.

Comme l'ont montré ces discussions, la gestion des performances et la budgétisation ont été parmi les principaux facteurs d'amélioration des processus et fonctions de contrôle interne. Ceci souligne le fait que les dirigeants d'organismes publics sont responsables et redevables de développer et de maintenir des contrôles internes efficaces. L'optimisation des systèmes de contrôle interne devrait être un aspect essentiel des efforts visant à assurer que les ressources publiques sont dépensées conformément aux priorités

politiques et aux attentes des citoyens. Ainsi, le contrôle interne devient partie intégrante des processus de gestion afin de planifier, mettre en œuvre et suivre les politiques et programmes publics. Pour les administrations de la région MENA cette approche impliquera une modification des structures managériales. Les hauts fonctionnaires devront devenir des gestionnaires, au sens propre du terme : devenir responsable d'atteindre les objectifs fixés et de livrer les résultats escomptés à leurs organisations. Un système solide de contrôle interne, comprenant des indicateurs de performance financière et non financière, peut permettre d'assurer que les entités publiques fournissent les résultats escomptés. Il est évident que dans la plupart des pays de la région MENA, il faudra du temps pour que ces concepts de responsabilisation managériale et de gestion de performances prennent racine.

Établir une fonction d'audit interne efficace et indépendante

Les économies de la région MENA auraient tout intérêt à séparer clairement les politiques et processus de contrôle financier et managérial de la fonction d'audit interne

Le rôle d'un audit interne

Selon les normes et pratiques internationales dominantes, la fonction d'audit interne contemporaine comprend l'examen et l'évaluation de la pertinence et de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, des processus commerciaux, des dispositifs de gouvernance, des processus de gestion des risques, ainsi que la performance des opérations des organismes publics (IIA 2016). L'audit interne aide le personnel politique et les gestionnaires publics à renforcer la fonction de gestion des risques et assurer l'efficacité et l'efficience des activités de contrôle. Les auditeurs internes évaluent la conception et la mise en place des activités de contrôle financier et managérial et de gestion des risques, tout en maintenant leur indépendance en n'effectuant eux-mêmes aucune de ces activités de contrôle.

Comme nous l'avons déjà souligné, la gestion des risques est l'une des fonctions de base d'un système de contrôle interne solide visant à encourager une gouvernance responsable et correcte. L'audit interne doit maintenir une communication efficace et régulière avec la fonction de gestion des risques des organisations publiques afin de coordonner les démarches et échanger les informations et rapports sur l'identification et l'évaluation des risques, puisque les auditeurs peuvent être amenés à utiliser cette information dans leur propre planning d'audit interne basé sur les risques. Ceci améliorera également l'efficacité des activités d'audit interne en minimisant les doublons et en réduisant les coûts. Toutefois, pour maintenir l'indépendance et l'objectivité de l'audit interne, les auditeurs internes ne pourront assumer aucune responsabilité de gestion des risques de première et deuxième lignes, ni effectuer aucune tâche liée à la gestion des risques pouvant affecter leur indépendance lorsqu'ils évaluent l'efficacité des dispositifs de gestion des risques.

Le **Sultanat d'Oman** a développé un Manuel d'audit interne qui répond aux normes internationales. Ce manuel stipule que l'audit interne doit permettre de garantir l'efficacité des contrôles internes en respectant les points suivants (Sultanat d'Oman 2015) :

- protéger les biens publics de pertes importantes comme celles causées par la fraude, le gaspillage, l'inefficacité et les mauvaises pratiques commerciales

- conformité aux lois, règles et réglementations correspondantes
- les employés agissent conformément aux politiques, normes, procédures, lois et réglementations en vigueur
- mener les opérations de façon efficace, efficiente et économique conformément aux politiques et procédures publiques
- des informations financières, managériales et opérationnelles précises, fiables et en temps opportun
- des systèmes d'information de gestion fiables et sûrs
- identifier, contrôler, gérer et répondre de façon appropriée aux risques institutionnels et opérationnels majeurs de façon efficace et en temps opportun.

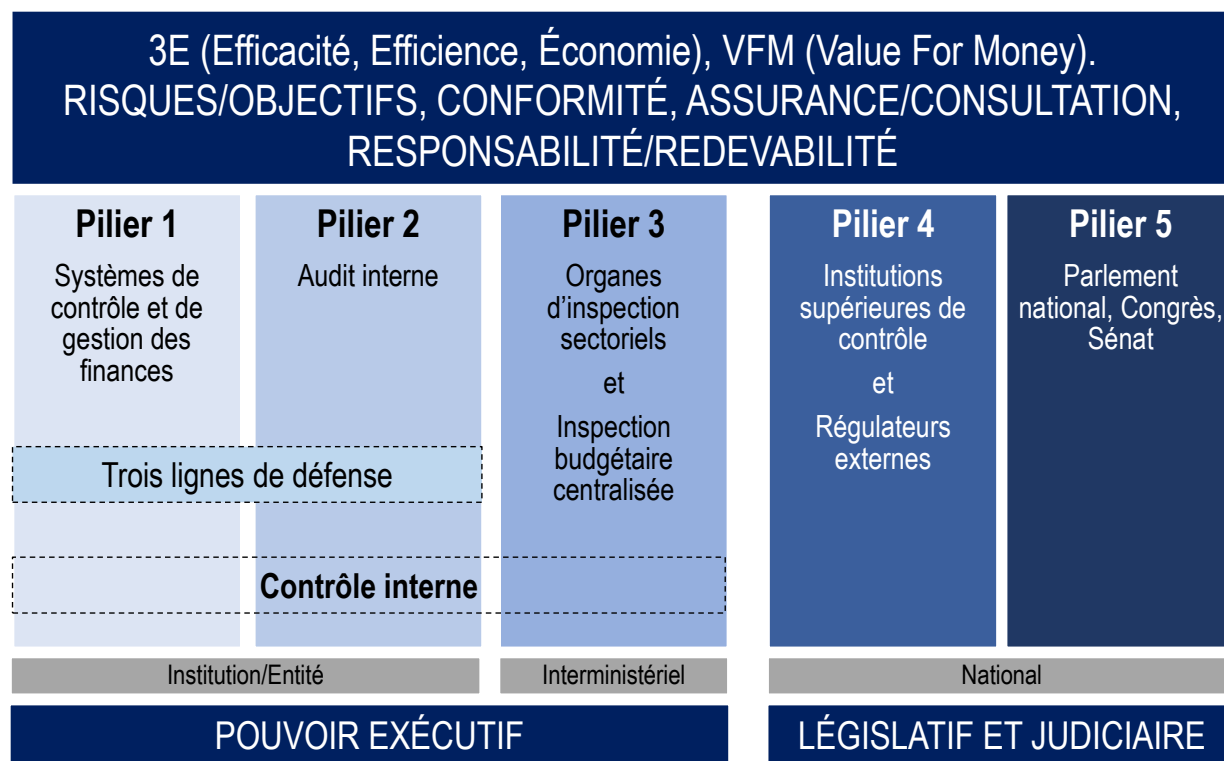
En plus des points susmentionnés, les auditeurs internes pourront aussi effectuer des services de conseil autres que des services d'audit interne pour aider les gestionnaires politiques et administratifs à promouvoir une bonne gouvernance. Ces services de conseil peuvent inclure (Sultanat d'Oman 2015) :

- le recueil et la soumission de données aux institutions compétentes concernant des cas de corruption ou des enquêtes sur des fraudes
- soutenir la préparation d'études de faisabilité et plans stratégiques
- soutenir les activités de restructuration organisationnelle
- soutenir l'acquisition de bien de haute valeur
- soutenir la supervision de la mise en place des systèmes ou applications TIC majeurs.

En principe, l'audit interne a pour rôle principal de surveiller et d'assurer les responsables des organismes publics et hauts fonctionnaires de la qualité et de l'efficacité du système de contrôle interne au sein de leur organisation, y compris les activités de contrôle à la fois managériales et financières, et les dispositifs de gestion des risques.

La plupart des pays de la région MENA disposent de fonctions d'audit interne médiocres ce qui reflète des problèmes au niveau à la fois de la portée et de la mission de l'activité d'audit, et de conflits d'intérêts lorsque l'auditeur fait également partie de la fonction de contrôle. En général, la priorité n'a pas été mise sur l'audit interne, en partie à cause du fait qu'il est étroitement lié à une réforme poussée de la GFP. Il a également été signalé que cette résistance au changement peut être due aux contrôleurs-auditeurs existants qui sont peu disposés à être mis hors du processus de contrôle des transactions, généralement assigné aux première et seconde lignes de défense, puisque ce processus peut être source de pouvoir et donc d'influence, et d'opportunités de corruption potentielles. Le Graphique 2.5 place la fonction d'audit interne parmi les dispositifs constitutionnels de suivi, de contrôle et d'audit ayant une portée plus large et que l'on peut rencontrer dans différents systèmes nationaux.

Graphique 2.5. Piliers principaux d'un cadre solide de suivi, de contrôle et d'audit



Remarques : les « 3E » font référence à « Efficacité, Efficience, Économie » et « VFM » signifie « Value For Money » (rentable)

Source : adapté du document de la Commission européenne (2014), Compendium des systèmes de contrôle interne publics des États membres de l'Union européenne, seconde édition, Commission européenne, <http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/book/compendium/HTML/index.html>.

Au sein de la région MENA, la fonction d'audit interne semble adopter une approche d'audit transactionnel, enquêtant sur des cas d'actes répréhensibles au lieu d'entreprendre une évaluation systématique de la pertinence des systèmes globaux. Ceci est typique des pays ayant des organes d'inspection forts, traditionnels et établis depuis longtemps et où l'audit a du mal à trouver sa place. En outre, dans les économies comme le Liban ou la Jordanie, l'audit interne semble être considéré comme faisant partie du processus de contrôle financier *ex ante*. En général, il y a eu relativement peu d'efforts dans la région pour réformer la fonction d'audit interne et pour la placer au sein d'un système contemporain structuré autour du modèle des trois lignes de défense. Il se peut que cette approche soit plus répandue parmi les économies qui ont adopté une approche de budgétisation basée sur les performances, qui ont besoin d'établir des objectifs clairs et de concevoir des programmes politiques spécifiques qui, en retour, exigent des dispositifs plus forts pour ce qui est de responsabilité et de recevabilité au sein des ministères de tutelle et autres institutions publiques. Ce type d'approche encourage le personnel politique et les gestionnaires du secteur public à s'assurer des systèmes financiers et opérationnels qu'ils gèrent puisque les lignes de responsabilité sont plus claires.

L'Encadré 2.6 offre une vue d'ensemble des démarches visant à établir une fonction moderne d'audit interne dans l'Autorité palestinienne.

Encadré 2.6. Audit interne de l'autorité palestinienne

L'Autorité palestinienne (AP) a été particulièrement active au niveau de l'établissement d'une fonction d'audit interne. Depuis 2004, l'Union européenne soutient le ministère des Finances de l'AP dans ses démarches pour développer un audit interne moderne basé sur les normes internationales. L'idée principale était que le Département des Audits internes (IAD) renforce sa capacité à surveiller et à évaluer la qualité de ses systèmes de gestion financière à la fois au sein du MoF et dans tout le secteur public central.

Le Ministère des Finances (MoF) a adopté le Cadre international des pratiques professionnelles (IPPF) de l'Institut des auditeurs internes (IIA, 2016), et l'a adapté au contexte de l'Autorité palestinienne (Charte n° 10/2011). La charte définit la portée de l'audit interne et clarifie ses rôles et responsabilités, son indépendance et ses exigences par rapport au reporting. De plus, en 2012, une unité d'harmonisation centrale (UHC) a été établie sous l'autorité directe du MoF. L'UHC est chargée de : 1) établir et mettre à jour la méthodologie d'audit interne ; 2) conseiller les unités d'audit interne de tous les ministères ; et 3) développer un cadre de contrôle de la qualité du réseau. Initialement, l'UHC avait une unité de six personnes assistées par quatre conseillers détachés dans le cadre du programme d'assistance de la Commission européenne par une société de conseil internationale. Elle a produit un plan stratégique sur trois ans et un programme annuel pour le réseau d'audit. Le personnel de l'UHC rend régulièrement visite aux unités d'audit des ministères de tutelle et supervise le processus de décentralisation pour assurer que chaque ministère de tutelle dispose d'une fonction d'audit interne efficace. Son mandat inclut également le reporting au Comité d'Audit Interne et directement au ministre des Finances. Ce projet comprend également une formation de renforcement des capacités axée sur l'utilisation de méthodes basées sur le risque pour les planifications d'audit et les contrats d'audit.

La réforme est arrivée à un point où 15 ministères avaient leur propre unité d'audit sous l'autorité du ministre compétent. La même approche a été suivie par neuf autres ministères. Les huit ministères restants sont audités par l'unité d'audit du Ministère des Finances. Ce réseau d'audit interne a atteint 180 membres du personnel. Environ la moitié d'entre eux a une formation en comptabilité, l'autre se compose de spécialistes de chaque ministère qui offrent leur expertise aux tâches d'audit de conformité. Une formation sur le terrain a été fournie aux auditeurs internes. Selon l'UHC, le réseau d'audit interne couvre environ 80 % du total des activités budgétaires chaque année : 50 % du total est représenté par l'audit des dépenses salariales, et 25 %-30 % par l'audit d'environ la moitié des dépenses restantes. Au Ministère des Finances, l'unité des audits internes couvre ses cinq principales activités chaque année, y compris les recettes et dépenses (dont les salaires).

Malgré les progrès, il reste beaucoup de progrès à faire, en particulier concernant le rôle d'assurance et la fonction de gestion des risques de l'audit interne. En pratique, les audits internes et l'UHC ne sont pas encore totalement opérationnels et décentralisés à cause de contraintes de capacité et de financement. L'évaluation PEFA 2013 sur la performance du système de contrôle interne, axé sur l'efficacité¹ de la fonction d'audit interne a donné les résultats suivants :

Encadré 2.6. Audit interne de l'autorité palestinienne (suite)

- L'audit interne est opérationnel pour la majorité des entités du gouvernement central et répond en grande partie aux normes professionnelles ; il est axé sur les problèmes de nature systémique (min. 50 % du temps du personnel).
- Des rapports sont émis régulièrement pour la plupart des unités gouvernementales, mais peuvent ne pas être soumis au Ministère des Finances et à l'institution supérieure de contrôle (ISC).
- Un nombre raisonnable d'actions sont prises par de nombreux gestionnaires publics sur les problèmes majeurs, mais souvent en retard.

Le premier alinéa était basé sur les conclusions de l'UHC selon lesquels plus de 50 % des démarches des auditeurs internes étaient axées sur la résolution de problèmes systémiques. La mission PEFA a eu la preuve de ce ratio : la mission a examiné un échantillon de trois principaux rapports d'audit annuel sur les systèmes d'information, les salaires et les hôpitaux, qui effectivement incluaient une approche d'examen systémique pour au moins la moitié de leurs conclusions et recommandations. Ces rapports ont été considérés comme étant représentatifs de l'ensemble du programme d'audit interne. Le programme de formation était également fortement axé sur des audits systémiques. Toutefois, comme mentionné ci-dessus, il y a moyen d'augmenter l'approche systémique pour identifier les risques puisque le cadre de contrôle interne n'est pas encore entièrement développé. Par conséquent, l'audit interne continuera de se concentrer sur certaines questions liées à la conformité et aux opérations au cours des prochaines années, parallèlement au développement d'audits systémiques.

Rôle du « State Audit and Administrative Control Bureau »

Le « State Audit and Administrative Control Bureau » (SAACB) est l'auditeur externe du travail des ministères de tutelle et autres institutions publiques. Le SAACB évalue également les dispositifs du système de contrôle interne afin de vérifier l'efficacité des unités de contrôle interne et la qualité de leurs activités de contrôle. À cet effet, le SAACB prépare des rapports sur l'efficacité des unités de contrôle interne parmi les institutions publiques. Il a publié le tout dernier rapport à ce sujet fin 2014. En outre, la relation entre la fonction d'audit interne et la mission du SAACB comme l'ISC (Institution Supérieure de Contrôle) est gouvernée par la loi selon laquelle tout incident de détournement de fonds, de vol, de gaspillage ou de perte de fonds publics doit être signalé à la SAI par les unités de contrôle et d'audit internes.

Parmi les principales conclusions de l'évaluation du SAACB sur l'efficacité du travail effectué par les unités de contrôle et d'audit internes :

- Les outils des technologies de l'information et de la communication (TIC) sont insuffisamment intégrés au réseau de fonctions de contrôle interne.
- Les unités de contrôle et d'audit internes sont subordonnées au ministre ou au responsable de l'institution. Ceci, à son tour, détermine dans quelle mesure ces unités sont indépendantes dans l'exécution de leurs tâches.
- Certaines unités de contrôle et d'audit internes manquent de personnel qualifié, en particulier en ce qui concerne l'expertise technique.

- Les voies de signalement entre l’audit interne et l’audit externe doivent être améliorées conformément aux pratiques internationales dominantes.

¹. Conformément au cadre méthodologique PEFA, cette fonction devrait répondre aux normes internationales comme celles émises par l’Institut des Auditeurs internes, pour ce qui est de : 1) la structure appropriée en particulier pour ce qui concerne l’indépendance professionnelle ; 2) l’ampleur de mandat suffisante ; et de 3) l’utilisation de méthodes d’audit comme les techniques d’évaluation des risques. Cette fonction doit être axée sur les problèmes systémiques concernant la fiabilité et l’intégrité des opérations financières, l’efficacité et l’efficience des opérations et la conformité aux lois et réglementations.

Sources : World Bank (2013), *West Bank and Gaza, Public Expenditure & Financial Accountability (PEFA), Public Financial Management Performance Report*, <http://documents.worldbank.org/curated/en/221731468329969745/West-Bank-and-Gaza-Public-expenditure-and-financial-accountability-public-financial-management-performance-report>; State Audit and Administrative Control Bureau (SAACB) (2016), comments and observations on the OECD draft report

L’évaluation PEFA de la **Jordanie** illustre bien le rôle que la fonction d’audit interne est censée jouer. L’unité Audit Interne de la Direction des Ressources Humaines de chaque ministère de tutelle effectue des audits partiels, dont des inspections sur le terrain, concernant le processus de paie et dans le but d’identifier les faiblesses des contrôles et/ou les « travailleurs fantômes ». Toutefois, aucun audit complet sur les états de paie ni sondage auprès du personnel n’est effectué, que ce soit au niveau ministère avec les propres ressources de chaque ministère, ou au niveau des autorités centrales (ministère des Finances et Bureau d’audit) pour les opérations d’état de paie à l’échelle du gouvernement. Ainsi, il incombe à chaque ministère ou département d’identifier les faiblesses de contrôle systémique, et de pouvoir identifier les « travailleurs fantômes ». Par exemple, le Ministère de l’Éducation compte en grande partie sur les directeurs d’écoles pour signaler les employés absents. L’Audit Bureau de Jordanie effectue aussi des audits d’échantillons de la fonction de paie, mais *ad hoc*.

Le **Liban** teste actuellement une fonction d’audit interne au sein du Ministère des Finances avec les conseils techniques d’organisations internationales. Par exemple, le fait de renforcer les contrôles et audits internes a été un objectif essentiel pour promouvoir la recevabilité et améliorer la transparence de son partenariat avec la stratégie de partenariat pays de la Banque mondiale — CPS, 2010-2014 (Banque mondiale 2015). Malgré des progrès, les termes de « contrôle interne » et de « audit interne » sont souvent utilisés pour une seule et même fonction, autre exemple d’une administration qui considère l’audit interne comme faisant partie du mécanisme de contrôle financier *ex ante*. Le cadre de contrôle existant semble être capable de limiter le nombre de transactions financières incorrectes par son système de contrôles *ex ante* et d’inspections *ex post*, mais semble être incapable de réduire le nombre des incidents de non-conformité, de mauvaise conduite et de corruption, car il n’y a pas eu d’analyse suffisante des causes profondes et des lacunes de contrôle pouvant fournir des renseignements sur ce qu’il faut faire pour traiter les déficiences systémiques.

Ce qui se rapproche le plus d’une fonction d’audit interne au sein de l’administration publique libanaise est l’Inspection Centrale (IC) établie en 1959 (Circulaire 115/12.06.1959). Elle est liée administrativement à la présidence du Conseil des ministres. Elle dispose d’un large mandat d’inspection, mais on considère qu’elle duplique des fonctions existantes de contrôle interne (fonctions de première et de seconde ligne) et qu’elle ne suit pas les normes internationales de contrôle et d’audit. De fait, ses fonctions d’inspection actuelles impliquent principalement des missions de suivi de la

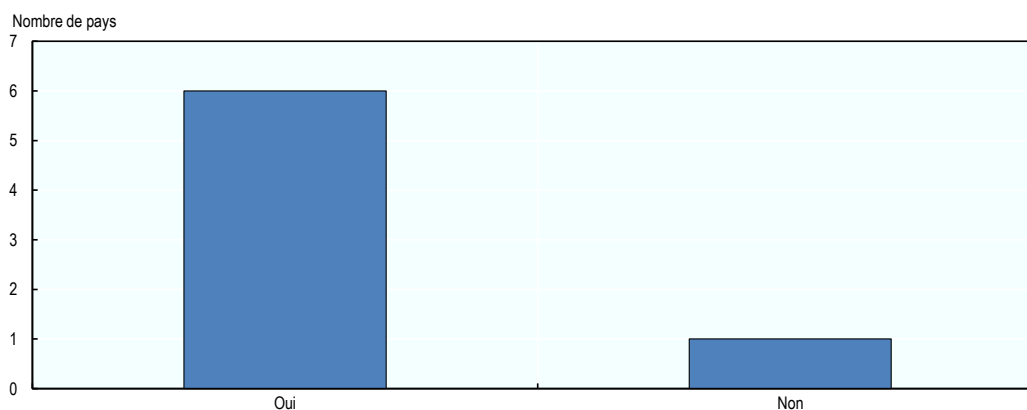
conformité, avec une capacité limitée en termes d'évaluation des faiblesses ou de proposition de mesures correctives. Parallèlement, le manque d'expertise parmi les professionnels du contrôle et de l'audit demeure un problème majeur tout comme l'absence de volonté politique pertinente et claire pour renforcer les capacités et améliorer le cadre de contrôle et d'audit internes, les normes et outils correspondants.

Un grand nombre des récentes démarches visant à réformer et à renforcer les systèmes de contrôle interne dans les économies ayant participé au projet de l'OCDE ont été axées sur les dispositifs institutionnels, le mandat et les normes méthodologiques applicables pour obtenir une fonction d'audit interne efficace. Plusieurs facteurs ont empêché et limité l'impact de ces initiatives, y compris la divergence de terminologie au niveau des normes internationales et le focus sur les contrôles financiers, soulevés précédemment. Dans certains pays, l'existence d'organismes d'inspection financière puissants (comme l'*Inspection Générale des Finances* au Maroc et en Tunisie) semble entraver encore davantage les efforts qui visent à introduire des approches internationales contemporaines aux audits internes. Cela est particulièrement évident dans le cas des systèmes de contrôle qui sont structurés selon le système français ou latin. Ces systèmes sont caractérisés par l'existence d'organismes d'inspection sectoriels, le plus souvent intergouvernementaux (interministériels).

Le rôle de l'inspection financière

Une caractéristique commune à de nombreuses économies de la région MENA est l'existence d'une fonction centralisée d'inspection financière ayant pour mandat à l'échelon gouvernemental de surveiller et contrôler les dépenses et la bonne utilisation des fonds publics. Ces unités ont une mission plutôt axée sur la conformité et ne s'occupent généralement pas des questions liées à l'évaluation des performances. Le Graphique 2.6 illustre la prévalence de ces unités au sein des économies MENA sondées.

Graphique 2.6. Existe-t-il une unité ou organisme d'inspection financière centralisé ?



Source : Sondage régional de l'OCDE sur le contrôle interne et la gestion des risques dans les économies de la région MENA

Par exemple, en **Jordanie** une Unité d'Inspection Centrale, au sein du ministère des Finances, suit les unités de contrôle financier des diverses institutions gouvernementales. L'un de ses principaux objectifs est de maintenir l'indépendance institutionnelle des unités d'inspection, dont le responsable relève directement du ministre ou Président de l'entité-hôte. Le ministre des Finances établit également le comité central responsable de

définir les normes de contrôle financier. Ce comité est dirigé par le Directeur général ou un haut fonctionnaire nommé par le ministre. Le responsable de l'Unité d'inspection centrale au ministère des Finances est le secrétaire du comité. Ce comité se réunit une fois par mois dans le but de définir la portée et la substance de la politique globale, moderniser les normes, fournir un renforcement des capacités, et préparer les directives de procédure.

Ces unités d'inspection des différents départements du MoF facilitent la réalisation des objectifs d'audit interne pour protéger les biens publics et offrir une garantie raisonnable que les ressources sont utilisées correctement. Entre autres activités, les unités d'inspection jordaniennes :

- préparent un plan annuel de contrôle financier et l'envoient au ministre ou au conseil pour approbation, chaque année avant le mois de novembre.
- présentent un rapport mensuel sur le contrôle annuel avec des annotations, et un rapport annuel détaillé au ministre durant les premiers mois de l'année.
- préparent une note d'orientation pour le contrôle interne et l'envoient au ministre pour approbation.

Au **Maroc**, pour les fonctionnaires, la fonction de contrôle et d'audit est généralement gérée par l'*Inspection Générale des Finances*, IGF, qui effectue des audits *ex post*, et la *Trésorerie Générale du Royaume*. Il existe aussi des bureaux d'inspection générale au sein des ministères de tutelle, les *Inspections Générales Ministérielles*, qui ne peuvent pas être envisagés pour fournir des services d'audit interne modernes, et qui sont beaucoup moins puissants que l'IGF interministérielle. Il existe aussi des services d'inspection territoriale qui relèvent de l'*Inspection Générale de l'Administration Territoriale*. Selon les représentants gouvernementaux marocains, il est prévu que ces services gagnent en visibilité et se développent grâce à une réforme majeure de la gouvernance locale actuellement en cours au Maroc, connue sous le nom de « *régionalisation avancée* ».

L'IGF a été créé par un décret royal en 1960, avec un mandat et une mission à l'échelon gouvernemental. Ses méthodes de travail ont considérablement évolué au cours des cinquante dernières années, passant de pratiques classiques de contrôle et d'inspection à des pratiques davantage en harmonie avec les normes d'audit internationales. Depuis 2006, l'IGF a approuvé un manuel complet de normes d'audit préparé avec l'aide de l'Assistance technique internationale,³ qui répond aux normes d'audit internationales applicables aux secteurs privés et publics. En outre, ses dispositifs de contrôle sont considérés comme étant en général favorables aux processus d'achat et de paie. Le rapport PEFA 2009 a illustré les avantages découlant des audits conjoints menés par les départements des inspections ministérielles et les équipes de l'IGF pour évaluer l'efficacité des dispositifs de contrôle interne au niveau de l'entité (Banque Mondiale 2009). Certains ministères de tutelle marocains ont aussi tenté, avec une lenteur certaine, de mener des exercices d'évaluation des risques, tout en concevant les contrôles appropriés. À cette fin, l'IGF a dirigé une initiative visant à harmoniser le cadre méthodologique et les outils adéquats.

Le tout dernier rapport d'évaluation PEFA a reconnu que l'IGF du Maroc a le mandat et la capacité nécessaires pour remplir sa mission d'inspection financière conformément aux normes d'audit internationales, y compris en ce qui concerne les questions de performance et pas seulement des questions de conformité (Banque Mondiale 2009). Plusieurs rapports de l'IGF ont montré le besoin de renforcer le contrôle managérial, dès 2007, en allant au-delà de la vérification ordinaire de la comptabilité et de la régularité, et

en commentant l'efficacité des procédures organisationnelles et managériales des organisations publiques. Quoiqu'il en soit, le Maroc a besoin de continuer à investir dans la modernisation complète de sa fonction d'audit s'il veut répondre aux normes internationales. Malgré les progrès accomplis, il est encore confronté à des problèmes et contraintes techniques qui l'empêchent de s'engager entièrement dans des activités d'audit de performance.

Le principal problème dans la plupart des économies de la région est de définir clairement et de séparer le rôle de l'audit interne par rapport aux activités de contrôle financier des institutions et fonctions d'inspection financière. L'Encadré 2.7 souligne les différents attributs d'audit interne et d'inspection financière ainsi que leurs différents mandats et champs d'activité.

Encadré 2.7. Différences entre l'audit interne et l'inspection financière dans les pays de l'OCDE et ceux de la région MENA

Il semblerait qu'une confusion règne dans de nombreux pays du MENA, entre les attributs et les rôles des fonctions d'audit interne et d'inspection financière au sein de la gouvernance globale et des dispositifs anticorruption des organismes publics. Le Tableau 2.2 est une illustration très utile des différentes caractéristiques permettant aux gouvernements d'identifier la place exacte de ces fonctions dans leurs démarches pour établir un système solide de contrôle interne axé sur l'amélioration de la performance organisationnelle et s'attaquant à la fraude et à la corruption.

On définit généralement l'inspection financière comme : 1) une activité de contrôle externe et centralisé menée par des inspecteurs qui sont indépendants de l'entité qu'ils inspectent, visant à inspecter les irrégularités majeures et à sanctionner administrativement les agents et entités responsables ; ou 2) des inspecteurs de contrôle financier *ex post*. Par le passé, la fonction d'inspection financière a joué un rôle essentiel dans le système de gestion et de contrôle financier de nombreuses économies de la région MENA (par exemple l'Algérie, le Liban, le Maroc et la Tunisie) et les pays de l'OCDE (par exemple la Belgique, la France, la Grèce, la Hongrie, l'Italie, le Portugal et l'Espagne) — tous influencés par le modèle administratif « Latin » — et elle implique encore un nombre significatif d'employés.

Les organismes d'inspection financière (comme l'*Inspection Générale des Finances*) ont une structure organisationnelle et des exigences de reporting distinctes. Ils relèvent généralement du ministère des Finances et, dans les pays où l'institution supérieure de contrôle (ISC) est organisée en tant que juridiction financière ayant un pouvoir judiciaire (par ex. la *Cour des comptes*), ils doivent signaler les irrégularités détectées à la Cour des Comptes qui entame alors une procédure de responsabilité financière et demande le remboursement du paiement indu effectué par les gestionnaires (*débet*).

Toutefois, ces dernières années, la tendance dans les pays de l'OCDE a été de laisser de côté la fonction d'inspection financière traditionnelle pour concentrer sur l'inspection de cas graves de mauvaise gestion, de fraude et de corruption déclenchés par des plaintes, des signalements, des demandes externes (ex. de la part d'un gouvernement ou parlement) ou autre information. Cette tendance a été poussée par l'émergence de la fonction d'audit interne et les ajustements qui s'en sont suivis au sein du cadre global de contrôle et d'audit. Par exemple, un critère-clé pour l'adhésion à l'UE en 2004 fut l'établissement d'unités d'audit interne (conformément au modèle de

Encadré 2.7. Différences entre l'audit interne et l'inspection financière dans les économies de l'OCDE et de la région MENA (suite)

contrôle interne des finances de l'époque), même dans des juridictions disposant déjà d'organes d'inspection financière (comme en Bulgarie, Hongrie ou Slovaquie).

Il y a des différences significatives entre l'audit interne et l'inspection financière :

- L'**audit interne** est un service procurant une assurance aux gestionnaires opérationnels et à la haute direction, non axé sur la vérification et le contrôle transactionnels, mais qui est plutôt censé promouvoir une amélioration des systèmes et des services de conseil, relevant d'échelons plus élevés.
- L'**inspection financière** est une activité d'investigation, axée sur le contrôle financier *ex post*, qui relève généralement d'une organisation centrale ayant pour but d'examiner les défaillances majeures et sanctionner les organisations et personnes responsables.

Tandis que les inspections financières ont traditionnellement été plus orientées sur la conformité ou les transactions, elles peuvent désormais déployer des ressources dans les domaines à risque (comme la fraude et la corruption), alors que l'audit interne doit se concentrer sur la fiabilité et l'efficacité des systèmes de contrôle interne et sur la rentabilité. Une telle reconfiguration des activités de contrôle et d'audit devra faire face à des défis tels que :

- clairement définir les rôles et responsabilités de la fonction d'inspection financière et la fonction d'audit interne, afin d'éviter tout chevauchement/redondance ou écart.
- recentrer l'inspection des finances sur les domaines les plus pertinents (ex. les procédures d'achat et les dispositifs financiers publics comme les concessions et les partenariats public-privé, ou enquêter sur les fraudes et la corruption).

Le Tableau 2.2 offre une vue d'ensemble des différences majeures entre les modèles opérationnels et objectifs de l'inspection financière et les fonctions d'audit interne.

Tableau 2.2. Attributs essentiels de l'audit interne et de l'inspection financière

Attributs	Inspection financière	Audit interne
Déclenchement	Basé sur des allégations ou suspicions	Basé sur une analyse de risques (programme annuel)
Objectif	Focus sur un acte répréhensible et sa correction	Garantie raisonnable
Portée	Légale/conformité	Problèmes importants de gestion
Moteur	Action corrective	Valeur ajoutée
Environnement	Externe à l'entité	Partie du système de contrôle interne
Supposition	Inconvenance possible	Convenance probable
Type de relations	Accusatoire, interrogative	Cordiale (« ami critique »)
Investigation	Oui (recommande des sanctions et fait suivre au procureur)	Non

Après l'adoption du Contrôle Interne Public (PIC), l'inspection financière et l'audit interne ont joué un rôle complémentaire. L'audit interne en particulier peut potentiellement tirer un enseignement des résultats des inspections financières et utiliser leurs conclusions pour élaborer des exercices de planification basée sur les risques.

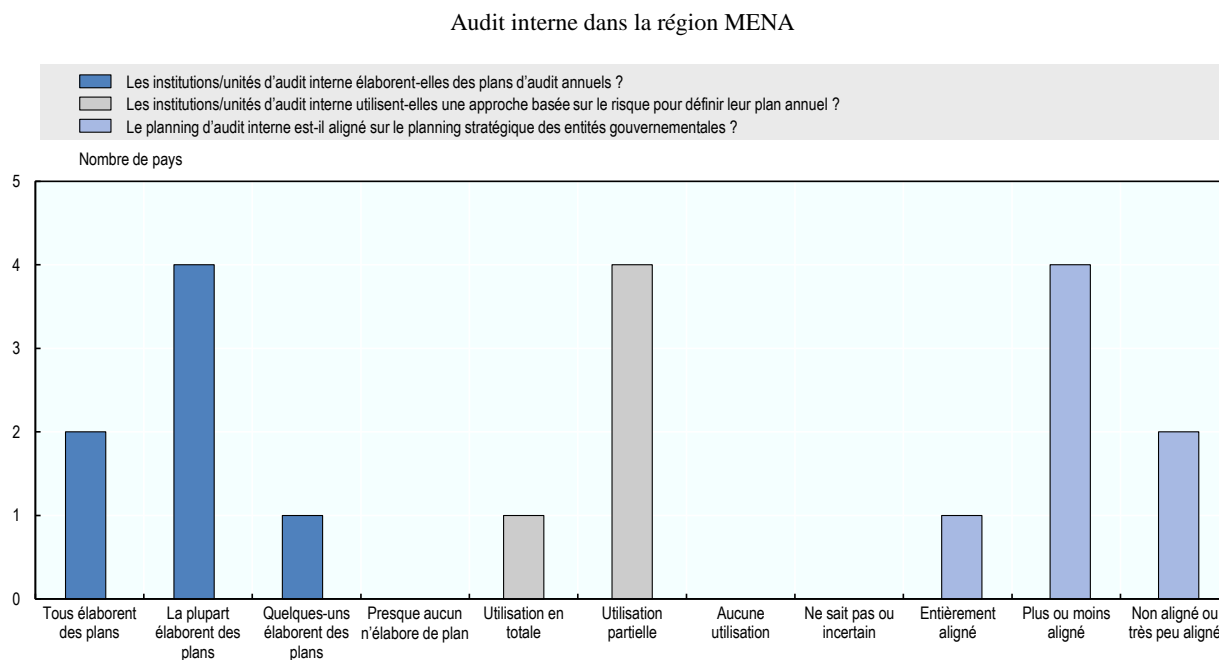
Source : Commission européenne (2015c), «Principes du contrôle interne public», <http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2015/CD02PrinciplesofPIC-PositionPaper.pdf>.

La fonction Harmonisation centrale

Pour qu'un système de contrôle soit fiable, il est recommandé de s'assurer que l'ensemble de ses fonctions et processus, y compris les politiques et méthodes d'audit interne, soient efficacement coordonnés et harmonisés dans toutes les institutions gouvernementales. Il existe plusieurs façons de coordonner les normes politiques et méthodologiques comme la mise en réseau de dispositifs entre contrôleurs, inspecteurs financiers, auditeurs internes et externes, ou la mise en place d'une fonction d'harmonisation centrale (CHF) dédiée, comme souligné dans l'approche de l'Union européenne (Commission européenne, 2014). De nombreux pays de l'OCDE ont affecté cette tâche aux organismes centraux, généralement situés au sein du ministère des Finances et parfois appuyés par des conseils consultatifs indépendants. Ces organismes ont pour responsabilité de proposer des réglementations, d'harmoniser les normes et outils de contrôle interne et de surveiller la qualité et la performance globales, ainsi que d'organiser des activités de formation et de renforcement des capacités (Commission européenne, 2012). Ils jouent aussi un rôle important en favorisant une vision partagée des composants et des fonctions de contrôle interne, en diffusant de bonnes pratiques et des outils, et en renforçant la prise de conscience et la capacité d'audit. Ils contribuent aussi à surmonter la résistance au changement et à inculquer une culture de responsabilisation appropriée parmi les unités gouvernementales.

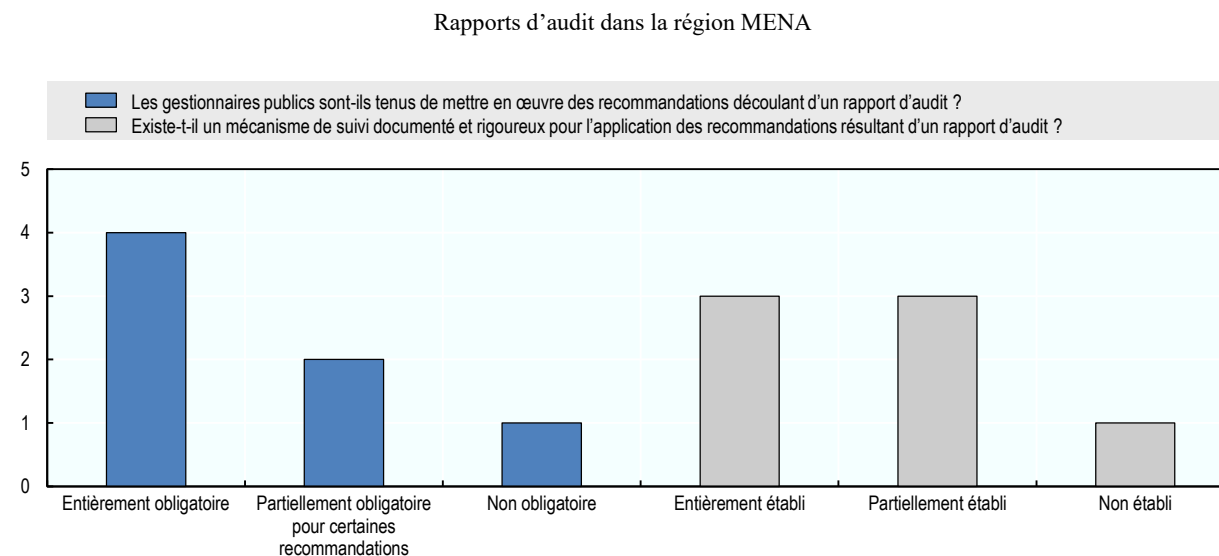
Il est important de souligner que, concernant la portée et la structure de la fonction d'harmonisation centrale, il n'y a pas de modèle « passepartout ». Les économies MENA cherchant à développer cette fonction doivent adapter la CHF à leurs propres besoins, ainsi qu'aux normes et pratiques légales et administratives.

Cette tendance est encore à un stade précoce dans la région MENA avec certaines initiatives existantes ouvrant la voie à la coordination et à l'harmonisation des pratiques de contrôle interne et d'audit dans la majeure partie du secteur public. Les réponses au sondage régional MENA sur la gestion du contrôle interne et du risque (Graphique 2.7) illustrent le fait que de plus en plus d'experts et de professionnels en contrôle et audit de la région MENA comprennent le besoin d'instaurer des éléments tels que le plan annuel d'audit fondé sur les risques et alignent les activités d'audit aux plans stratégiques des institutions publiques.

Graphique 2.7. Attributs-clés d'une fonction d'audit interne efficace

Source : Sondage régional de l'OCDE sur le contrôle interne et la gestion des risques dans les économies de la région MENA.

Une autre conclusion intéressante est que dans presque toutes les sept économies ayant répondu au sondage (Graphique 2.8), la question de la mise en place et du suivi des recommandations fournies par les auditeurs internes dans les rapports d'audit se trouve en bonne place dans la liste des priorités.

Graphique 2.8. Mise en place et du suivi des recommandations d'audit interne

Source : Sondage régional de l'OCDE sur le contrôle interne et la gestion des risques dans les économies de la région MENA.

Dans l'**Autorité palestinienne**, l'Unité d'harmonisation centrale (CHU) du ministère des Finances a prouvé que la plupart des entités gouvernementales portent une attention grandissante aux rapports d'audit interne. En 2011 et 2012, environ 75 % des recommandations ont été acceptées et 30 % ont été mises en œuvre. Toutefois, il y a eu des retards dans la mise en place de plusieurs recommandations à cause de mauvais processus de prise de décision, d'un manque de ressources et de préparation pour effectuer ces changements. Afin de renforcer le suivi des rapports d'audit, un Comité d'audit indépendant a été instauré, relevant du ministère des Finances, pour surveiller la mise en place des recommandations du réseau d'audit interne.

Au **Maroc**, comme dans d'autres juridictions inspirées par le modèle français/latin des organismes d'inspection financière, promouvoir une coordination efficace entre les nombreux contrôleurs, inspecteurs et auditeurs demeure un défi majeur (OCDE 2016). Les relations entre l'IGF et la *Cour des comptes*, établies en 1979, ont été confirmées dans la Constitution de 1996 selon laquelle la Cour des Comptes du Maroc est responsable de la surveillance indépendante des dépenses publiques et, en vertu des termes de la Constitution de 2011, elle est l'institution dominante pour promouvoir la bonne gouvernance et la responsabilisation. La Cour des comptes s'est considérablement développée au cours des dix dernières années et elle a créé 12 bureaux d'audit régionaux (*cours régionales des comptes*) pour renforcer la surveillance et l'audit par des intervenants externes des entités gouvernementales locales (à savoir, les municipalités, les exécutifs et agences régionaux et les prestataires de services affiliés). Elle relève directement du Roi et du Parlement. Même si elle répond aux normes reconnues de mandat, de pouvoirs et d'indépendance de l'INTOSAI y compris dans sa programmation des audits, la Cour n'arrive pas à collaborer efficacement avec les intervenants externes et autres fournisseurs de garanties, comme l'IGF et les organismes d'inspection au niveau ministériel et décentralisé. Même s'il existe des dispositions légales pour assurer l'échange systématique de rapports d'audit entre l'IGF et la Cour, les institutions n'échangent pas leurs plans d'audit futurs, ce qui génère des doublons, des chevauchements potentiels et une lassitude envers les audits de la part des entités auditées. Globalement, le système de contrôle et de responsabilisation du Maroc pourrait tirer un grand bénéfice d'une meilleure coopération et d'une meilleure coordination entre les organismes de contrôle et d'audit. Ces organismes pourraient se consulter régulièrement concernant la planification des missions et les questions méthodologiques et opérationnelles. Un tel processus d'enrichissement mutuel permettrait une meilleure standardisation des dispositifs de surveillance du service public et la convergence de pratiques d'audit dans l'ensemble du pays, y compris celles assurant la fiabilité et l'efficacité des systèmes de contrôle interne.

Globalement, à l'exception d'**Oman** qui a investi beaucoup d'efforts pour établir une fonction d'audit interne conformément aux normes internationales et qui a, à cette fin, élaboré un Manuel d'audit interne pour les ministères et Unités gouvernementales (Encadré 2.8), il est évident que la plupart des pays de la région MENA n'ont pas une attribution claire des rôles et responsabilités, comme décrit dans le modèle des trois lignes de défense, en particulier pour la fonction d'audit interne. Dans plusieurs cas, la fonction d'audit interne effectue des tâches qui relèvent de la deuxième ligne de défense, par exemple, lorsqu'elle doit effectuer des audits sur le terrain pour des cas individuels. Ceci est dû au fait que la fonction d'audit interne n'a pas évolué au point d'avoir la responsabilité de garantir l'existence et l'efficacité des processus de contrôle interne au sein des systèmes opérationnels et managériaux. Par manque de clarté concernant le rôle institutionnel et fonctionnel de l'audit interne, les organisations internationales ont

tendance à considérer les fonctions d'audit interne des économies de la région MENA comme étant à un stade précoce de développement. L'une des principales raisons en est le manque de distinction nette entre les activités de contrôle financier et managérial et le rôle d'audit interne. Les mêmes problèmes se posent lorsqu'on identifie les liens entre les services d'inspection et d'audit interne et que l'on détermine la portée de leurs activités. L'Encadré 2.8 illustre les caractéristiques-clés du mandat et le modèle méthodologique de la fonction d'audit interne d'Oman qui est, du moins au niveau conceptuel, une bonne pratique dominante dans la région.

Encadré 2.8. Manuel d'audit interne d'Oman

A. Objectif du manuel d'audit interne

L'objectif du manuel est « de définir des directives uniformes pour les membres du département d'audit interne de l'Unité gouvernementale, afin qu'ils puissent remplir leurs devoirs/responsabilités, et partager des principes et valeurs, comme par exemple :

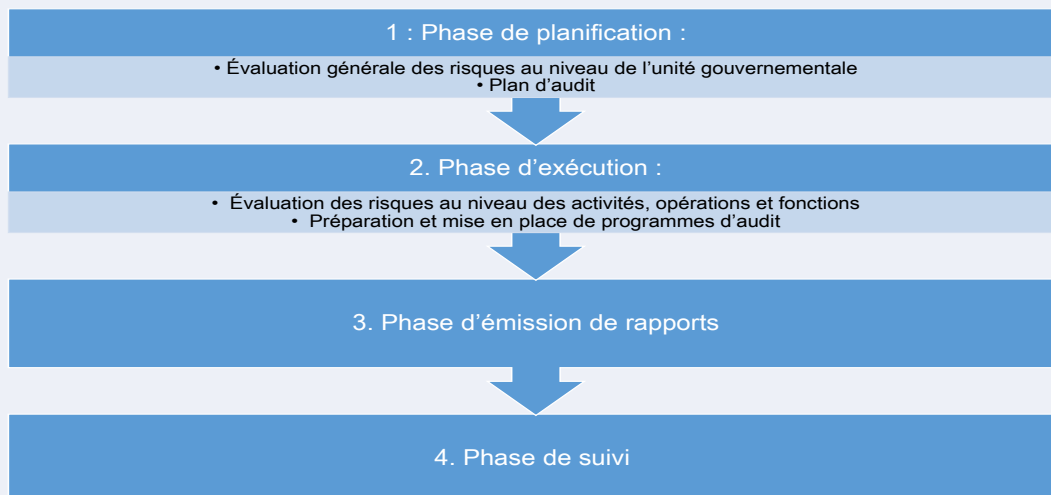
- Fournir des services professionnels de haute qualité.
- Faire preuve d'indépendance et d'objectivité au travail.
- Agir dans la plus grande équité et intégrité, et respecter les réglementations sur l'éthique professionnelle qui sont établies par des organes compétents.
- Faire preuve d'une productivité optimale et d'une gestion efficace du temps.
- Faire des progrès continus en obtenant les qualifications professionnelles et certifications universitaires adéquates pour soutenir la fonction.
- Assister le département d'audit interne à remplir ses tâches efficacement et fournir une garantie raisonnable quant à l'efficacité des systèmes de contrôle interne.
- Fournir un ensemble complet de lignes directrices pour gérer le département des Audits internes et fournir des instructions, normes et orientations aux auditeurs internes quant au processus d'audit. Le manuel permet aussi d'établir et de maintenir le plus haut niveau d'exécution d'audit.
- Fournir un cadre de travail réaliste pour l'exécution de l'audit interne et offrir un niveau approprié de pertinence et assurer ainsi l'efficacité d'exécution de l'audit.
- Contribuer au développement continu des procédures et systèmes de contrôle. Ce manuel est considéré comme étant un élément essentiel pour soutenir les processus du département d'audit interne.
- Identifier les processus d'audit interne liés au secteur gouvernemental, et spécifier les politiques et procédures qui règlementent et constituent des processus opérationnels.

Le manuel vise à définir la méthodologie, les outils, les programmes de travail, les risques et contrôles essentiels et l'information requise pour gérer l'activité d'audit interne qui inclut les phases de planification, d'exécution, de reporting et de suivi. »

Encadré 2.8. Manuel d'audit interne d'Oman (suite)

B. Vue d'ensemble des phases de mise en œuvre de l'audit interne

Graphique 2.9. Phases de l'audit interne à Oman



Première phase : La première étape de l'audit interne consiste à planifier et effectuer une évaluation globale des risques de toute l'unité au niveau de l'Unité gouvernementale. Cette étape est considérée comme étant l'étape la plus essentielle du processus d'audit interne. Une évaluation détaillée des risques joue un rôle déterminant dans l'élaboration d'un plan d'audit efficace et peut couvrir une période d'un an (court terme) ou de plus d'un an (long terme). Le processus d'évaluation des risques implique d'examiner en détail les risques commerciaux stratégiques typiques et particuliers et de définir les priorités de l'audit interne. Les résultats de l'évaluation des risques sont utilisés pour préparer le plan d'audit.

Seconde phase : Cette phase implique d'exécuter le plan d'audit élaboré lors de la phase d'évaluation des risques à l'échelle de l'unité. Pendant cette phase, les risques sont évalués plus en détail, et le programme d'audit est approfondi et exécuté au niveau des activités et des processus, les fonctions qui seront auditées sont identifiées, et les conclusions d'audit sont déterminées.

Troisième phase : Lors de cette phase, un rapport sur le processus d'audit interne est établi et soumis à l'attention des intervenants. Pendant chaque phase de l'audit, on devra s'efforcer de produire un rapport final équilibré et dont l'impact offre une certaine valeur. La rédaction de rapports doit être considérée comme un processus continu selon lequel on doit formuler, tester et revoir les conclusions faites sur le sujet de l'audit. Parmi les questions à prendre en compte lorsqu'on effectue l'activité d'audit : l'impact et la valeur de l'audit, les améliorations et économies de coûts probables, et les méthodes par lesquelles les conclusions sont communiquées.

Quatrième phase : Cette phase implique le suivi avec l'unité auditée après que le rapport d'audit a été publié. Les activités de surveillance et de suivi doivent comprendre l'identification et la documentation de l'audit et des progrès effectués par l'unité pour mettre en œuvre les recommandations d'audit.

Source : Sultanat d'Oman (2015), Manuel d'audit interne — ministères et unités gouvernementales.

Annexe 2.A. Vue d'ensemble des systèmes de contrôle interne et des normes correspondantes

Le besoin pour les gouvernements d'assurer l'intégrité, la transparence et la responsabilisation a augmenté après la crise financière et économique et a été suivi, dans la région MENA, d'une vague de révoltes et de transformations, avec l'implication de la société civile et de la citoyenneté active. À cet égard, les opérations de contrôle interne sont reconnues comme étant des outils de base pour prévenir, détecter et traiter les problèmes et risques de fraude et de corruption. On devra souligner qu'un système impliquant un plus grand nombre de contrôles et vérifications ne mène pas systématiquement à des services publics plus transparents ni à une surveillance plus efficace des activités gouvernementales. Il y a aussi de solides indications que là où la gouvernance est faible et où la corruption est répandue, le fait d'ajouter plusieurs couches de contrôle peut générer des risques supplémentaires de fraude et de violation.

Normes et définitions

Contrôle interne et gestion des risques

Afin d'effectuer leurs opérations d'une façon légale, appropriée, éthique et financièrement responsable, tout en assurant leur rentabilité, les organisations à la fois privées et publiques appliquent toute une gamme de mesures souvent regroupées sous le terme de « système de contrôle interne ». Conçus pour offrir une garantie raisonnable que leurs objectifs soient atteints, que les rapports financiers soient fiables, et que les règles et réglementations soient suivies, les systèmes de contrôle interne constituent l'ensemble des contre-pouvoirs qui relèvent des compétences de la direction des organisations, et qui sont mis en œuvre par le personnel dans toute l'organisation dans le cadre de ses tâches quotidiennes — selon la définition fournie par les normes reconnues au niveau international comme le COSO, un référentiel intégré de contrôle interne de 2013 et les INTOSAI GOV 9100, les lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public (INTOSAI, 2004) :

« Un processus intégral, mis en œuvre par la direction et le personnel d'une entité et conçu pour traiter les risques, saisir des opportunités et offrir une garantie raisonnable de l'atteinte de résultats dans la poursuite de l'intérêt public et de la mission de l'entité. Ce processus implique de :

- *Mettre en œuvre des opérations méthodiques, éthiques, économiques, efficaces et efficientes ;*
- *Assurer la pertinence, la fiabilité et l'intégrité des informations ;*
- *Remplir les obligations de responsabilité externes et internes ;*
- *Répondre aux lois et réglementations applicables ;*
- *Protéger les ressources contre toute perte, mauvaise utilisation et dommage ;*

- *Répondre à d'autres critères de bonne gouvernance publique, comme une préparation et une mise en œuvre correctes des politiques, une bonne budgétisation, ainsi qu'une solidité et durabilité financières.*

Le contrôle interne ne se limite pas à la gestion financière de l'organisation, même si c'est un composant-clé et le sous-composant d'un réseau de contrôle interne solide, il englobe un contrôle à la fois financier et managérial (FMC). Cette approche, aussi connue sous le nom de responsabilisation managériale, fait référence au processus par lequel les gestionnaires à tous les niveaux sont responsables, et peuvent être tenus de rendre compte, des décisions et actions prises pour atteindre les objectifs de l'organisation qu'ils gèrent.

Cependant, la conception d'un cadre de contrôle interne approprié au contexte d'une organisation donnée, et tenant compte des caractéristiques spécifiques, des opérations et risques encourus exige une évaluation préalable minutieuse des risques afin d'identifier la probabilité de survenance d'événements pouvant entraver les opérations d'une organisation et l'atteinte de ses objectifs, et d'établir des contrôles rentables pour les atténuer. Dans le contexte du secteur public où la budgétisation se caractérise généralement par un accent important sur des intrants comme les affectations de services courants, une orientation annuelle et une forte centralisation, et où les fonctionnaires sont gouvernés par des exigences légales spécifiques et opèrent au sein de la machine bureaucratique de l'état, les systèmes de contrôle interne servent principalement à assurer la conformité aux lois et réglementations, et aux affectations budgétaires annuelles. Toutefois, une tendance récente dans la gestion des finances publiques a amené les gouvernements à adopter une budgétisation axée sur les performances et à diriger le contrôle sur les résultats prévus de l'utilisation des fonds publics, avec des mesures de contrôle interne visant à augmenter les chances d'atteindre les objectifs et assurer le rendement, l'efficacité et l'efficience des opérations gouvernementales.

Audit interne

Autre élément important du cadre de contrôle interne, la fonction d'audit interne sert à donner au pouvoir exécutif l'assurance de la qualité des systèmes de gestion publique, en particulier, à surveiller la façon dont les mesures de contrôle interne sont mises en œuvre et à évaluer si elles ont les effets prévus. La définition de l'audit interne, établie dans le Cadre international des pratiques professionnelles (IPPF) de l'Institut des auditeurs internes (2015), énonce l'objectif fondamental, la nature et la portée de l'audit interne :

“L'audit interne” constitue une activité d'assurance et de conseil indépendante et objective, destinée à ajouter de la valeur et à améliorer les opérations d'une organisation. Il aide l'organisation à atteindre ses objectifs en apportant une approche systématique et disciplinée afin d'évaluer et d'améliorer l'efficacité du processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance »

Par ailleurs, à la suite de la récente révision de l'IPPF, une Déclaration de mission a été ajoutée à la fonction Audit interne, conçue pour « augmenter et protéger la valeur organisationnelle en fournissant une garantie, des conseils et des informations fondés sur les risques et objectifs ». Même si elle semble afficher une configuration organisationnelle différente, certains principes communs s'appliquent à l'audit interne. Parmi ces principes :

- on effectue des examens indépendants, objectifs et (généralement) *ex post* des opérations d'une organisation, offrant ainsi une garantie raisonnable qu'ils sont

conformes aux règles et réglementations, que les procédures de reporting financier décrivent la position financière réelle et que l'organisation va atteindre ses objectifs de façon efficace et efficiente.

- on relève directement de la direction de l'organisation, on fournit des recommandations sur les actions et mesures correctives à des fins d'amélioration, et on s'assure que les questions importantes fassent l'objet d'une attention optimale
- on met l'accent sur l'évaluation des systèmes de contrôle interne dans son plan d'audit, ce qui implique une analyse systématique des mesures mises en place, et de leur efficacité. Ceci est une caractéristique importante qui distingue les auditeurs internes des inspecteurs financiers (ex. Inspections Générales des Finances dans les modèles latins) de par le fait qu'on ne fait pas seulement des investigations en cas de mauvaise gestion présumée ou de violation de règles, on fait aussi des échantillonnages et des tests de sorte à pouvoir faire à la direction une présentation d'ensemble sur la conformité, les informations financières et la performance.

L'audit interne est distinct de l'audit externe qui, dans le secteur public, est effectué par des Institutions supérieures de contrôle (ISC), un organisme indépendant séparé pouvant exiger des comptes de la part des responsables gouvernementaux quant à l'utilisation de fonds publics et qui en général relève directement du Parlement (ou organe équivalent) et du public.

Encadré 2.9. COSO et le Référentiel intégré de contrôle interne (2013)

Composants de base d'un système de contrôle interne

En 1992, le Comité des organisations coparrainantes de la Treadway Commission (COSO), une initiative indépendante du secteur privé formée en 1985 pour étudier les facteurs qui peuvent mener à un reporting financier frauduleux, a développé le Référentiel intégré de contrôle interne du COSO (ensuite mis à jour en 2013). Devenu un référentiel largement utilisé, pas seulement aux USA, mais partout dans le monde, ce modèle définit globalement le contrôle interne comme « un processus mis en œuvre par les dirigeants à tous les niveaux de l'entreprise et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité ». Cinq composants se démarquent dans ce modèle particulier :

Environnement de contrôle : donne le ton pour l'organisation, influençant la prise de conscience de ses employés. C'est le fondement de tous les autres composants du contrôle interne.

L'évaluation des risques : l'identification et l'analyse des risques pertinents qui pèsent sur la réalisation des objectifs, détermine les fondements de la manière dont les risques doivent être gérés.

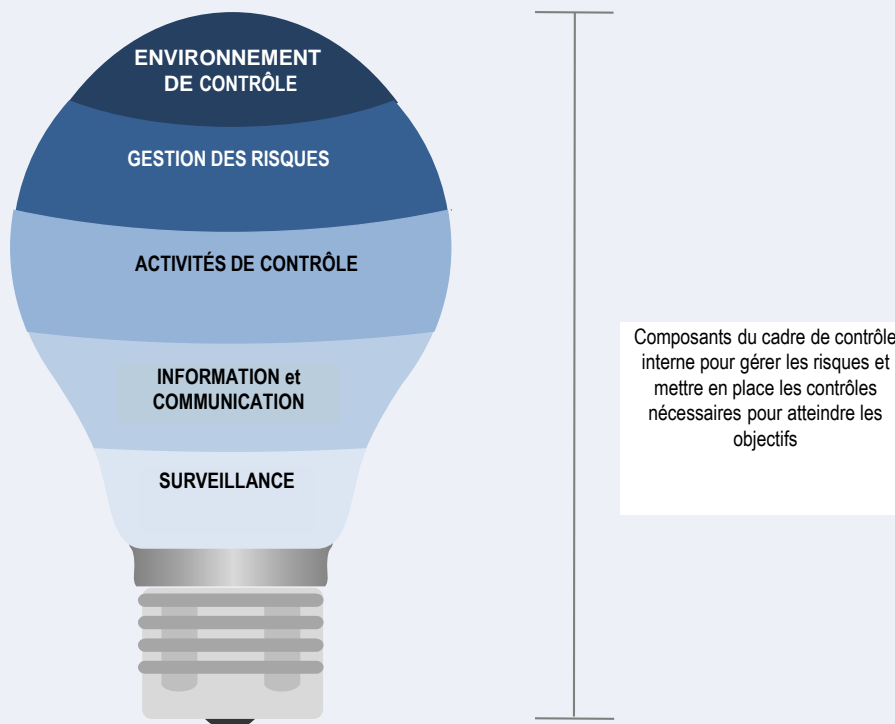
Information et de la communication : systèmes ou processus permettant l'identification, la saisie et l'échange d'informations sous une forme et dans des délais permettant aux employés d'assumer leurs responsabilités.

Activités de contrôle : les politiques et procédures qui permettent d'assurer que les directives relatives à la gestion soient exécutées.

Encadré 2.9. COSO Référentiel intégré de contrôle interne (2013)(suite)

Surveillance : processus utilisés pour évaluer la qualité d'exécution du contrôle interne au fil du temps.

La définition du COSO concerne le système général de contrôle de l'organisation, qui se compose de nombreux processus de contrôle individuels.

Graphique 2.10. Les composants de base d'un système de contrôle interne

Source : Adapté du COSO (2013), Référentiel intégré de contrôle interne.

Rôles et responsabilités du contrôle interne :

Selon le Référentiel COSO, chaque membre d'une organisation est responsable d'activités liées au contrôle interne, dans une certaine mesure. Cela signifie que tous les employés produisent des informations utilisées dans le système de contrôle interne ou prennent d'autres actions nécessaires pour impacter le contrôle. En même temps, chaque personne dans l'organisation doit être responsable de communiquer en interne tout problème opérationnel, d'atteinte à l'intégrité comme les non-conformités à la politique de conflit d'intérêts, ou toute autre activité illicite.

Les auditeurs internes et les auditeurs externes de l'organisation mesurent l'efficacité des dispositifs de contrôle interne dans le cadre de leur mandat. Ils ont pour rôle d'évaluer si tous les différents composants du système de contrôle interne sont présents et fonctionnent ensemble, si des contrôles adéquats et rentables sont en place et fonctionnent efficacement, et émettre des recommandations sur la façon d'améliorer les défaillances, chevauchements et écarts au niveau du contrôle interne.

Encadré 2.9. COSO Référentiel intégré de contrôle interne (2013)(suite)

Le modèle des Trois lignes de défense pour une gestion et un contrôle efficaces des risques (IIA)

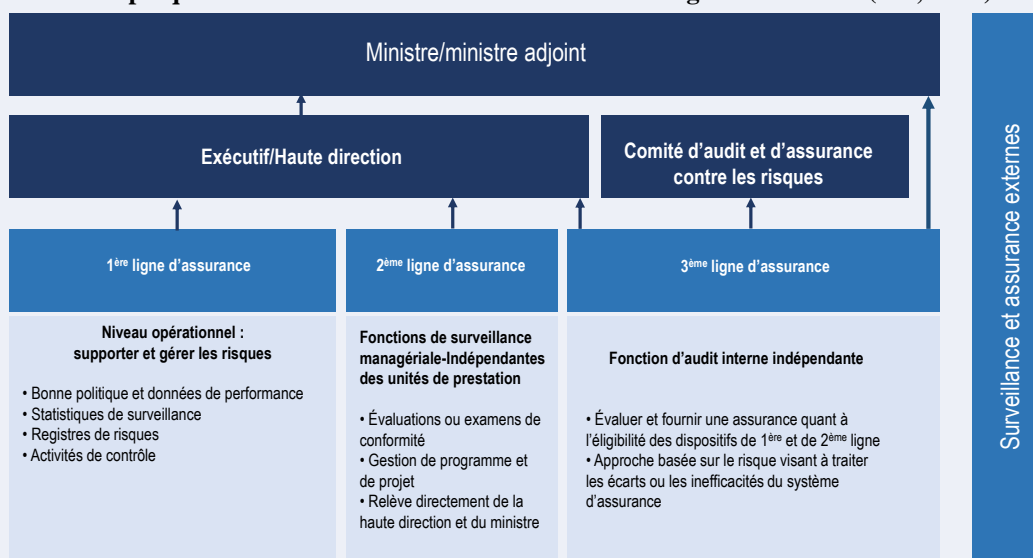
Le modèle des Trois lignes de défense de l'IIA est très utile pour décrire les différentes couches servant à identifier et à gérer les risques, en fonction de la position, du rôle et des responsabilités au sein de toute organisation, y compris les institutions publiques.

La première ligne, la gestion opérationnelle, est basée sur les mesures de gestion et de contrôle interne intégrées aux systèmes et processus. Cette ligne comprend les responsables des processus commerciaux dont les activités identifient, évaluent, contrôlent et atténuent les incertitudes pouvant empêcher que les objectifs de l'organisation soient atteints. Ce groupe de dirigeants et d'employés opérationnels ne fait pas que supporter et gérer les risques, il est aussi responsable de mettre en œuvre des actions correctives pour traiter les défaillances au niveau des processus et contrôles.

La seconde ligne pilote la gouvernance, les risques et la conformité, c'est une fonction de gestion et de surveillance. Elle est séparée de la première ligne et a pour rôle principal d'ajouter de l'expérience et une expertise tout en surveillant et en soutenant les activités de la première ligne de défense.

L'audit interne est la troisième ligne, elle a pour mission de fournir une assurance directement aux représentants élus, aux collaborateurs politiques et aux hauts fonctionnaires quant à la gouvernance, à la gestion des risques et aux démarches de contrôle des deux autres lignes. Pour remplir ce rôle d'assurance, la troisième ligne doit être totalement objective et indépendante, et n'être chargée d'aucune responsabilité de gestion d'aucune sorte.

Graphique 2.11. Attributs-clés du modèle des Trois lignes de défense (IIA, 2013)



Source : Adapté du COSO (2013), *Référentiel intégré de contrôle interne (2013)* ; COSO (2004) *Modèle de gestion des risques de l'entreprise (ERM)* ; European Confederation of Institutes of Internal Auditors et Federation of European Risk Management Associations (ECIAA/FERMA) (2013), « Guidance for boards and audit committees on the implementation of Art 41.2 of the 8th Directive » ; IIA (2013), *The Three Lines of Defence in Effective Risk Management and Control*.

Remarques

1 Le cadre légal du contrôle des dépenses comprend la Loi n° 53 de 1973 relative au Budget général de l'État et la Loi n°127 de 1981 relative à la Comptabilité gouvernementale.

2 L'article 33 de la Loi n°127 de 1981 qui régit la Comptabilité gouvernementale donne au Ministère des Finances la compétence d'établir et de supprimer les unités comptables. Ces lois fournissent la base légale pour contrôler les dépenses et réguler les rôles, fonctions et responsabilités de toutes les personnes impliquées dans le contrôle des dépenses. Ces rôles et responsabilités ainsi que les processus de contrôle sont décrits plus en détail dans un manuel de contrôle financier

3 Ce manuel, financé par le Groupe de la Banque Mondiale, a été préparé avec l'aide de la Compagnie des commissaires aux comptes, et l'Institut français des auditeurs et contrôleurs internes (IFACI) ; il constitue un ouvrage de référence précis pour les missions d'audit par l'IGF dans le secteur public, toujours plus nombreuses, et un outil pédagogique précieux pour former les auditeurs et les inspecteurs généraux qui gèrent le nombre croissant des interventions d'audit.

Références

- Beschel, R.P. et M. Ahern (2012), *Public Financial Management Reform in the Middle East and North Africa : An Overview of Regional Experience*, World Bank Studies, Washington, DC, <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-9529-5>
- COSO (2013), *Internal Control – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, www.coso.org/Pages/ic.aspx.
- COSO (2004), *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, www.coso.org/Pages/erm-integratedframework.aspx.
- European Commission (2015a), *Evaluation of the European Union's Cooperation with the Hashemite Kingdom of Jordan - Country Level Evaluation - Final Report Volume IIIa: Annexes 1-5*, European Commission, <http://ec.europa.eu/smart-regulation/evaluation/search/download.do?documentId=15713315>.
- Commission Européenne (2015b), *Systèmes de contrôle interne public dans l'Union Européenne : Assurance Maps*, European Commission, Paris, <http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2015/CD09AssuranceMaps-BackgroundPaper.pdf>.
- European Commission (2015c), "Principles of Public Internal Control", *Public Internal Control: « An EU Approach*, Position Paper No. 1, Ref. 2015-1 », Commission européenne, <http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2015/CD02PrinciplesofPIC-PositionPaper.pdf>.
- Commission européenne (2014), « *Compendium of the Public Internal Control Systems in the EU Member States*, second edition », Commission européenne, <http://ec.europa.eu/budget/pic/lib/book/compendium/HTML/index.html>.
- Commission Européenne (2012), *Compendium des systèmes de contrôle interne publics des États-membres de l'Union Européenne*, European Commission, http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/publications/2011/compendium_27_countries_en.pdf.
- HM Treasury (2012), *Assurance Frameworks*, Her Majesty's Treasury, UK Government, www.gov.uk/government/publications/assurance-frameworks-guidance.

- IBRD and IFC (2010), *Country Partnership Strategy for Lebanese Republic for the period FY11-FY14*, International Bank for Reconstruction and Development, and International Finance Corporation, <http://documents.worldbank.org/curated/en/373441468089351274/pdf/546900LB0R201010198.pdf>.
- IFAC (2012), *Evaluating and Improving Internal Control in Organizations*, International Federation of Accountants, New York, www.ifac.org/publications-resources/evaluating-and-improving-internal-control-organizations-0.
- IFAC (2011), *Global Survey on Risk Management and Internal Control*, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL, www.ifac.org/publications-resources/global-survey-risk-management-and-internal-control.
- IIA (2016), *Cadre international des pratiques professionnelles de l'IIA, Guide pratique: Internal Audit and the Second Line of Defence*, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL, <https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/Guide%20pratique%20-%20Audit%20interne%20et%202%20C3%A8me%20ligne%20de%20ma%20C3%A9trise.pdf>.
- IIA (2012), “Assurance mapping : Charting the course for effective risk oversight”, Audit Executive Centre presentation, 30 August 2012, www.wsuccess.com/iaa/IIA_Assurance_Mapping.pdf.
- INTOSAI (2004), *GOV 9100 Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector*, International Organization of Supreme Audit Institutions, www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html.
- OCDE (2016), *Renforcer l'intégrité du secteur public au Maroc*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264253612-fr>
- OCDE (2015), *G20/OECD Principles of Corporate Governance*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264236882-en>.
- OCDE (2014a), *The Principles of Public Administration*, SIGMA, OECD Publishing, Paris, www.sigmaxweb.org/publications/Principles-Public-Administration-Overview-Nov2014.pdf.
- OCDE (2014b), *Examen de l'OCDE du Système de Contrôle et d'Audit de la Tunisie, Gestion des Risques dans les Institutions Publiques*, OECD Publishing, Paris, www.oecd.org/mena/governance/Examen-OCDE-syst%20C3%A8me-contr%20C3%B4le-audit-Tunisie.pdf.
- Open Government Partnership (2015), *Jordan: Independent Reporting Mechanism (IRM) Progress Report 2014-2015*, Open Government Partnership, www.opengovpartnership.org/sites/default/files/Jordan2014-2015_English_Final_0.pdf.
- PEFA (2015), *Commune Urbaine d'Agadir (CUA), Évaluation de la Gestion des Finances Publiques Rapport Pefa sur les Performances*, AECOM International Development Europe <https://pefa.org/sites/default/files/MA-Agadir-Jul15-PFMPR-SN-Public.pdf>
- PEFA (2011), *Jordan: Repeat Public Financial Management Assessment following the PEFA Methodology*, ACE International Consultants, <https://pefa.org/sites/default/files/assements/comments/JO-Sep11-PFMPR-Public.pdf>
- Protiviti (2013), “Applying the five lines of defense in managing risk”, *The Bulletin*, Vol. 5/4, www.protiviti.com/sites/default/files/united_states/insights/the-bulletin-vol-5-issue-4-applying-5-lines-defense-managing-risk-protiviti.pdf.
- State Audit and Administrative Control Bureau (SAACB) (2016), *Comments and observations on the draft report on the OECD draft report*
- Sultanat d'Oman (2015), *Manuel d'audit interne — ministères et unités gouvernementales*, Sultanat d'Oman.

- USAID (2014), *Évaluation de l'environnement fiscal de la Jordanie : Rapport final*, Agence des États-Unis pour le développement international, https://jordankmportal.com/system/resources/attachments/000/000/487/original/Jordan_Fiscal_Environment_Assessment_2014.pdf?1456660604.
- World Bank (2015), *Local Governance and Service Improvement Program (LGSIP), Fiduciary Systems Assessment Report*, World Bank, Washington, DC, <http://documents.worldbank.org/curated/en/749141468184780785/Local-governance-and-service-improvement-program-LGSIP-fiduciary-systems-assessment-report>.
- World Bank (2013), *West Bank and Gaza, Public Expenditure & Financial Accountability (PEFA), Public Financial Management Performance Report*, World Bank, Washington, DC, <http://documents.worldbank.org/curated/en/221731468329969745/West-Bank-and-Gaza-Public-expenditure-and-financial-accountability-public-financial-management-performance-report>.
- Banque mondiale (2009), Royaume du Maroc, Rapport PEFA, Évaluation des systèmes de gestion des finances publiques, <https://pefa.org/sites/default/files/asements/comments/MA-May09-PFMMPR-Public.pdf>

Chapitre 3. Améliorer le contrôle interne et les audits dans les économies MENA

Ce chapitre présente les principales considérations pour que les gouvernements du Moyen-Orient et d'Afrique du Nord (MENA) puissent renforcer leurs systèmes de contrôle interne à l'appui d'une gouvernance plus efficace, transparente et responsable. Il se fonde sur les principales conclusions de la mise en œuvre du projet « Soutenir une cartographie des risques de corruption pour des réformes favorisant l'intégrité » dans les économies de la région MENA (2015-16), y compris un sondage régional, des exercices d'apprentissage mutuel et diverses rencontres et consultations professionnelles, ainsi que les enseignements tirés des précédentes démarches de réforme. Ce chapitre explore en particulier des solutions pratiques, pour le court et le long terme, conçues pour traiter les problèmes auxquels sont confrontés les gouvernements MENA dans la promotion de la transparence et de la responsabilité du secteur public, y compris le besoin de déployer et d'ajuster les Ressources Humaines (RH), de renforcer les fonctions d'audit interne et de constituer les ressources et capacités nécessaires à des politiques efficaces de contrôle interne et anticorruption.

Introduction

Afin de créer un environnement favorable à une meilleure gouvernance et à une meilleure responsabilisation, les gouvernements de la région Moyen-Orient et Afrique du Nord (MENA) peuvent prendre en compte les principales considérations suivantes et les adopter en tant que propositions d'action. La plupart des gouvernements MENA opèrent dans des circonstances complexes, comme les conflits, les crises et les transitions politiques. Si un changement important doit se produire, il doit donc s'appuyer sur des preuves de réformes et initiatives ayant réussi à renforcer les dispositifs en faveur de l'intégrité et de la responsabilisation au niveau institutionnel.

Définir les concepts-clés et adapter les outils et pratiques existants

Développer une approche et une terminologie unifiées

La terminologie utilisée dans les textes et documents légaux, ainsi que les normes, lignes directrices et outils liés aux fonctions de contrôle interne, est incohérente et déconcertante. Il est donc difficile d'avoir une vision claire et concrète des rôles, tâches et responsabilités des différentes fonctions et du contexte concret des processus et procédures de contrôle interne. Définir un cadre de travail conceptuel et un lexique communs, clarifiant les rôles et responsabilités au sein du gouvernement et au niveau de l'entité, de façon obligatoire, serait un grand pas vers l'avant. Ce type de cadre pourrait clarifier les concepts, termes, fonctions, postes et rôles de base au sein d'un système de contrôle interne. Cela serait particulièrement favorable aux pays dont les gouvernements ont du mal à adapter les normes internationales et les standards à leur culture administrative et à leurs besoins.

Chartes d'audit interne sur mesure

La mission de base de l'audit interne est de fournir une assurance objective et des conseils pour aider les organismes publics à atteindre leurs objectifs. Il sert à avoir une influence positive sur l'efficacité et l'efficience des principaux processus et procédures opérationnels. La fonction d'audit interne évalue l'efficacité des processus de gestion des risques et des contrôles internes pour assurer que les risques soient correctement mitigés et pour identifier les faiblesses de contrôle et les doublons.

À cette fin, une charte d'audit interne doit documenter les rôles et responsabilités, le but et la portée du travail de la fonction d'audit interne. Cette charte doit aussi viser à permettre aux unités ou départements d'audit interne de s'acquitter de leurs responsabilités de façon indépendante et objective. Plusieurs économies de la région MENA ont instauré ce type de chartes d'audit interne. La difficulté consiste à adapter ces chartes en fonction d'exemples du secteur privé ou de pays disposant de fonctions d'audit interne avancées. Les auditeurs internes des gouvernements doivent être étroitement impliqués dans le processus de rédaction et de prise en charge de la charte pour qu'ils puissent la mettre en œuvre sur le terrain, là où le cadre conceptuel rencontre la réalité du quotidien, et toutes les contraintes liées à la culture et aux pratiques administratives de chaque pays. Une approche pilote de déploiement graduel peut s'avérer être le meilleur moyen d'instaurer ce type d'instrument de façon fonctionnelle et pragmatique.

Renforcement de l'audit interne, y compris par le biais de services d'audit et de comités d'audit communs

Il existe encore de nombreux obstacles à l'établissement d'une fonction d'audit interne indépendante et solide dans les pays de la région MENA. Les démarches nationales pour établir des unités d'audit interne efficaces et se concentrant sur leur rôle d'assurance doivent aussi, en parallèle, être axées sur le renforcement des premières et deuxième lignes de défense. Dans ce programme les économies de la région MENA peuvent explorer les avantages et inconvénients des unités d'audit communes qui fournissent des services à plusieurs entités d'un même secteur ou domaine politique (par ex. le gouvernement local ou la santé), et supervisées par le pouvoir exécutif. En temps de ressources limitées et de crises financières, l'audit interne doit « faire plus avec moins » et fournir des services de qualité aux politiciens et hauts dirigeants. La Government Internal Audit Agency (GIAA) du Royaume-Uni tente de surmonter efficacement ce type d'obstacle et de protéger, voire améliorer, son habilité à fournir des services d'audit de haute qualité aux entités étatiques (Encadré 3.1).

Encadré 3.1. La Government Internal Audit Agency (GIAA) du Royaume-Uni et autres expériences

La Government Internal Audit Agency (GIAA) du Royaume-Uni a été lancée le 1er avril 2015 en tant qu'organisme exécutif du Trésor de Sa Majesté pour permettre d'assurer que le gouvernement et le secteur public au sens large fournissent des services efficaces. La GIAA cherche à développer cette agence pour qu'elle devienne le seul prestataire d'audit interne pour le gouvernement. À cette fin, la GIAA intègre progressivement toutes les unités d'audit interne existantes sous son égide. Cette approche va permettre à l'agence de bénéficier de la concentration d'expertise, de pratiques de premier ordre et d'une masse critique (comme la concentration d'experts criminalistiques en fraudes ou en cybersécurité) ; améliorer l'efficacité et la qualité de service tout en réduisant les coûts ; ainsi qu'adapter et faire évoluer l'expertise d'audit et le modèle de capacités en fonction des attentes et besoins des bénéficiaires de ses services. En outre, elle offre aux auditeurs un parcours professionnel crucial, ce qui entraîne un taux de désabonnement plus bas. Les entités étatiques sont facturées du prix des services d'audit, ce qui protège l'indépendance de l'organisme et l'incite à améliorer ses services et évaluations de performance.

Cela offre un modèle très intéressant pour fournir des services d'audit dans le secteur public, puisque l'approche actuelle succède à une longue période de travail avec le modèle des services d'audit partagés entre groupes d'organisations du même domaine politique. Un exemple très intéressant est le cas du Research Councils United Kingdom (RCUK) qui est un partenariat stratégique des sept conseils de recherche du Royaume-Uni. Le Research Councils'Internal Audit Service (RCIAS) a été constitué en 1992 à partir des unités d'audit interne de chaque conseil de recherche. En avril 2012 le RCIAS a fusionné avec le RCUK Assurance Programme pour former le « Audit and Assurance Services Group » (AASG) qui a pour principale responsabilité d'aider les directeurs généraux de chaque conseil à assumer leur responsabilité et leur imputabilité envers le gouvernement. Pour ce faire, elles entreprennent un programme annuel de travail au sein de chaque conseil de recherche qui est conclu par les directeurs généraux respectifs et leurs comités d'audit. Fonctionnant selon les normes établies par le Trésor de Sa Majesté, ces programmes annuels comprennent une gamme de services pour aider les

responsables à atteindre leurs objectifs et à maintenir un contrôle adéquat des ressources.

Sources : Adapté du site Web de la GIAA (n.d), Government Internal Audit Agency, www.gov.uk/government/organisations/government-internal-audit-agency, consulté le 2 décembre 2015 and Research Councils UK (n.d.), « Audit and Assurance Services Group (AASG) », www.rcuk.ac.uk/about/aboutrcuk/aims/units/aasg/, consulté le 3 décembre 2015.

Une autre bonne pratique pour renforcer la fonction d’audit interne consiste à établir des comités ou conseils d’audit au sein d’entités publiques. Dans certains pays membres de l’OCDE, comme les USA ou la Nouvelle-Zélande, l’existence de comités d’audit a obligé la haute direction (y compris les politiciens) à se concentrer sur le contrôle interne et la gestion des risques. Ils ont également attiré l’attention sur le rôle de l’auditeur interne parmi les gestionnaires et employés du secteur public. En outre, tout porte à croire que des comités d’audit/de risque indépendants ayant des membres externes et un haut niveau d’expertise peuvent aider à assurer que les activités de contrôle et d’audit soient indépendantes de toute influence politique. Ils peuvent aussi renforcer l’impact de ces processus au sein de l’organisation, en les reliant à la réalisation des objectifs de l’entité, et inciter ainsi les gestionnaires et le personnel à être directement impliqués et à accomplir des tâches. Il existe plusieurs modèles de ces comités/conseils dans le secteur public, selon le statut de membre, les rôles et les responsabilités assignés au comité/conseil, et les voies de notification. Les économies de la région MENA doivent identifier l’approche qui leur convient le mieux, en fonction de facteurs tels que le degré de sophistication de la gestion et du reporting, les systèmes de gouvernance et de gestion, et le niveau de développement des dispositifs de responsabilité managériale et de responsabilisation. Ce dernier point inclut la séparation entre le processus de prise de décision politique et administrative et l’application effective de techniques de gestion des risques (Hepworth and Koning, 2012).

Bâtir de bonnes relations de travail entre les auditeurs internes et externes.

L’un des défis majeurs auxquels la plupart des économies de la région MENA sont confrontés lorsqu’elles élaborent leurs cadres de contrôle interne pour le secteur public est sans aucun doute de définir les rôles et les relations entre la fonction d’audit interne et organes d’inspection existants, et les institutions de responsabilisation, telles que leurs institutions supérieures de contrôle (ISC), et autorités anticorruption, que ces acteurs externes relèvent ou non du pouvoir exécutif ou législatif. Une coordination plus étroite entre les institutions d’audit internes et externes est cruciale pour atteindre les objectifs complémentaires suivants :

- échanger des informations, plans d’audit et rapports entre les auditeurs internes et l’ISC, pour permettre de mener des audits, y compris des évaluations de l’efficacité des dispositifs de contrôle interne et de gestion des risques.
- réaliser des économies d’échelle lorsque les organisations d’audit coopèrent sur les questions de méthodologie et de formation
- les ISC conseillent ou agissent en tant qu’observateurs, prennent part aux réunions régulières des responsables des unités d’audit interne (comme c’est le cas en Autriche, Bulgarie, Danemark, Hongrie, Lettonie, Pays-Bas, Pologne et au Royaume-Uni)
- rationaliser les interactions et la communication avec les organes d’audit interne et externe

- convenir de normes, procédures et outils communs pour faciliter une coopération efficace

Renforcer et formaliser les mécanismes de coopération et de coordination entre les différentes institutions de contrôle, d'audit et de lutte contre la corruption est crucial pour une transition réussie du contrôle *ex ante* au contrôle *ex post*. Comme soulevé au chapitre 2, la plupart des économies de la région MENA utilisent les méthodes inefficaces, mais relativement sûres pour vérifier la conformité réglementaire des transactions individuelles (contrôle *ex ante*). Faire la transition vers la méthode plus efficace qui consiste à vérifier le bon fonctionnement des systèmes (contrôle *ex post*), sans vérifier chaque transaction, présente plusieurs problèmes. Ce changement exige des pratiques de travail différentes, des systèmes financiers et de gouvernance perfectionnés, et demande beaucoup d'efforts de gestion du temps et des changements de la part des professionnels du contrôle et de l'audit et de ceux qui sont contrôlés. Plusieurs pays de la région MENA ont soutenu que le fait de retirer des auditeurs externes (les ISC par exemple) et les contrôleurs/auditeurs du MoF des contrôles *ex ante*, sans s'assurer que les première et seconde lignes de défense sont en place, pourrait créer un vide au niveau contrôle.

Une meilleure coopération entre le contrôle interne et externe et les institutions d'audit repose sur plusieurs facteurs qui sont, d'abord et avant tout, l'engagement de jouer un rôle actif et la volonté de faire les changements nécessaires. L'INTOSAI et l'IIA ont publié des normes internationales et des lignes directrices concernant la coordination et la coopération entre les ISC et les auditeurs internes du secteur public, dont la norme INTOSAI GOV 9150 « *Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector* » (INTOSAI 2010), IIA IPPF Standard 2050 (IIA 2016) et « *Practice Advisory 2050-1 Coordination* » (IIA 2009). En outre, une publication préparée conjointement par l'Organisation des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques d'Europe (EUROSAI) et la Confédération Européenne des Instituts d'Audit Interne (ECIIA) précise les principales tendances dans la coordination entre les instituts d'audit interne et externe (Encadré 3.2).

Encadré 3.2. Coordination entre les instituts d'audit interne et externe

En 2014, l'EUROSAI et l'ECIIA ont publié conjointement une étude précisant les mécanismes et défis pour la coopération et la coordination entre les entités d'audit interne et externe. Quelques conclusions-clés du rapport :

Une très grande majorité des ISC utilisent des normes internationales ou des références internationales concernant la coordination et la coopération entre les institutions d'audit interne. En général, la plupart d'entre elles font référence aux Normes internationales des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (ISSAI), Standards Internationaux d'Audit (ISA) et les normes du Guide sur la bonne gouvernance (GOV) de l'INTOSAI, comme l'ISSAI 1610, ISA 610, INTOSAI GOV 9140 et INTOSAI GOV 9150. Seule une minorité dispose de règles internes ISC explicites et écrites, comme des manuels d'audit, des normes, orientations, procédures ou listes de vérification, documentant et formalisant les canaux de coordination et de coopération.

La coordination et la coopération entre les ISC et les auditeurs internes est souvent décrite comme « informelle », ce qui peut être difficile pour évaluer ou assurer la qualité de sa mise en œuvre.

Parmi les avantages les plus communs de la coopération et de la coordination susmentionnées :

- promouvoir une bonne gouvernance par l'échange d'idées et de connaissances
- des audits plus efficaces et efficients basés sur une meilleure compréhension des rôles d'audit respectifs avec une activité d'audit interne et externe mieux coordonnée du fait que la planification et la communication sont coordonnées.
- un périmètre d'audit plus précis pour les ISC et les auditeurs internes.

Toutefois, presque la moitié ISC ayant répondu au sondage ont déclaré qu'elles rencontrent des risques ou identifient des risques potentiels concernant la coordination et la coopération.

Une majorité des ISC a poursuivi une coordination et une coopération en grande partie dans les domaines suivants :

- évaluer la cadre de contrôle interne et les dispositifs de gestion des risques de l'entité auditée
- évaluer la conformité de l'entité à la loi et à la réglementation
- documenter les systèmes et processus opérationnels de l'entité.

Source : EUROSAI and ECIIA (2014), *Coordination and Cooperation between Supreme Audit Institutions and Internal Auditors in the Public Sector*, www.eciia.eu/wp-content/uploads/2014/05/EUROSAI_ECIIA_Joint_Paper_05052014.pdf.

Adaptation à la gouvernance multiniveaux

Un système de contrôle interne hautement performant et évolué vise à promouvoir et à diffuser les objectifs et principes de responsabilité, d'intégrité et de transparence à tous les niveaux du gouvernement. Afin d'atteindre ces objectifs et de résoudre les

dépendances mutuelles, il doit exister une forte gouvernance à plusieurs niveaux au sein du contexte national, incluant une coordination et une collaboration effectives. Cette gouvernance est « multiniveaux » en ce qu'elle repose sur une coordination qui est à la fois verticale, à travers plusieurs niveaux du gouvernement (p. ex. les institutions de contrôle et d'audit des gouvernements central et régional de même que les unités d'audit municipales), et horizontale, parmi les acteurs pertinents à un même niveau hiérarchique du gouvernement (p. ex. l'institution supérieure de contrôle et les entités de contrôle interne au niveau national).

Comme illustré ci-dessus, les démarches visant à élaborer et mettre en place, ou juste améliorer et intégrer, les processus et fonctions de contrôle interne existants posent de gros problèmes au niveau institutionnel, coordination et collaboration. Les pays pourraient poursuivre leurs efforts et combler les « écarts » de toutes sortes susceptibles de faire échouer ces réformes à grande échelle du paysage du contrôle et de l'audit et d'ébranler la confiance du public dans le gouvernement. L'Encadré 3.3 illustre les types d'écart et les activités potentielles pouvant les atténuer impliquées dans la gouvernance multiniveaux.

Encadré 3.3. Attention aux écarts : Surmonter les défis communs de la gouvernance multiniveaux

Les écarts sont dus au fait que plusieurs niveaux du gouvernement dépendent des uns et des autres pour concevoir et livrer certaines politiques. Les réformes des contrôles internes doivent toujours prendre en compte les avantages de la décentralisation. Ceci est particulièrement important pour la région MENA où les réformes de décentralisation sont une caractéristique dominante de l'amélioration de l'administration publique et de la prestation de services. En effet, respecter les progrès et les compétences légales des gouvernements infranationaux est toujours important, puisqu'il n'y a pas de politique « passepartout » pouvant être appliquée de la même façon et avec le même succès à tous les niveaux de gouvernance. On peut obtenir une efficacité et une efficience plus importantes là où les dirigeants étatiques et locaux peuvent prendre des décisions mieux adaptées à leurs besoins spécifiques, et cela peut impliquer que l'on prenne en considération différentes priorités et moyens de mise en œuvre. Quoi qu'il en soit, lorsqu'elles gèrent les relations entre les niveaux du gouvernement, les entités sont confrontées à une série d'obstacles ou « écarts » qui résultent de dépendances mutuelles. Ces écarts incluent :

Écarts légaux ou politiques : ces écarts résultent d'un manque de cohérence entre les besoins infranationaux et les initiatives nationales. Négliger de tenir compte des positions locales peut réduire les chances que les politiques intersectorielles soient élaborées avec succès et mises en œuvre au niveau infranational. Ces écarts peuvent aussi se produire lorsque les ministères prennent une approche purement verticale envers les questions politiques qui sont fondamentalement intersectorielles (ex. eau, énergie, jeunesse ou investissements). Si des entités gouvernementales individuelles appliquent chacune leur propre logique à des initiatives intersectorielles qui affectent aussi ou sont mises en œuvre de manière égale au niveau infranational, elles compromettent alors la possibilité d'approches « communes » ou « pangouvernementales ». C'est la raison pour laquelle les politiques de contrôle interne doivent être cohérentes et homogènes de part et d'autre du gouvernement central et des institutions locales.

Encadré 3.3. Attention aux écarts : Surmonter les défis communs de la gouvernance multiniveaux*(suite)*

Écarts d'information : ces écarts résultent d'asymétries au niveau de l'information entre les institutions lorsqu'elles conçoivent, mettent en œuvre et livrent des politiques publiques. Les stratégies nationales et même infranationales pour atteindre les objectifs de politique publique peuvent faire face à un manque d'information si les autorités et acteurs infranationaux ne partagent pas activement leurs connaissances sur ce qui se passe « sur le terrain ». Les points de vue des gouvernements infranationaux, toutefois, sont seulement partiels, limités aux caractéristiques spécifiques de leur propre domaine ou territoire. Le gouvernement national joue donc un rôle indispensable dans la gestion d'informations pour appuyer une vision plus large pouvant être reliée à l'accomplissement d'objectifs de politique publique. Un défi majeur pour un système de contrôle interne pangouvernemental par exemple, sera d'effectuer des activités de contrôle anti fraude et anticorruption avec, parfois, des informations limitées sur les pratiques managériales et les dispositifs de travail « informels » des gouvernements infranationaux.

Écarts de capacités : les écarts de capacité se produisent lorsqu'il y a un manque de ressources humaines, de connaissances (compétences), opérationnelles ou infrastructurelles. Les besoins en développement des capacités peuvent varier en fonction des niveaux préexistants de compétences et d'infrastructure dans l'administration publique. Des gouvernements infranationaux forts et suffisamment évolués avec des institutions bien développées peuvent avoir besoin de peu de renforcement des capacités pour assumer de nouvelles responsabilités. Toutefois, lorsque des gouvernements infranationaux ou institutions liées doivent être créés ou ont eu un rôle limité par le passé, leurs besoins en renforcement des capacités seront plus importants. L'écart de capacités n'est pas restreint au niveau infranational ; il s'applique aussi au niveau national lorsqu'il s'agit de gérer des relations multiniveaux, d'affecter des responsabilités et fonds, et d'assurer des approches politiques coordonnées et cohérentes parmi les acteurs au niveau central. Le professionnalisme des contrôleurs et auditeurs aux niveaux central et infranational varie considérablement dans les pays de la région MENA, et les capacités sont traditionnellement inférieures aux niveaux régional et municipal.

Écarts fiscaux/financiers : lorsqu'il y a un écart entre les revenus et les dépenses nécessaires des gouvernements infranationaux, le niveau infranational devient financièrement dépendant du niveau national, pour que la capacité fiscale réponde à ses obligations politiques. De son côté, le gouvernement central dépend du niveau infranational pour livrer des services publics plus nombreux et de plus en plus coûteux et générer des recettes. La chute des prix du pétrole clôt un espace fiscal dans de nombreux pays de la région MENA et de nouvelles initiatives exhortent les gouvernements à livrer des changements avec ces mêmes enveloppes budgétaires (voire moins). Une gouvernance forte à plusieurs niveaux permet de créer des synergies et de faire des économies d'échelle pour générer des économies sans mettre en jeu la performance. Réduire la duplication des activités de contrôle et d'audit est probablement le meilleur exemple d'économies que des réformes peuvent générer et qui peuvent ensuite être réutilisées à d'autres fins (programmes de renforcement des capacités par exemple).

Encadré 3.3. Attention aux écarts : Surmonter les défis communs de la gouvernance multiniveaux(*suite*)

Écarts administratifs : un écart administratif a lieu lorsque les frontières administratives et les domaines fonctionnels au niveau infranational ne correspondent pas. C'est clairement mis en évidence dans les territoires où des municipalités se sont regroupées en une métropole beaucoup plus grande. Individuellement, leur influence peut être limitée, mais en groupe, elles peuvent jouer un rôle plus important dans les relations entre les différents niveaux du gouvernement. Les écarts administratifs sont un parfait exemple de relations de gouvernance multiniveaux basées sur une dépendance mutuelle horizontale puisque cet écart génère souvent le besoin pour les gouvernements infranationaux de coopérer. Dans la région MENA, on peut arriver à un plus grand partage d'informations et à des économies d'échelle grâce à une coopération horizontale plus forte entre les unités de contrôle et d'audit régionales et municipales. Pour de nombreux pays de la région MENA il serait judicieux d'examiner les avantages de services d'audit partagés entre différentes entités gouvernementales locales qui n'ont pas la capacité de soutenir seule une fonction d'audit interne efficace.

Écarts dans la mise en œuvre : il existe de nombreux obstacles empêchant d'établir un cadre de contrôle interne fonctionnel et d'intégrer ses composants et processus aux opérations quotidiennes des entités gouvernementales infranationales. Les fonctions et activités de contrôle interne comme la gestion du risque de fraude et de corruption peuvent nécessiter une approche personnalisée lorsqu'elles sont mises en œuvre au niveau infranational. Ce besoin résulte des différentes procédures opérationnelles, canaux fonctionnels et de reporting au sein des entités gouvernementales locales ainsi qu'entre eux et les institutions gouvernementales. Les procédures fondamentales, comme la planification et l'exécution du budget, les contrôles des dépenses, la prestation de services, l'élaboration de politiques et la prise de décision, et même le recrutement et la rémunération du personnel, peuvent différer considérablement (au niveau de leur contenu ou de la façon dont elles sont mises en œuvre) de celles appliquées au niveau central. L'importance de traiter les problèmes liés à la mise en œuvre a été documentée lors du projet de contrôle interne de l'OCDE en 2016 avec le ministère des Finances et le ministère de l'Agriculture de Tunisie, où l'équipe OCDE a travaillé sur l'intégration des processus de contrôle interne pour les états de paie et autres opérations financières fondamentales du ministère de l'Agriculture, à la fois au niveau central et régional. Cette expérience souligne encore davantage le besoin de fournir des stratégies d'atténuation adaptées visant à combler l'écart au niveau de la mise en œuvre et d'aider les représentants élus, les gestionnaires et le personnel de l'administration publique au niveau infranational à comprendre pleinement la valeur ajoutée que représente la mise en œuvre d'un système de contrôle interne moderne.

Sources : Charbit and Michalun (2009), "Mind the gaps: Managing mutual dependence in relations among levels of government", <http://dx.doi.org/10.1787/221253707200> ; OCDE (2017a), *Mexico's National Auditing System: Strengthening Accountable Governance*, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264264748-en>.

Il est évident qu'un système de contrôle interne robuste a besoin d'une approche holistique pour traiter certains des problèmes communs causés par les dépendances mutuelles entre les institutions de surveillance, de contrôle et d'audit, dans le but d'améliorer les services et éliminer les chevauchements ainsi que les écarts de contrôle. Cette approche soutiendra la mise en œuvre efficace des politiques de contrôle et d'audit à travers les limites sectorielles et

administratives au niveau central, régional et municipal afin d'atteindre une bonne gouvernance via une responsabilité, une intégrité et une transparence renforcées. Par exemple, les réformes sont fondées sur le besoin d'une plus grande convergence, y compris le besoin d'harmoniser les lois, politiques et pratiques au niveau des régions et des secteurs. Cela va aider les régions et municipalités en retard à atteindre, au niveau infranational, le niveau des normes et de meilleures pratiques du gouvernement central (OCDE, 2017).

Comblant l'écart de mise en œuvre

Comme souligné ci-dessus, il est crucial de traiter des processus et fonctions de contrôle interne comme faisant partie intégrante de la gestion et des opérations publiques. C'est exactement pour cette raison que les entités publiques à la tête du développement et de la mise en œuvre de ces fonctions doivent se concentrer sur les audits, les activités de surveillance et d'évaluation qui permettent de renforcer les points suivants :

- intégration de tâches individuelles concernant le contrôle et le risque aux plans de gestion et aux objectifs de l'institution.
- lien aux systèmes de récompense (ex. rémunération, promotion) avec la prestation de tâches spécifiques et mesurables au sein de la fonction de contrôle interne.
- incorporation d'obligations concrètes concernant la gestion et de prise en charge des contrôles et risques aux descriptions de poste individuelles pour les processus à haut risque comme les achats et la paie.
- formation et campagnes de sensibilisation axées sur la clarification des tâches et responsabilités au sein du système de contrôle interne entre le personnel travaillant au niveau opérationnel et celui n'ayant pas de responsabilité opérationnelle directe et qui est donc dépendante des unités de prestation (c. à d. les première et seconde lignes de défense, comme décrit au Chapitre 2)
- communication et reporting (par ex. par bulletins, sites web et posters) de cas spécifiques où des lacunes de contrôle ont été détectées et les actions prises pour y remédier, y compris les sanctions appliquées ainsi que les évaluations et récompenses liées à certaines initiatives et actions pour améliorer les fonctions de contrôle et de gestion du risque

L'Encadré 3.4 fournit des indications supplémentaires du point de vue européen dont les institutions de contrôle et d'audit de la région MENA peuvent tenir compte lorsqu'elles surveillent la qualité du contrôle et de l'audit interne aux niveaux managérial et financier.

Encadré 3.4. Directives pour les responsables sur la surveillance de l'efficacité des systèmes de contrôle interne.

Les *Conseils concernant la 8^{ème} Directive européenne sur les sociétés sur l'audit réglementaire* offrent des points clés pour établir un système de suivi efficace du contrôle interne, de l'audit interne des dispositions de gestion des risques. Cela inclut les questions suivantes :

1. Qui surveille la pertinence du système de contrôle interne ? Existe-t-il des processus pour examiner l'adéquation des contrôles financiers et autres contrôles clés de tous les nouveaux systèmes, projets et activités ?

Encadré Directives pour les responsables sur la surveillance de l'efficacité .3.4 des systèmes de contrôle interne(*suite*)

Pour garantir l'efficacité d'un système de contrôle interne, il est important d'intégrer un mécanisme de feedback sur le fonctionnement des systèmes et processus. Ainsi, les lacunes et domaines à améliorer pourront être identifiés et des améliorations pourront être mises en œuvre. Tout d'abord, s'il existe un département de contrôle interne, cela aidera les responsables à mettre en œuvre des contrôles internes adéquats. Le fonctionnement des contrôles clés fera alors l'objet d'une revue par un audit interne et externe ainsi que d'autres agences de revue, aussi bien internes qu'externes à l'organisation. Si aucun département de contrôle interne n'existe, la gestion des risques ou l'audit interne peut donner des conseils.

2. Est-ce que des dispositions sont en place pour évaluer périodiquement l'efficacité du système de contrôle de l'organisation ?

L'une des principales exigences de bon nombre des systèmes de contrôle interne prévus par la législation dans l'ensemble de l'UE et dans le reste du monde est une attestation annuelle de l'adéquation et de l'efficacité des dispositions en matière de contrôle interne. De telles attestations doivent être clairement étayées et documentées. La revue du système de contrôle doit incomber à un Comité d'audit indépendant qui recevra des informations et des assurances de l'audit interne, de la gestion des risques et des auditeurs externes.

3. Qui évalue l'audit interne ?

Le comité d'audit évalue la performance de la fonction d'audit interne en collectant des informations auprès de la fonction elle-même et en consultant les directeurs concernés ainsi que des auditeurs externes. De plus, la fonction doit être analysée de manière indépendante par une agence externe comme l'Institut des auditeurs internes (IIA), tel que spécifié dans le Cadre international des pratiques professionnelles publié par l'IIA.

4. Comment les activités d'audit proposées sont-elles priorisées ? Sont-elles déterminées en fonction du plan de gestion des risques de l'organisme et de l'évaluation des risques propres à l'audit interne ? Le plan d'audit interne et le budget sont-ils remis en question lorsqu'ils sont présentés ?

Le plan d'audit interne doit être décrit en fonction des risques et sera remis en question et validé chaque année par le comité de vérification. Ce plan devra s'inspirer des travaux d'autres organismes de contrôle (audit externe et gestion des risques) et il devra aider le responsable de l'audit interne à se faire une idée générale sur l'efficacité du processus de gestion des risques réalisé par l'organisation. S'il n'existe pas de processus de gestion des risques formel ou si le processus comprend des lacunes, l'audit interne doit alors s'appuyer sur une autre méthode pour évaluer les activités clés et les contrôles pour sa revue. Ceci peut être basé sur sa propre évaluation du risque.

Source : Confédération européenne des Instituts des auditeurs internes et Fédération européenne des associations de gestion des risques, ECIAA-FERMA, (2010), «Principes directeurs pour les Conseils et comités d'audit sur la mise en œuvre de l'art. 41.2 de la 8ème Directive – Partie 1» <http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2013/09/Blog-4.4-Avoid-reg-part-1.pdf> et ECIAA-FERMA (2011) «Principes directeurs pour les conseils et comités d'audit sur la mise en œuvre de l'art. 41.2 de la 8ème Directive – Partie 2» <http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2013/09/Blog-4.4-Avoid-reg-part-2.pdf>.

Développer la capacité professionnelle des spécialistes du contrôle interne et de l'audit

L'efficacité des systèmes et des procédures de contrôle interne dans la région MENA pourrait être renforcée par des actions concrètes visant à résoudre les problèmes de « turnover » (taux de rotation) élevés, mais aussi l'absence de certaines compétences et expertises ou de processus de recrutement, de régimes de rémunération spécifiques, de carrières de spécialistes du contrôle, des risques et de l'audit. Le manque d'expertise spécifique et de compétences techniques au sein des entités peut également freiner la transition vers le nouveau modèle de contrôle. En même temps, les responsables politiques et les hauts responsables administratifs risquent de ne pas comprendre pleinement les avantages de l'abandon du système traditionnel de contrôle ex ante pour un nouveau système, surtout s'ils ne sont pas convaincus qu'il fonctionnera au sein de leurs structures de gestion administrative et financière juste parce qu'il a fait ses preuves dans certains autres pays ou parce que ce modèle est le plus prisé par les différents organismes internationaux. Si un message clair et l'adhésion totale de la plus haute direction sont la clé d'une transition réussie, il incombe aussi aux spécialistes qui vont mettre en œuvre les nouveaux processus de contrôle et d'audit de renforcer l'adhésion et de mettre en place les compétences qui permettront d'accomplir ces nouvelles tâches.

Les contrôles d'intégrité et de responsabilité de l'OCDE ont souvent mis en lumière des problèmes de manque d'expertise professionnelle et de certification parmi les spécialistes en charge du contrôle et des audits internes, et un taux de « turnover » conséquent du personnel (consultez, par exemple, OCDE 2017, 2017a et 2016a). C'est l'un des principaux défis auxquels les pays de la région MENA sont confrontés dans le cadre des efforts permettant d'établir un système de contrôle interne solide et efficace. Dans ses rapports, l'OCDE utilise comme indicateur le nombre de fonctionnaires chargés du contrôle et des audits détenant une qualification provenant d'institutions bien établies comme l'IIA (Institute of Internal Auditors), l'ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) ou d'autres associations professionnelles similaires. L'Encadré 3.5 propose en exemple l'une de ces questions utilisées dans l'outil d'enquête de ce projet.

Encadré 3.5. Qualification pour le contrôle interne et l'audit professionnel

A.12 Existe-t-il une méthode structurée pour certifier les qualifications professionnelles et les compétences des agents du contrôle interne et de l'audit ?

- IIA (CIA, CGAP)
- Politique de certification nationale
- Autres institutions professionnelles
- Aucune

Source : Sondage régional de l'OCDE sur le contrôle interne et la gestion des risques dans les économies de la région MENA

Les systèmes de contrôle interne doivent être accompagnés d'une politique de ressources humaines solide afin de maintenir un équilibre dans les aptitudes et compétences professionnelles requises pour mettre en œuvre les processus de contrôle interne, de

gestion des risques et d'audit. Les spécialistes du contrôle et de l'audit doivent, entre autres, faire preuve d'aptitudes avancées en matière de relations interpersonnelles et de communication afin de pouvoir travailler en équipe et interagir avec les entités auditées. Le leadership politique et la direction générale doivent mettre l'accent sur des politiques qui garantissent que les spécialistes disposent des qualifications et compétences professionnelles pour s'acquitter convenablement de leurs tâches, conformément aux normes internationales. L'un des moyens d'atteindre cet objectif est d'aider les spécialistes du contrôle et de l'audit à acquérir des certificats professionnels internationaux, qui incluent, sans toutefois s'y limiter, les certificats suivants :

- le « Certified Internal Auditor » (auditeur interne certifié/CIA), qui est probablement le certificat professionnel le plus connu de la fonction d'audit interne
- Certified Government Auditing Professional (Auditeur professionnel agréé par l'État/CGAP)
- Certified Information Systems Auditor (CISA) qui est le certificat essentiel pour la fonction d'audit des systèmes d'information
- les certificats liés à la fraude et la corruption, tels que le Certified Fraud Examiners (CFE)
- les certificats de comptabilité publique, tels que comptable public, comptable de direction et expert-comptable (CPA, CMA, ACCA, CA).

Un environnement de contrôle interne opérationnel doit continuellement développer les opportunités d'apprentissage et de carrière à disposition des spécialistes sur site. Le développement de connaissances, aptitudes et attitudes améliore la performance des employés. Les pays de la région MENA pourraient par conséquent envisager des politiques visant à susciter au sein des fonctions de contrôle interne une conscience et une implication non seulement au niveau des dirigeants et des cadres intermédiaires, mais également au niveau des employés de base. La gestion efficace des risques exige que les agents publics participent activement à la définition des objectifs institutionnels, à tous les niveaux de l'organisation, et qu'ils s'efforcent de les faire correspondre aux intérêts et aux compétences de chacun. L'inclusion des employés de niveau inférieur peut créer un soutien et faciliter l'intégration des tâches et activités de contrôle interne dans les opérations quotidiennes. Les agents publics doivent comprendre et s'appropriier les processus de contrôle interne et de gestion des risques afin de réduire l'écart entre l'approche conceptuelle et la mise en œuvre concrète.

Des études récentes et des données pertinentes provenant d'Amérique latine ou de la région MENA ont démontré que seul un faible pourcentage de spécialistes disposent d'une certification comme l'IIA (OCDE 2017a, OCDE 2016a, Banque mondiale 2012). De plus, ces certifications internationalement reconnues ont parfois été critiquées au sein de différentes communautés de contrôle et d'audit comme le « Public Internal Control Forum » (forum sur le contrôle interne public) de la Direction générale du budget de la Commission européenne. On leur reproche notamment d'être fortement axées sur le secteur privé et difficiles à obtenir pour les spécialistes qui ne parlent aucune des langues dans lesquelles les examens et informations complémentaires ont été traduits. Ces certifications seraient aussi très génériques et peu représentatives des problèmes et besoins spécifiques de chaque pays, et elles ne permettraient donc pas une orientation efficace (au niveau national) sur des fonctions essentielles comme les finances publiques, les marchés publics, les infrastructures ou les services sanitaires et sociaux.

Une alternative possible serait de mettre en place une politique nationale de certification des professionnels du contrôle et de l'audit interne fondée sur un programme cohérent et durable d'activités de formation et de renforcement des capacités. Un tel programme sera influencé par différents facteurs comme l'affectation des rôles et des responsabilités parmi les différentes institutions d'inspection, d'investigation, de contrôle et d'audit dans tout le gouvernement, de même que parmi les trois lignes de défense au niveau de l'entité. Parmi les autres facteurs, mentionnons le rôle exact de la fonction d'audit interne au sein des entités publiques. Doit-elle assumer les fonctions habituellement assignées à la deuxième ligne de défense ? Quelle doit être son rôle face aux menaces d'intégrité et dans le cadre des enquêtes ? Quel doit être son degré d'indépendance et ses liens hiérarchiques avec la direction générale et les comités d'audit ?

Les efforts nationaux pour résoudre le problème de la faible expertise et capacité professionnelle pourrait inclure le développement de modules de formation et de qualification professionnelle personnalisés. Ceci peut être adapté en coopération avec les écoles nationales des administrations publiques, les centres de formation hébergés par le ministère des Finances ou dans les institutions de contrôle et d'audit (telles que les ISC ou les inspections générales), les chambres et associations professionnelles, et les universités pour satisfaire les besoins et les caractéristiques individuelles de chaque pays. Ces modules pourraient porter sur différents sujets comme l'audit interne, la comptabilité, l'audit de performance, l'audit forensic, les audits informatiques et technologiques ou la gestion des risques de fraude et de corruption.

Il n'est cependant pas simple d'évaluer la qualité de ces modules, ainsi que leur impact réel sur les compétences et l'efficacité des spécialistes du contrôle et de l'audit. Les efforts visant à développer une « certification » professionnelle limitée au contexte national sont principalement liés aux politiques d'embauche, aux parcours professionnels, à la rémunération et aux questions de mobilité dans le domaine du contrôle et de l'audit. L'Encadré 3.6 fournit en exemple un programme intéressant visant à former et certifier les professionnels dans différents pays pour résoudre le problème d'insuffisance de capacité et de compétences.

Encadré 3.6. Formation des auditeurs internes dans le secteur public (TIAPS)

L'initiative de formation des auditeurs internes du secteur public (TIAPS) semble une étape prometteuse qui peut constituer une réponse aux défis mentionnés ci-dessus. Il s'agit de développer une certification d'audit interne axée sur le secteur public s'inspirant des meilleures pratiques internationales tout en répondant aux préoccupations réglementaires locales, dans la langue du pays hôte. Une telle certification peut être utile pour les auditeurs du secteur public, particulièrement dans les États de petite taille.

1. Portée et caractéristiques clés

L'TIAPS a vu le jour en Slovaquie en 2002. Le TIAPS est un programme qui a été développé afin de renforcer la qualité des processus d'audit interne dans le secteur public, tout en accordant une attention particulière aux exigences introduites par les processus d'adhésion de l'Union européenne. Les lignes directrices obligatoires et recommandées publiées par l'IIA ont longtemps été considérées comme centrées sur le secteur privé et inaptes à répondre de manière efficace aux préoccupations du secteur public.

L'un des moyens utilisés par TIAPS pour combler ces lacunes est d'inclure un module personnalisable sur la législation et la fiscalité rédigé par des experts du pays participant. La façon dont les normes et les pratiques sont enseignées est également différente de celle de l'AII, en ce sens qu'elle est davantage fondée sur des règles que sur des principes. C'est une réponse directe aux préférences culturelles des spécialistes de la région. Contrairement aux directives émises par l'IIA, qui laissent une grande marge d'interprétation, l'initiative TIAPS indique clairement à ses étudiants ce qu'il faut faire et comment cela doit être fait.

Mais la distinction la plus importante est peut-être que le TIAPS est dispensé dans la langue nationale du pays hôte, ce qui n'est pas le cas des examens de l'IIA ou d'autres instituts similaires, qui ne sont proposés que dans certaines langues. Le TIAPS s'adresse aux employés du secteur public titulaires d'une licence qui ont une expérience dans le secteur de la comptabilité, du contrôle, de l'inspection ou de l'investigation financière.

Le programme se divise en sept modules permettant d'obtenir un certificat et un diplôme et tous, à l'exception du module sur la législation nationale et la fiscalité, ont été élaborés par le « Chartered Institute of Public Finance and Accountancy » (CIPFA).

2. Défis

Le principal obstacle à la mise en œuvre de la TIAPS est également sa plus grande force : la localisation du curriculum. Pour ce faire, les établissements concernés doivent effectuer un travail de préparation important avant la mise en œuvre du programme, ils doivent notamment traduire le matériel de formation et accompagner des tuteurs locaux chargés d'impulser la formation dans la langue locale.

Encadré 3.6. Formation pour les auditeurs internes dans le secteur public (TIAPS) (suite)

Il est aussi nécessaire de trouver et d'embaucher des experts chargés de créer les modules législatifs et fiscaux. L'équipe chargée de la mise en œuvre du programme engage des traducteurs ayant une bonne connaissance du sujet, et cette traduction initiale est vérifiée par un réviseur, afin de réaliser les corrections linguistiques nécessaires, dans le plus grand respect de la terminologie standard locale. Lors de la mise en œuvre du TIAPS dans les pays participants, l'organisme dirigeant coopère avec les autorités locales, et dans chaque pays participant, un coordinateur local est chargé de mettre en place le processus. Au fur et à mesure que le TIAPS acquiert de l'expérience dans le monde, le processus est plus en plus rôdé, mais il y a toujours une pression pour que la qualité des itérations précédentes soit maintenue.

Bien qu'il s'agisse d'un programme relativement nouveau, le TIAPS propose différentes spécialisations. Cependant, celles-ci n'ont pas encore atteint le niveau d'équivalence totale qui leur permettra de remplacer les certifications spécialisées comme le « Certified Information Systems Auditor » de l'ISACA (Association Information Systems Audit and Control), mais c'est bel est bien l'objectif à moyen terme.

Contrairement à l'IIA et l'ISACA et leur formation professionnelle continue, ce programme ne permet pas encore de garantir que les spécialistes certifiés se tiennent au courant de l'évolution des tendances d'audit.

Source : Asian Development Bank (2016), « Formation des auditeurs internes du secteur public : Une approche alternative pour les auditeurs internes d'État », www.adb.org/sites/default/files/publication/190252/training-internal-auditors-ps.pdf.

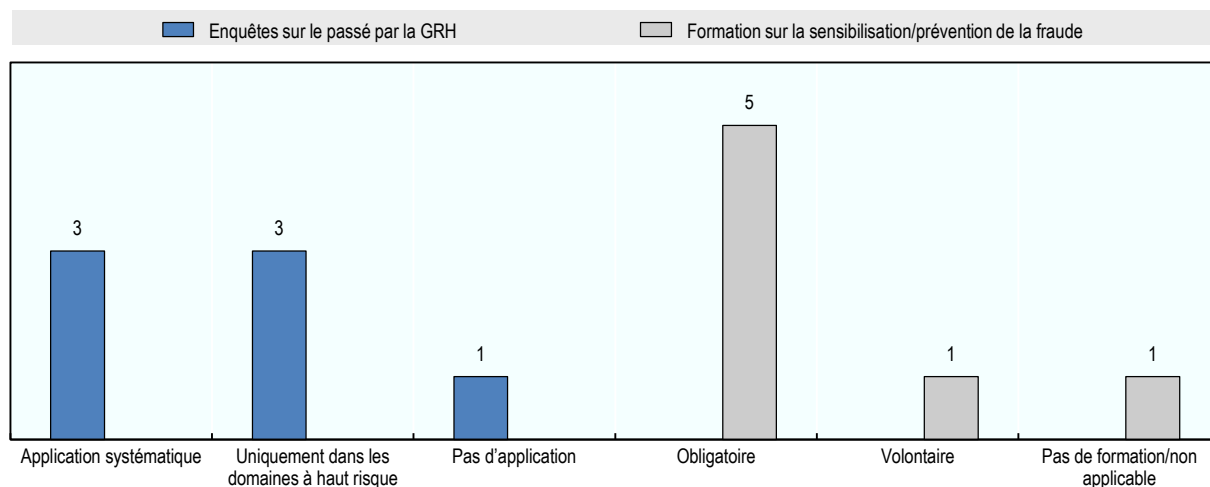
L'élaboration de modules de formation cohérents et de qualité adaptés au cadre législatif et administratif, mais aussi à la culture du pays, requiert des ressources importantes et le respect de normes de qualité. Le choix de l'institution qui prendra la direction du développement des matériaux au niveau national et qui sera responsable de la formation et des examens soulève également le problème de la méritocratie et de l'objectivité. Le suivi et l'actualisation efficaces des compétences et de l'expertise professionnelles est également un point sensible. Des programmes comme le TIAPS peuvent-ils proposer un système similaire aux exigences de l'IIA en matière de formation professionnelle continue ? La certification sera-t-elle reconnue en dehors du pays concerné ? La question de l'évaluation de la valeur ajoutée et de l'impact de cette certification sur les compétences individuelles et sur la capacité institutionnelle des entités de contrôle et d'audit se pose toujours. Comment être sûr qu'il ne s'agira pas d'un simple QCM, d'un de ces « diplômes académiques » sans impact réel sur le travail des spécialistes ? Cette qualification leur permettra-t-elle de gérer les problèmes qu'ils rencontrent dans le labyrinthe des entités et des procédures publiques ? Il existe un écart considérable entre les règles conceptuelles de contrôle et d'audit, les certifications professionnelles et l'intégration concrète de procédures de contrôle et d'audit internes au cœur de la gestion et des opérations quotidiennes des entités publiques.

La mise en œuvre efficace des processus et activités de contrôle interne est également entravée par le fait que, dans la plupart des économies de la région MENA, les administrations publiques manquent de mécanismes appropriés pour embaucher et retenir les personnes disposant des compétences et de l'engagement éthique nécessaires pour travailler dans ce domaine du contrôle et de l'audit. Les pratiques de gestion du personnel

garantissant que le mérite, le professionnalisme, la stabilité et la continuité du personnel sont parmi les conditions préalables essentielles à la mise en place et au maintien d'un environnement de contrôle interne efficace et axé sur l'intégrité. Les gouvernements des pays de la région MENA devraient veiller en priorité à ce que le recrutement, la promotion et la rémunération dans le secteur du contrôle et de l'audit soient fondés sur le mérite, les compétences et les performances.

Le Graphique 3.1 montre que six des sept pays de la région MENA qui ont répondu à l'enquête réalisent une recherche des antécédents afin de contrôler l'intégrité des candidats. La moitié de ces pays réalise ces contrôles, quel que soit le poste, tandis que les autres ne l'appliquent qu'aux postes sensibles. La plupart d'entre eux a également indiqué que les personnes qui seront employées dans les domaines du contrôle et de l'audit ainsi que dans les domaines à haut risque comme la gestion financière et les marchés publics devront suivre une formation obligatoire.

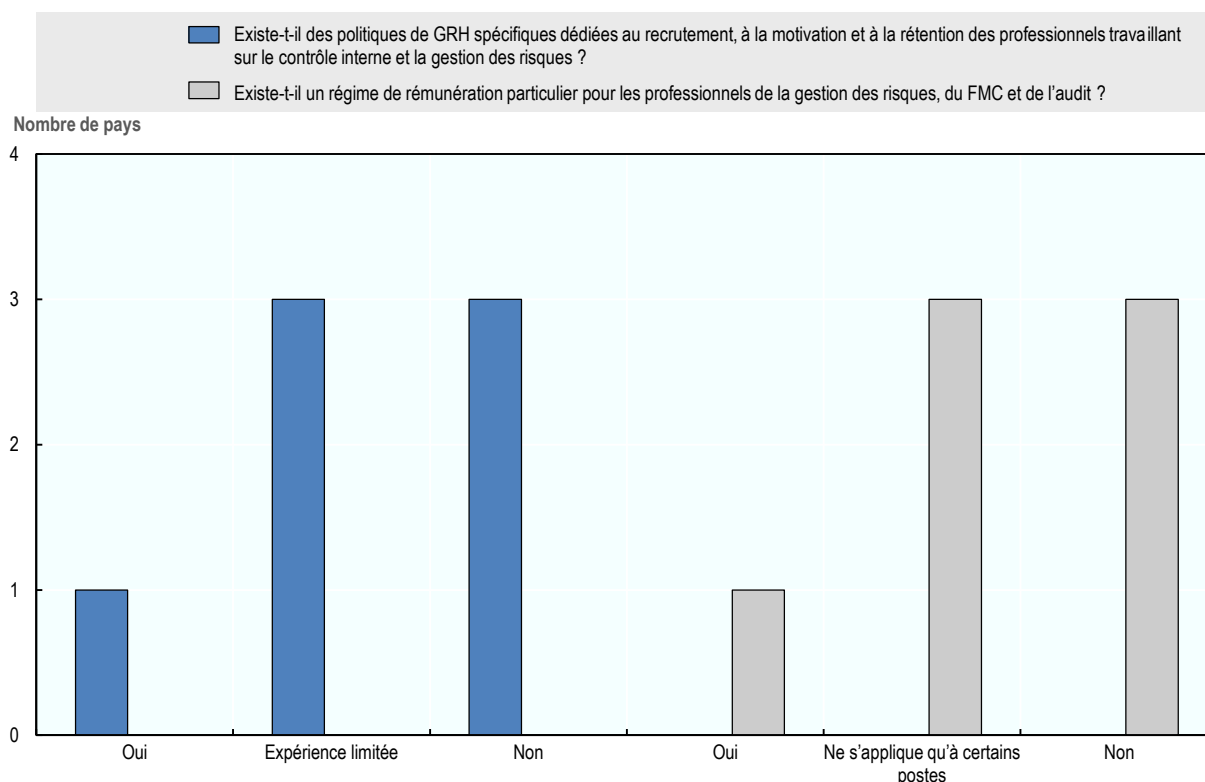
Graphique 3.1. Gestion des ressources humaines dans les économies MENA



Source : Enquête régionale de l'OCDE sur le contrôle interne et la gestion des risques dans les pays MENA.

Le Graphique 3.2 souligne l'absence de politiques adaptées pour recruter, motiver et retenir des professionnels du contrôle interne de la gestion des risques. Elle souligne également l'absence d'une politique de rémunération pleinement développée pour les professionnels de la gestion des risques, du contrôle financier et managérial ou de l'audit interne.

Graphique 3.2. Le management des ressources humaines pour les professionnels du contrôle interne et de l'audit dans les économies de la MENA



Source : Sondage régional de l'OCDE sur le contrôle interne et la gestion des risques dans les économies de la région MENA.

Il est clairement établi que les pays de la région MENA pourraient grandement bénéficier d'un renforcement de connaissances, de compétences et de capacités des processus de contrôle interne en élaborant un ensemble de modules de formation en ligne. Ces modules cibleraient les responsables des unités de soutien et des unités opérationnelles de chaque institution gouvernementale, mais aussi les employés occupant des postes importants dans les services des achats, de gestion financière ou dans n'importe quel domaine sensible. Ces initiatives de formation et de renforcement des capacités constituent le fondement des efforts visant à surmonter les processus de contrôle interne obsolètes des organismes publics. Il a également été démontré que les dirigeants politiques et les hauts fonctionnaires ne semblent pas comprendre les implications réelles d'un système de contrôle interne efficace permettant de réaliser les objectifs et de proposer des services efficaces aux citoyens. Les activités concrètes de sensibilisation et de renforcement des capacités pourraient inclure les éléments suivants :

- la formation du personnel politique et des hauts fonctionnaires sur le lien direct entre un système de contrôle interne efficace et la réalisation des objectifs.
- le partage, avec le personnel politique et les cadres supérieurs, des dernières méthodes permettant de garantir un environnement de contrôle efficace : la mise en place d'une ligne directe pour les lanceurs d'alerte, de programmes de déontologie ou l'auto-évaluation du processus de contrôle interne.

- expliquer comment l'identification précoce des risques peut les aider à éviter les problèmes à l'avenir et à économiser du temps et des ressources.
- montrer comment définir des objectifs précis en matière d'intégrité et de transparence au niveau de l'entité.
- mettre en évidence les différentes normes professionnelles (le Cadre international des pratiques professionnelles de l'IIA, l'institut des auditeurs internes) afin de garantir la qualité des canaux d'information et de renforcer leur niveau d'indépendance.
- expliquer le rôle de garantie et de consultation du processus de vérification interne et la valeur des choix politiques fondés sur des éléments probants, en s'appuyant sur les rapports d'audit existants.

Parmi les différentes actions concrètes, nous pourrions citer :

- la création de campagnes ou d'événements permettant de sensibiliser le public à l'importance de la mise en place d'activités de contrôle interne et de gestion des risques afin d'influencer sa perception et de susciter plus de responsabilités. Cela donnerait plus de légitimité aux entités publiques.
- proposer des feedbacks réguliers permettant de faire le lien entre un environnement de contrôle interne efficace et la réalisation des objectifs de l'entité à l'aide de messages périodiques (newsletters, vidéos, etc.) de la direction au personnel de l'entité. Le gouvernement devra aussi être informé du progrès et des résultats de la mise en œuvre et de l'intégration des activités de contrôle interne.
- il est aussi important de faire le lien entre différents thèmes sensibles comme l'allocation budgétaire, les limites de dépenses, les seuils d'embauche ou de masse salariale (en particulier aux niveaux régional et municipal) et les progrès réalisés à la suite de l'intégration des procédures de contrôle interne et de gestion des risques au sein des opérations quotidiennes.

Références

- AICPA (2003), « Consideration of fraud in a financial statement audit (supersedes SAS No.82) », *Déclaration sur la norme d'audit (SAS)*, No. 99, American Institution of Certified Public Accountants, New York, NY, www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00316.pdf.
- ACFE (2016), « *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse* » *professionnels*, Association of Certified Fraud Examiners, www.acfe.com/rtnn2016.aspx.
- ANAO (2015), *Comités d'audit du secteur public : « Independent Assurance and Advice for Accountable Authorities »*, Australian National Audit Office, www.anao.gov.au/work/better-practice-guide/public-sector-audit-committees-independent-assurance-and-advice.
- Arnesen, Y. (2014), « Key features of internal financial control and audit », site Web Connecting Voices MENA, <https://cvmena.org/cross-cutting/tools/key-features-internal-financial-control-and-audit>.
- Asian Development Bank (2016), « Formation des auditeurs internes du secteur public : An alternative approach for state internal auditors », *Knowledge Showcase*, Issue 68, Asian Development Bank, www.adb.org/sites/default/files/publication/190252/training-internal-auditors-ps.pdf.
- Beschel, R.P. et M. Ahern (2012), *Réforme de la gestion financière publique au Moyen-Orient et en Afrique du Nord : « An Overview of Regional Experience »*, Études de la Banque mondiale, Washington, DC, <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-9529-5>
- Brixi, H., E. Lust and M. Woolcock (2015), « *Trust, Voice, and Incentives* » : « *Learning from Local Success Stories in Service Delivery in the Middle East and North Africa* », World Bank, Washington, DC », <http://elibrary.worldbank.org/doi/pdf/10.1596/978-1-4648-0456-4>.
- Charbit, C. et M.V. Michalun (2009), « Mind the gaps: Managing mutual dependence in relations among levels of government », *Documents de travail de l'OCDE sur la gouvernance publique*, N°14, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/221253707200>.
- Commission sur la délinquance et les abus (2005), *Contrôle de la fraude et de la corruption : Guidelines for Best Practice* », Délinquance et abus, Queensland, Australia, www.ccc.qld.gov.au/research-and-publications/publications/prevention/fraud-and-corruption/fraud-and-corruption-control-guidelines-for-best-practice-1.pdf/download.
- Confédération européenne des instituts des auditeurs internes et Fédération des associations de gestion des risques, ECIAA-FERMA (2011) « Guidance for boards and audit committees on the implementation of Art 41.2 of the 8th Directive – Part 2 » <http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2013/09/Blog-4.4-Avoid-reg-part-2.pdf>
- Confédération européenne des instituts des auditeurs internes et Fédération des associations de gestion des risques, ECIAA-FERMA (2010) « Guidance for boards and audit committees on the implementation of Art 41.2 of the 8th Directive – Part 1 » <http://www.eciia.eu/wp-content/uploads/2013/09/Blog-4.4-Avoid-reg-part-1.pdf>
- Cour européenne des auditeurs (2015), « Efforts to address problems with public procurement in EU cohesion expenditure should be intensified », *Rapport spécial*, 2015-10, Cour européenne des auditeurs, www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_10/SR_PROCUREMENT_EN.pdf.
- EUROSAI et ECIAA (2014), « *Coordination and Cooperation between Supreme Audit Institutions and Internal Auditors in the Public Sector* », Organisation européenne des institutions supérieures d'audit et Confédération européenne des instituts d'audit interne, www.eciia.eu/wp-content/uploads/2014/05/EUROSAI_ECIAA_Joint_Paper_05052014.pdf.

- Fountain, L. (2015), « *Raise the Red Flag : An Internal Auditor's Guide to Detect and Prevent Fraud*, Institute of Internal Auditors », Altamonte Springs, FL, <https://bookstore.theiia.org/raise-the-red-flag-an-internal-auditors-guide-to-detect-and-prevent-fraud>.
- GAO (2015), « *A Framework for Managing Fraud Risks in Federal Programs* », Government Accountability Office, États-Unis, Washington, DC, www.gao.gov/assets/680/671664.pdf.
- GIAA (n.d.) Site web de l'agence gouvernementale d'audit interne, www.gov.uk/government/organisations/government-internal-audit-agency, consulté le 2 décembre 2015.
- Gouvernement de Colombie (2015), « *Guía para la Gestión de Riesgo de Corrupción* » (Guide pour la gestion des risques de corruption), Función Pública, Gouvernement de Colombie, Bogota, www.funcionpublica.gov.co/eva/admon/files/empresas/ZW1wcmVzYV83Ng==/archivos/1461159134_5808c334fdf5c054b27c28ada33880f8.pdf.
- Hepworth, N., Koning R. (2012), « *Audit Committees in the Public Sector, A Discussion Paper* », Londres, Bruxelles, <https://www.ii.nl/SiteFiles/Audit%20committees%20in%20the%20public%20sector%20May%202012.pdf>
- IIA (2016), « *International Professional Practices Framework (IPPF) – Standards and Guidance* », Institut des auditeurs internes, Altamonte Springs, FL, <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>
- IIA (2015), *Audit du secteur public : « Managing Expectations, Delivering Results »*, Corps de connaissances communes globales sur l'audit interne, IIAA Research Foundation, http://www.internerevision.at/fileadmin/user_upload/201512_IARF_CBOK_Auditing_the_Public_Sector_NOV_2015_0.pdf
- IIA (2014a), *Analyse globale du secteur public : « Independent Audit Committees in Public Sector Organizations »*, Institut des auditeurs internes, Altamonte Springs, FL, <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Independent-Audit-Committees-in-Public-Sector-Organizations.pdf>
- IIA (2014b), *Analyse globale du secteur public : « Policy Setting for Public Sector Auditing in Absence of Government Legislation »*, Institut des auditeurs internes, Altamonte Springs, FL, <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/GPSI%20Policy%20Setting%20for%20Public%20Sector%20Auditing.pdf>.
- IIA (2009), « *Practice Advisory 2050-1: Coordination* », Institut des auditeurs internes, Altamonte Springs, FL, https://www.ii.nl/SiteFiles/IIA_leden/Parktijkadviezen/PA%202050-1.pdf
- INTOSAI (2010), *GOV 9150 : « Coordination and Cooperation between SAIs and Internal Auditors in the Public Sector »*, Organisations internationale des institutions supérieures d'audit, www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9150-coordination-and-cooperation-between-sais-and-internal-auditors-in-the-public-s.html<http://www.intosai.org/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>.
- OCDE (2017a), « *Mexico's National Auditing System: Strengthening Accountable Governance* », OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264264748-en>.
- OCDE (2017b), *Integrity Review of Colombia: Investing in Integrity for Peace and Prosperity*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264278325-en>
- OCDE (2016a), « *Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight* », OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263871-en>.

- OCDE (2016b), *Integrity Review of Mexico: Taking a Stronger Stance Against Corruption*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264273207-en>
- OCDE (2015), « Monitoring policy coherence for sustainable development », du « *Better Policies for Development 2015: Policy Coherence and Green Growth* », OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264236813-7-en>.
- OCDE (2014), « *Rebooting Public Service Delivery: How can Open Government Data help to drive Innovation?* », OECD Publishing, Paris, www.oecd.org/gov/Rebooting-Public-Service-Delivery-How-can-Open-Government-Data-help-to-drive-Innovation.pdf.
- OCDE (2011), « *Internal Control and Internal Audit: Ensuring Public Sector Integrity and Accountability* », OECD Publishing, Paris, www.oecd.org/governance/47638204.pdf.
- Research Councils UK (n.d.), « Audit and Assurance Services Group (AASG) », Site web Britannique des Conseils de recherche, www.rcuk.ac.uk/about/aboutrcuk/aims/units/aasg/, accessed 3 December 2015.

Chapitre 4. Renforcement du contrôle managérial et de la gestion des risques dans les économies de la région MENA

Ce chapitre fait ressortir les défis essentiels et les solutions potentielles quant à l'amélioration de la gestion des risques au Moyen-Orient et en Amérique du nord (MENA) particulièrement en ce qui concerne l'amélioration de l'appropriation par le management des activités de gestion des risques et des processus de contrôle interne. Le chapitre explore une approche pour appliquer les paradigmes de gestion du changement afin de promouvoir un contrôle et une culture du management qui contribue à la gestion des risques. Ce chapitre explore également les principaux mécanismes et outils comme l'informatique et les technologies de communication, mais aussi l'analyse des données, que les ministères d'exécution publics et les auditeurs peuvent améliorer dans la région MENA, afin de garantir son intégrité.

Introduction

Le système de contrôle interne va au-delà du simple contrôle financier et peut constituer un outil précieux permettant d'améliorer la définition de la stratégie, des prises de décision, de la gestion quotidienne et des procédures des organismes publics. Comme indiqué plus haut, mais aussi défini dans les normes internationales (dans le modèle des trois lignes de défense de l'Institut des auditeurs internes, par exemple), la direction des organismes publics a la responsabilité première d'établir et d'utiliser un système de contrôle interne pour identifier les programmes et atténuer les risques. Les personnes responsables de la réalisation des objectifs et de la prestation des services devraient également assumer la responsabilité de la gestion des risques, de l'identification et de la mise en place d'activités de contrôle permettant de les atténuer.

Une fois que les pays auront mis en œuvre des normes appropriées de gestion des risques et de contrôle interne, il leur sera peut-être beaucoup plus difficile d'institutionnaliser ces normes dans l'ensemble de l'organisation. L'un des facteurs décisifs pour institutionnaliser de nouvelles procédures est le degré de leur appropriation par les cadres supérieurs et intermédiaires. « L'appropriation du management » implique non seulement que la direction et le personnel comprennent la réforme institutionnelle, mais également qu'ils l'adoptent. L'appropriation par la direction des procédures implique une totale intégration dans les tâches quotidiennes de la direction et du personnel. Les objectifs et les valeurs sous-jacentes des procédures doivent être partagées par le personnel et la direction afin de contribuer à l'amélioration continue et cohérente des procédures.

La plupart du temps, dans les économies du MENA, la direction opérationnelle et le personnel ne sont pas impliqués dans la conception et la mise en œuvre des processus et procédures de contrôle interne, surtout lorsque les objectifs ne sont pas liés au contrôle financier. Même pour les procédures de contrôle financier, le ministère des Finances et l'organisme d'inspection assument souvent la responsabilité de la première et de la deuxième ligne de défense. De plus, les responsables du secteur public ne proposent souvent aucune politique permettant de gérer efficacement les risques qui font pourtant partie de leur domaine de responsabilité. Ce chapitre explore les défis et les opportunités des économies de la région MENA afin de renforcer l'appropriation de leurs systèmes de contrôle interne par la direction et d'améliorer les pratiques et procédures de gestion des risques.

Renforcement de l'appropriation des processus de contrôle interne par la direction et promotion d'une culture de gestion des risques efficace

Adopter de nouveaux paradigmes de direction pour encourager l'appropriation de la direction

Un obstacle important à l'établissement d'un processus de contrôle interne solide dans la région MENA est la notion répandue que le contrôle interne est une activité indépendante, simplement rajoutée aux pratiques et processus administratifs existants. Selon les responsables interrogés, les activités de contrôle interne peuvent être vues comme un fardeau bureaucratique et un exercice de « cases à cocher ». Cette perception peut être exacerbée par l'absence d'une approche unifiée de la gestion des risques et du contrôle interne dans la région MENA, ce qui complique le partage efficace des pratiques exemplaires pour bâtir une culture qui favorise l'appropriation par la direction.

La plupart des économies de la région MENA, surtout celles qui s'inspirent du modèle français, disposent d'une procédure d'inspection financière et budgétaire centralisée bénéficiant d'un mandat gouvernemental pour surveiller et contrôler les dépenses financières et l'utilisation des fonds publics. Habituellement, la mission de l'inspection financière est plutôt orientée sur la conformité, cependant une approche basée sur la conformité n'encourage pas les responsables à innover et renforce la performance de leur organisation. Ceci conduit à mettre l'accent sur les questions financières au sein du système de contrôle interne.

L'institutionnalisation de nouveaux processus et le renforcement de l'appropriation du management sur les activités de contrôle internes impliquent une composante comportementale forte qui prend en compte les croyances, les habitudes et les motivations des individus (Stoop, 2016). De plus, les héritages institutionnels, l'incompréhension du niveau de complexité et le manque de soutien des dirigeants sont autant de facteurs qui peuvent avoir un impact sur la capacité d'un organisme à adopter de nouvelles procédures et à évoluer. Les principes et pratiques de la gestion du changement pourraient aider les économies de la région MENA à surmonter ces défis et pourraient favoriser une plus grande intégration de la gestion des risques et du contrôle interne dans les opérations quotidiennes des services publics.⁶

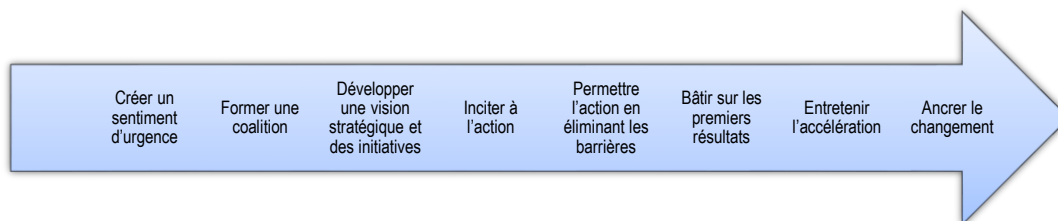
Dans les années 1950, le psychologue Kurt Lewin affirmait qu'un changement efficace passait par la mise en place d'un processus en trois étapes : la dé cristallisation, correspond à l'abandon des comportements et des attitudes habituelles, le déplacement, où s'initie un nouveau mode de fonctionnement et enfin la recristallisation, qui consiste à stabiliser le nouvel équilibre atteint (Hayes 2014). Au fil des années, le processus a évolué dans différents contextes pour inclure des activités concrètes à chaque étape. Cette approche peut être instructive pour les institutions responsables du contrôle interne dans la région MENA, d'autant plus qu'elle renforce leurs propres capacités et réoriente leur stratégie afin de réduire la fraude et la corruption au sein du gouvernement.

La théorie de Lewin soutient que les stratégies « d'attraction », par lesquelles les forces de retenue sont supprimées pour renforcer une culture d'intégrité, sont plus efficaces que les stratégies « de poussée » (c.-à-d. les pressions extérieures pour le changement), parce qu'elles sont plus susceptibles d'accroître l'engagement et de provoquer un changement permanent (Hayes 2014). Grâce à leurs audits, leurs évaluations, leurs directives et leur pouvoir de rassemblement, les entités d'audit des économies de la région MENA peuvent agir comme un puissant agent d'attraction permettant de compléter d'autres entités au sein du gouvernement. Les dirigeants au sein du gouvernement sont également des éléments sensibles et des agents d'attraction essentiels qui permettent de promouvoir l'appropriation du système de contrôle interne.

Un autre modèle prééminent de gestion du changement, élaboré par John Kotter, professeur à l'Université de Harvard, utilise un processus en huit étapes (Kotter 2014), comme le montre le Graphique 4.1 ci-après. Le processus en 8 étapes de Kotter offre aux économies de la région MENA un cadre permettant d'introduire des changements en vue d'une plus grande appropriation du système de contrôle interne par les dirigeants. Par exemple, les économies des pays d'Amérique latine et des Caraïbes pourraient développer des activités concrètes concernant chacune de ces étapes, dans le but d'affiner les objectifs et politiques stratégiques et de gérer les aspects comportementaux de l'institutionnalisation des réformes. Les rapports sur la corruption dans la région MENA dénotent un sentiment d'urgence, comme décrit dans la première étape de Kotter. L'absence de progrès, voire la diminution des efforts de lutte contre la corruption dans la

région MENA, comme l'a signalé Transparency International, suggère la nécessité d'améliorer la gestion des risques et les systèmes de contrôle interne afin d'accroître la confiance dans le gouvernement (Transparency International, 2016).⁷

Graphique 4.1. Processus en 8 étapes pour le changement



Source : Kotter, J. P. (1996), [Leading Change](#). Boston : Harvard Business School Press.

Une fois qu'un groupe de champions ou une coalition a été identifié, selon le processus en huit étapes de Kotter, les économies de la région MENA doivent développer une stratégie et des activités claires, mais aussi obtenir des résultats pour améliorer efficacement le contrôle de la direction. Comme le suggère la troisième étape du processus de Kotter, les économies de la région MENA devront adopter une vision stratégique afin de se concentrer sur les résultats politiques et de souligner les avantages qui découlent du renforcement des contrôles internes et de la gestion des risques, comme la réduction des pertes de fonds publics découlant de la corruption et de la fraude et une meilleure exécution du budget (OCDE, 2017b). Par ailleurs, cette vision devra être assortie d'objectifs réalistes, d'échéanciers et d'une stratégie de communication afin de clarifier les changements proposés et ainsi obtenir un consensus. Des objectifs réalistes et un calendrier de réforme peuvent aider les entités gouvernementales à éviter toute éventuelle perception négative de la direction et du personnel de l'organisme.

Des mesures clairement définies et ciblées peuvent contribuer à renforcer progressivement l'adhésion de la direction à la réforme, mais aussi apporter l'élan nécessaire afin de garantir un soutien conséquent sur lequel s'appuieront les réformes. En effet, les réformes du secteur public impliquant de lourds processus bureaucratiques risquent fort d'échouer en raison d'un manque général de soutien de la part de ceux qui sont responsables de leur mise en œuvre. En outre, il peut être contre-productif d'essayer d'en faire trop au début, car la surcharge de travail du personnel ainsi que l'absence de progrès démontrables ou l'incapacité à atteindre des objectifs trop ambitieux peuvent réduire le soutien global et prolonger le processus de réforme pendant plusieurs années.

Dans le cadre du processus de planification visant à définir des mesures ciblées, il est également essentiel que les dirigeants identifient clairement tout type de résistance potentielle au changement et surtout qu'ils comprennent les motifs de ce désaccord. Marginaliser ou ignorer les motivations de ceux qui résistent au changement peut ralentir, voire entraver le processus dans son ensemble et nuire davantage à son appropriation par la direction des activités de contrôle interne et de gestion des risques. En particulier, plusieurs responsables de la région MENA ont souligné les rôles bien ancrés des auditeurs internes dans bon nombre des première et deuxième lignes de défense, qui relèvent principalement de la responsabilité des hauts responsables, conformément aux normes internationales (voir l'annexe du chapitre 2 pour de plus amples informations sur les trois lignes de défense de l'Institut des auditeurs internes). Dans de telles situations,

les auditeurs internes peuvent opposer une résistance à des réformes perçues comme une menace de réduction de leurs responsabilités et de leur influence.

Communiquer sur la valeur et les avantages des activités de contrôle interne, mais aussi sur les rôles et responsabilités définies, afin de promouvoir une culture d'intégrité et de gestion des risques

Le renforcement de l'appropriation par la direction des activités de contrôle interne repose non seulement sur une planification efficace, mais aussi sur des stratégies de communication ciblées. Une approche stratégique consisterait à souligner clairement comment la réforme peut aider les responsables à mieux atteindre leurs objectifs et à améliorer le rendement de leur équipe. En adoptant une approche transparente des objectifs et de la méthodologie de la réforme, et en expliquant les avantages inhérents pour les dirigeants, l'organisme sera en mesure de renforcer sa crédibilité et d'inspirer confiance aux agents responsables du changement.

Les fonctionnaires ont indiqué les défis auxquels sont confrontés les gouvernements de la région MENA afin de promouvoir la culture de l'intégrité et de la gestion des risques. Par exemple, les responsables de l'audit public jordaniens ont souligné l'existence d'une « communauté tribale » qui complique l'intégration de la gestion des risques dans les activités quotidiennes du gouvernement tout en tenant les fonctionnaires pour responsables. Pour s'assurer que la direction et le personnel adhèrent pleinement à l'intégration de la gestion des risques et des procédures de contrôle interne dans les opérations quotidiennes, il est essentiel de transmettre un message positif mettant en avant l'amélioration du rendement et l'optimisation des ressources. En effet, pour favoriser une culture propice à la gestion des risques et à l'appropriation par la direction, il faut que les fonctionnaires soient motivés et ne se sentent pas eux-mêmes perçus comme une menace.

Par ailleurs, une stratégie de communication adéquate permettra de démystifier et d'adapter les activités de gestion et de contrôle des risques en démontrant comment les fonctionnaires contribuent déjà au système de contrôle interne dans leurs activités quotidiennes. Par exemple, la procédure d'acquisition commune, qui consiste à effectuer des études de marché et à obtenir des devis avant de proposer un contrat sans offre compétitive, est un moyen efficace de réduire les risques de dépenses excessives et de promouvoir la prise de conscience des coûts. Les mesures de contrôle renforcées et la réduction des tâches administratives peuvent renforcer mutuellement la gestion des risques d'intégrité. Par exemple, les processus de contrôle interne peuvent être modifiés en allégeant les procédures d'autorisation de la direction générale à l'aide d'une évaluation des risques qui donne effectivement la priorité aux risques et à l'affectation des ressources. Une campagne de sensibilisation générale, comme celle décrite dans l'encadré suivant, pourrait favoriser une compréhension commune des conditions nécessaires au succès de la réforme et communiquer à la fois les avantages de la mise en œuvre et les conséquences des échecs.

Encadré 4.1. La stratégie de communication de Santander pour établir une compréhension commune de la valeur de la réforme

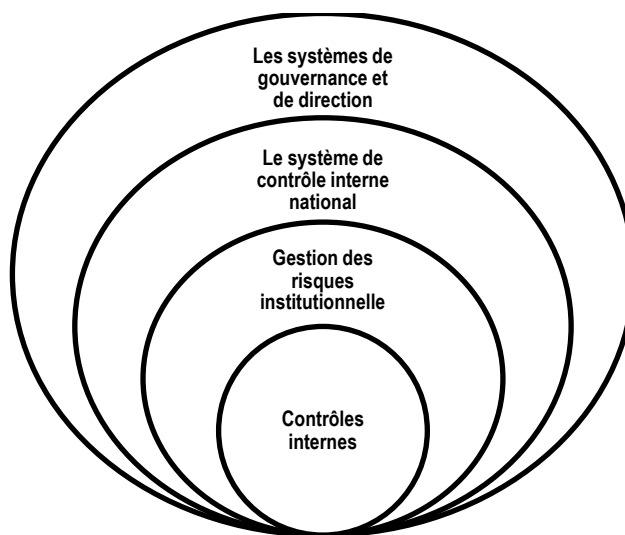
En 2008, Grupo Santander a relevé le difficile défi d'acquérir un portefeuille d'institutions financières britanniques centrées sur le patrimoine (Abbey National, Bradford and Bingley et Alliance and Leicester) et de les fusionner pour décomposer leurs processus et gagner en efficacité. Individuellement, ces institutions étaient considérées comme incapables de changer, car elles étaient trop ancrées dans leur « propre mode de fonctionnement » et incapables de rompre avec d'anciennes traditions qui peuvent remonter jusqu'à 1849.

Les responsables de Santander chargés de la réforme et de la fusion des institutions ont fait le nécessaire pour s'assurer que tous les intervenants comprennent l'importance de se débarrasser des « anciennes méthodes » et d'adopter de nouveaux processus commerciaux afin de centrer la prestation des services financiers sur l'efficacité et l'excellence. Les employés touchés par la réforme ont été informés et consultés afin de cerner les risques, mais aussi les principaux problèmes qui ont été atténués pendant le processus de consultation. Même les employés qui ne sont pas directement touchés par la réforme ont été informés des objectifs qui se cachent derrière la réforme et des prochaines étapes. Le but ultime d'une telle stratégie de communication élaborée n'est pas seulement de faire comprendre le changement aux employés, c'est de les inciter à l'adopter.

Source : Institut de management agréé (2015), Les cinq grands exemples de gestion du changement dans l'histoire des entreprises, <http://www.managers.org.uk/insights/news/2015/july/the-5-greatest-examples-of-change-management-in-business-history>.

Selon les normes internationales et comme nous l'avons vu dans le chapitre 2, la gestion des risques incombe aux responsables gouvernementaux, plutôt qu'à un corps d'audit interne. Les auditeurs internes ne devraient assumer aucune responsabilité de gestion des risques qui pourraient nuire à leur indépendance lorsqu'ils évaluent l'efficacité des mécanismes de gestion des risques ; leur rôle n'en est pas moins fondamental étant donné qu'il permet de mettre en avant l'évaluation des risques et les autres activités de gestion des risques. Le Graphique 4.2 suivant illustre les liens entre la gestion des risques, la structure de gouvernance et le système de contrôle interne, tels que définis par le COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). Le « *Enterprise Risk Management-Integrated Framework* » (*Système intégré de gestion des risques*), rédigé par le [COSO](#) en 2004, définit l'ERM (la gestion des risques en entreprise) comme un « processus réalisé par le conseil d'administration, la direction ou d'autres personnes au sein d'une entreprise, appliqué à la définition de la stratégie, à travers toute l'entreprise et conçu pour identifier les événements potentiels pouvant affecter l'entité et gérer les risques afin de limiter les propensions au risque et garantir raisonnablement la réalisation des objectifs de l'entité. » Le modèle ERM du COSO a été révisé en 2017.

Graphique 4.2. Relation entre la gouvernance publique, le système de contrôle interne, la gestion des risques et les contrôles internes



Source : Adapté de COSO (2013), « *Internal Control - Integrated Framework Principles* ». Disponible sur : <http://www.coso.org/documents/COSO%20ICIF%2011x17%20cube%20graphic.pdf>

Une définition claire des rôles et des responsabilités est indispensable au sein d'un processus de gestion efficace des risques de fraude et de corruption. Les responsables gouvernementaux de la région MENA ont constamment souligné qu'il s'agissait d'un défi majeur, comme déjà commenté dans le chapitre 2. Ils ont remarqué que, souvent, l'intégration de la gestion des risques n'était pas confiée à une personne ou à un groupe, à l'exception des banques centrales qui comptent deux participants. Une entité dédiée permet l'avancement des activités de gestion des risques, de préférence à un niveau élevé pour démontrer l'engagement de la direction, peut simplifier la réussite de la mise en œuvre.

Certains pays ont réussi à mettre sur pied des comités qui se consacrent à la gestion des risques. L'« Australian Crime and Misconduct Commission of Queensland » (CMC) est un exemple idéal pour montrer aux gouvernements de la région MENA comment structurer les initiatives de gestion des risques de fraude et de corruption (consulter l'Encadré 4.2 suivant). Le CMC a élaboré un manuel pratique contenant plusieurs lignes directrices afin de planifier efficacement la lutte contre la fraude et la corruption. Elles présentent une approche intégrée qui comprend des mesures proactives conçues pour améliorer l'intégrité du système (mesures de prévention) et les interventions réactives (rapports, détection et enquêtes). L'objectif est de faciliter l'élaboration de programmes et de politiques publics qui permettront d'assurer un traitement complet et intégré des menaces inhérentes à la fraude et à la corruption en décrivant des mesures méthodologiques claires, en attribuant des rôles, mais aussi des responsabilités concrètes, en fonction de la taille de l'entité, pour mener à bien la lutte contre la fraude et la corruption.

Encadré 4.2. Gestion des risques de fraude et de corruption et affectation d'une entité dédiée

En fonction de la taille de l'agence, le programme de lutte contre la fraude et la corruption peut justifier différents niveaux de réponse. Ceci peut impliquer l'établissement d'une ou plusieurs des instances suivantes :

- Un comité de gestion des risques
- Un comité de lutte contre la fraude et la corruption
- Un coordinateur et/ou un responsable de la lutte contre la fraude et la corruption

A. Le comité de gestion des risques :

- s'assure que l'agence maintient des pratiques de gestion des risques dans toutes ses activités
- supervise le développement d'un environnement de gestion des risques systématique et coordonné
- surveille l'environnement des risques externes
- évalue l'impact de toute modification du profil de risque de l'agence

B. Le comité de lutte contre la fraude et la corruption

Un organisme plus important peut également créer un comité de lutte contre la fraude et la corruption pour s'occuper spécifiquement des questions de fraude et de corruption. Ce comité devra être composé de différents membres (occupant différents postes) pour être sûr qu'il gère tous les domaines à risque. Il devra avoir une responsabilité clairement définie en ce qui concerne la surveillance de la mise en œuvre effective des mesures de lutte contre la fraude et la corruption.

C. Le coordinateur et/ou responsable de la lutte contre la fraude et la corruption

La gestion du changement a plus de chances de réussir lorsque quelqu'un est responsable de l'engagement des ressources humaines et financières, mais aussi des résultats. La nomination d'une personne responsable, d'un poste ou d'un petit groupe de travail appelé « champion » permettra une coordination efficace du programme et un gage efficace de réussite.

Source : Commission sur la délinquance et les abus (2005), *Contrôle de la fraude et de la corruption* :

Directives sur les bonnes pratiques,

www.ccc.qld.gov.au/research-and-publications/publications/prevention/fraud-and-corruption/fraud-and-corruption-control-guidelines-for-best-practice-1.pdf/download.

Pour améliorer les instruments de politiques antifraude et anticorruption dans la région MENA il est important de réduire, simplifier et normaliser les processus et procédures de base dans les secteurs à haut risque. Dans des domaines politiques tels que la santé, la protection sociale et les marchés publics, la rationalisation des procédures opérationnelles faciliterait l'adaptation des contrôles, atténuant ainsi les risques pertinents de la manière la plus efficace. Il est difficile d'élaborer un système de contrôle interne solide lorsque les procédures financières et commerciales sont trop complexes, fragmentées et varient d'une

entité à l'autre, même dans un même domaine politique avec les mêmes objectifs fondamentaux. Le nombre et la complexité des procédures posent certains problèmes en matière de prévention, de détection et de réponse aux fraudes et à la corruption potentielles.

Comment s'attaquer aux défis de la gestion des risques dans la région MENA

Comment améliorer la maturité de la gestion des risques dans la région MENA en mettant en place des cadres adaptés

Certains hauts responsables ont cependant signalé lors d'ateliers et d'entretiens avec l'OCDE qu'il existe des lois dans la plupart des pays de la région MENA et que celle-ci permettent de soutenir un système de contrôle interne et une procédure de gestion des risques efficaces. Il y a eu plusieurs exceptions à cette règle, notamment en Tunisie, où les fonctionnaires ont signalé l'absence de dispositions légales permettant d'exiger et de promouvoir les principales activités de gestion des risques. Toutefois, la situation n'est pas la même dans tous les secteurs financiers ou de l'assurance qui ont des exigences plus strictes en matière de gestion des risques que les autres entités publiques, comme les entités publiques, qui n'ont pas les mêmes obligations. En l'absence de changements de lois et de régulations, les institutions gouvernementales de la région MENA peuvent envisager de développer leurs propres cadres afin de guider leur entité vers l'amélioration de la gestion des risques. Par exemple, « Employment and Social Development », un ministère du gouvernement canadien, a élaboré son propre cadre de gestion des risques de fraude pour aider à combler un vide dans les directives nationales sur la façon dont les entités gouvernementales peuvent structurer et renforcer les efforts de gestion des risques de fraude et de corruption.

Dans d'autres pays membres et non membres de l'OCDE, certains gouvernements ont mis en place des cadres spécifiques de gestion des risques de fraude et de corruption afin de concentrer leurs efforts et de développer des activités adaptées permettant d'atténuer efficacement les différents systèmes potentiels de fraude et de corruption. La législation, les orientations et les nouveaux standards de contrôle interne soulignent de plus en plus la nécessité pour les responsables et le personnel du secteur public d'adopter une approche fondée sur les risques au moment de gérer les menaces d'intégrité, comme les risques de fraude et de corruption. De même, les gouvernements de la région MENA peuvent adopter une approche plus stratégique et axée sur les risques afin de gérer les risques de fraude et de corruption et ainsi mettre en place des contrôles efficaces.

La mise en place de cadres de gestion des risques de corruption dédiés et adaptés, tels que ceux mis en place en 2015 par le « General Accountability Office » (GAO) des États-Unis et par la Présidence colombienne (un effort conjoint du Secrétariat à la transparence et du ministère de l'Administration publique) la même année, visent à aider les institutions publiques à combattre la corruption et garantir leur intégrité (Encadré 4.3). Ces directives méthodologiques incluent les procédures, les normes et les outils destinés à prévenir, détecter et anticiper efficacement la corruption. De tels systèmes peuvent être instructifs pour les gouvernements de la région MENA qui souhaitent dépasser les simples systèmes généraux de gestion des risques pour se concentrer sur les risques de fraude et la corruption.

Encadré 4.3. Systèmes de gestion des risques de fraude et de corruption dédiés : Exemple des États-Unis et de la Colombie

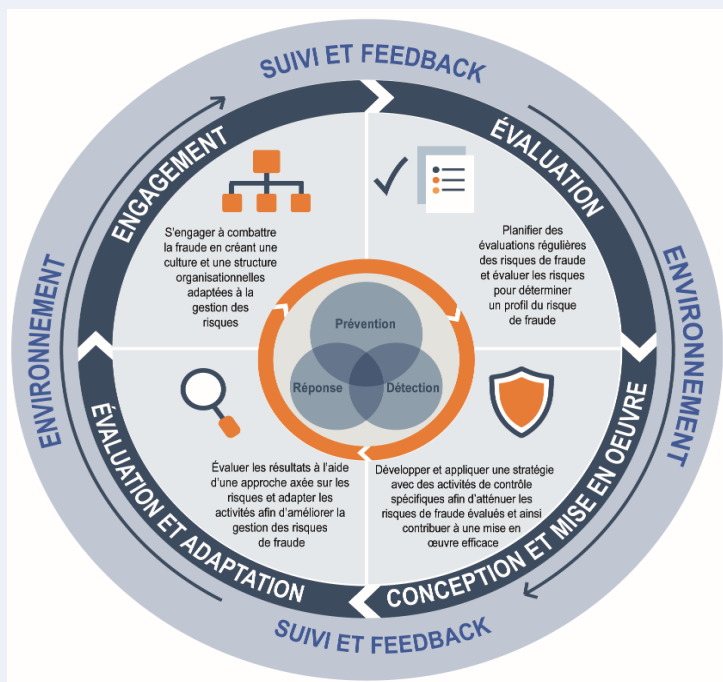
A. *Government Accountability Office* (Office gouvernemental des comptes) des États-Unis: Un système de gestion des risques de fraude dans les programmes fédéraux

Le cadre englobe des activités de contrôle concrètes, ainsi que des dispositions structurelles et des facteurs environnementaux qui influencent ou aident les responsables à atteindre leur objectif d'atténuation des risques de fraude. Le système comprend quatre composantes afin de gérer efficacement les risques de fraude :

1. **Engagement** : démontrer l'engagement à combattre la fraude en créant une culture et une structure organisationnelles adaptées à la gestion des risques de fraude.
2. **Évaluation** : planifier des évaluations régulières des risques de fraude et évaluer les risques afin de déterminer le profil du risque de fraude.
3. **Conception et mise en œuvre** : développer et appliquer une stratégie avec des activités de contrôle spécifiques afin d'atténuer les risques de fraude évalués et ainsi contribuer à une mise en œuvre efficace.
4. **Évaluer et adapter** : évaluer les résultats à l'aide d'une approche axée sur les risques et adapter les activités afin d'améliorer la gestion des risques de fraude.

Ce cadre reflète également les activités liées aux mécanismes de surveillance et de feedback, comme les pratiques courantes qui s'appliquent aux quatre composantes décrites ci-dessus (Graphique 4.3).

Graphique 4.3. Mécanismes de surveillance et de feedback du *Government Accountability Office* (Office gouvernemental des comptes) des États-Unis



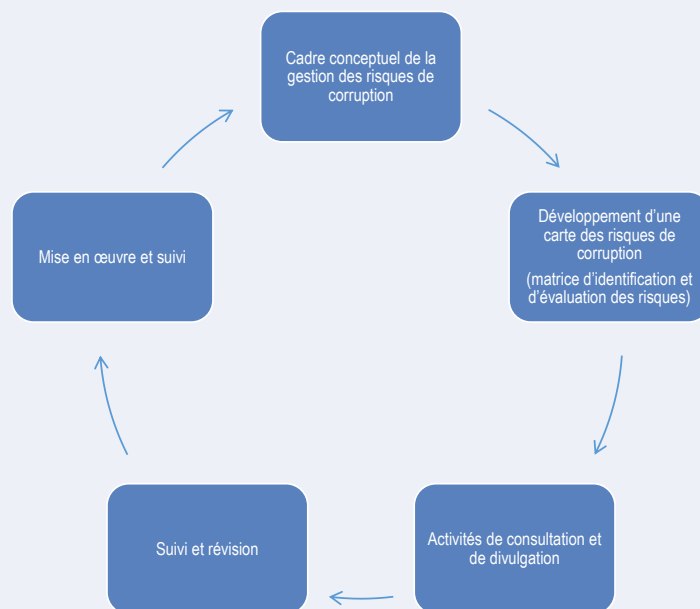
Encadré 4.3. Systèmes de gestion des risques de fraude et de corruption dédiés : Exemple des États-Unis et de la Colombie (suite)

B. La Colombie : Guide de la gestion des risques de corruption

Le Secrétariat de la transparence, de concert avec le ministère des administrations publiques (Departamento Administrativo de la Funcion Publica, DAFP) ont développé un cadre méthodologique de gestion des risques de corruption décrit dans un manuel détaillé et complet mis à jour en 2015 (Graphique 4.4). L'approche méthodologique est basée sur le processus de gestion des risques décrit dans le système de contrôle interne colombien (Modelo Estandar de Contro Interno, MECI), cependant elle souligne les caractéristiques inhérentes des risques de corruption par rapport aux risques institutionnels des organisations publiques. Cela signifie que les organisations publiques colombiennes doivent développer deux cartes des risques différentes en suivant des étapes et des modèles prédéterminés et normalisés.

Le fait de disposer de deux exercices distincts de gestion des risques plus ou moins sur le même modèle méthodologique peut être aussi bien positif que négatif. D'une part, cela peut paraître lourd et bureaucratique, en dupliquant les efforts et en gaspillant des ressources précieuses. D'autre part, on peut faire valoir que cet exercice a sensibilisé la haute direction et le personnel à l'importance de disposer d'une politique anticorruption saine et d'activités distinctes des activités principales de contrôle de gestion, de contrôle financier et de gestion des risques.

Graphique 4.4. Méthodologie colombienne de gestion des risques de corruption



Sources : GAO (2015), Cadre pour la gestion des risques de fraude dans les programmes fédéraux, www.gao.gov/assets/680/671664.pdf; Government of Colombia (2015), Guía para la Gestión de Riesgo de Corrupción (Guide for the Corruption Risk Management), www.funcionpublica.gov.co/eva/admon/files/empresas/ZW1wcmVzYV83Ng==/archivos/1461159134_5808c334fdf5c054b27c28ada33880f8.pdf.

La maturité de la gestion des risques dans les gouvernements varie dans la région MENA, étant donné la grande diversité de contextes légaux, politiques, économiques et historiques. Globalement, l'OCDE a constaté un faible niveau de maturité dans le secteur public en matière de gestion des risques, en particulier en ce qui concerne les risques de fraude et de corruption. Les ateliers et entretiens avec des responsables MENA suggèrent, en général, que les économies de la région sont à un bas niveau de maturité eu regard de la gestion des risques. Comme mentionné, les gouvernements de la région adoptent la plupart du temps une approche de mise en conformité quant au contrôle interne et la gestion des risques. De plus, les responsables ont signalé que les gouvernements rencontrent des problèmes considérables à mettre en place des méthodologies ou des outils permettant de gérer efficacement les risques. Cela englobe la conduite d'évaluation des risques, le suivi et l'évaluation de l'efficacité des activités de gestion des risques et l'anticipation des risques émergents. Dans ce dernier domaine en particulier, les critères d'évaluation des risques semblent manquer cruellement dans de nombreux gouvernements de la région MENA.

Les modèles de maturité peuvent être des outils utiles pour les responsables, car ils leur permettent de comprendre où ils en sont et comment améliorer la gestion des risques. Il existe de nombreux modèles qui permettraient servir de base pour mettre en place une procédure d'auto-évaluation, ou pour créer un modèle de gestion des risques sur mesure, comme certaines institutions l'ont fait. Par exemple, au Royaume-Uni, le « Office of Rail and Road » et le « Health and Safety Laboratory » ont collaboré pour créer un modèle de gestion des risques efficace, appelé RM³. Il s'agit d'un outil qui permet d'aider les entités à évaluer leur capacité à gérer efficacement les risques relatifs à la santé et à la sécurité, à identifier les opportunités d'amélioration, il met notamment à leur disposition des tests de performance qui leur permettent de réaliser des comparaisons annuelles. Les entités de la région MENA pourraient également examiner un autre modèle développé par le « Canadian Standards Mirror Committee » et l'adapter à leur propre contexte. Ce modèle identifie 5 niveaux de maturité allant de Débutant (niveau 1), passant par Établi (niveau 3) et enfin Excellent (niveau 5). L'Annexe 4. A illustre une ébauche de ce modèle de maturité.

- **Débutant** —L'organisme répond aux attentes de base des intervenants internes et externes quant à la gestion des risques de conformité primaire ou des risques spécialisés.
- **Établi** —Les activités et les techniques permettent de renforcer la confiance des intervenants dans la gestion proactive des risques stratégiques, opérationnels et liés aux projets. L'intégration des activités de gestion des risques est opérationnelle dans l'ensemble de l'organisme.
- **Excellent** —La gestion des risques est utilisée comme un outil à l'échelle de l'organisme pour résoudre les incertitudes, aider la prise de décision à tous les niveaux, améliorer la performance organisationnelle, et améliorer la gouvernance et la responsabilité. La gestion des risques est une valeur de base éprouvée de l'organisme (Canadian Standards Mirror Committee 2016).

Les entités faisant preuve d'un haut niveau de maturité en matière de gestion des risques disposent d'une structure de reporting complète et efficace à l'intention des cadres supérieurs et des différents intervenants concernés (comme le comité d'audit et les organismes d'enquête). Les informations et les données collectées sur les risques doivent être utilisées pour éclairer la prise de décision et, dans le contexte de la gestion des risques de fraude et de corruption, pour appuyer le suivi et les enquêtes. Nombre des institutions représentées aux ateliers et séminaires de l'OCDE étaient chargées d'enquêter

sur les actes criminels de fraude et de corruption. Les responsables de ces entités ont souligné la nécessité d'améliorer le lien entre la prévention, la détection et l'intervention, mais aussi de veiller à ce que le rôle des enquêteurs et des enquêtes soit clairement défini dans le contexte de la gestion des risques et du contrôle interne. Selon les responsables du MENA, cela pourrait également inclure le renforcement des mécanismes d'interaction et de coordination entre les auditeurs internes, les responsables des risques et les enquêteurs.

Le combat contre les risques dans le cycle d'approvisionnement et les projets d'infrastructure

Une approche efficace pour un cadre spécifique de gestion des risques de fraude et de corruption devrait donner la priorité aux secteurs et services à haut risque, tels que les marchés publics. Reconnaisant ce domaine à haut risque, les *Recommandations du Conseil de l'OCDE sur les marchés publics* définissent l'intégrité comme un pilier offrant des orientations aux pays sur les principes et actions de haut niveau afin d'améliorer l'efficacité et la fiabilité des marchés publics. Selon ces recommandations de l'OCDE, les gouvernements devraient intégrer des stratégies et des évaluations de gestion des risques leur permettant d'identifier, d'analyser et d'atténuer les risques tout au long du cycle des marchés publics. En outre, les gouvernements devraient mettre au point des outils permettant d'identifier divers risques et d'y faire face, notamment les erreurs de performance liées à des tâches administratives ou à des transgressions délibérées (OCDE, 2015). Les entités chargées des marchés publics devraient également veiller au respect des lois et règlements en vigueur, ce qui permettrait d'atténuer les risques de litiges potentiels, d'amendes et même de préserver la réputation de l'entité. Un autre objectif fondamental des entités chargées des marchés publics devrait être de gérer les risques de fraude et de corruption grâce à un environnement de contrôle et à une procédure de gestion des risques efficace. L'Encadré 4.4 suivant donne un aperçu des recommandations de l'OCDE et de ses liens avec l'intégrité et la lutte contre la corruption.

Encadré 4.4. Intégrité et recommandation du Conseil de l'OCDE sur les marchés publics**III. RECOMMANDE que les Adhérents préservent l'intégrité du système des marchés publics par des normes générales et des protections spécifiques relatives à l'approvisionnement.**

Pour cela, les Adhérents doivent :

- i. Exiger des normes d'intégrité élevées de tous les intervenants durant le cycle d'approvisionnement. Les normes contenues dans les cadres d'intégrité ou les codes de conduite applicables aux employés du secteur public (comme la gestion des conflits d'intérêts, la divulgation de l'information ou d'autres normes de comportement professionnel) pourraient être élargies (ex. par des pactes d'intégrité).
- ii. Mettre en œuvre des outils généraux d'intégrité du secteur public et les adapter aux risques spécifiques du cycle des marchés publics si nécessaire (par exemple, les risques accrus liés aux interactions public-privé et à la responsabilité fiduciaire sur les marchés publics).
- iii. Élaborer des programmes de formation à l'intégrité à l'intention du personnel chargé des achats, tant publics que privés, afin de le sensibiliser aux risques d'intégrité (corruption, fraude, collusion ou discrimination), de l'aider à acquérir des connaissances sur les moyens mis à leur disposition pour lutter contre ces risques et ainsi promouvoir une culture de l'intégrité permettant de prévenir la corruption.
- iv. Élaborer différentes exigences en matière de contrôles internes, de mesures de conformité et de programmes de lutte contre la corruption à l'intention des fournisseurs, comme la mise en place d'une surveillance appropriée. Les marchés publics doivent contenir des garanties anticorruption et des mesures devraient être mises en œuvre pour vérifier la véracité des garanties des fournisseurs, attestant qu'ils n'ont pas eu, et n'auront pas recours à la corruption dans le cadre du contrat. Ces programmes devraient également exiger une transparence appropriée de la chaîne d'approvisionnement pour lutter contre la corruption des contrats de sous-traitance, ainsi qu'une formation à l'intégrité du personnel des fournisseurs.

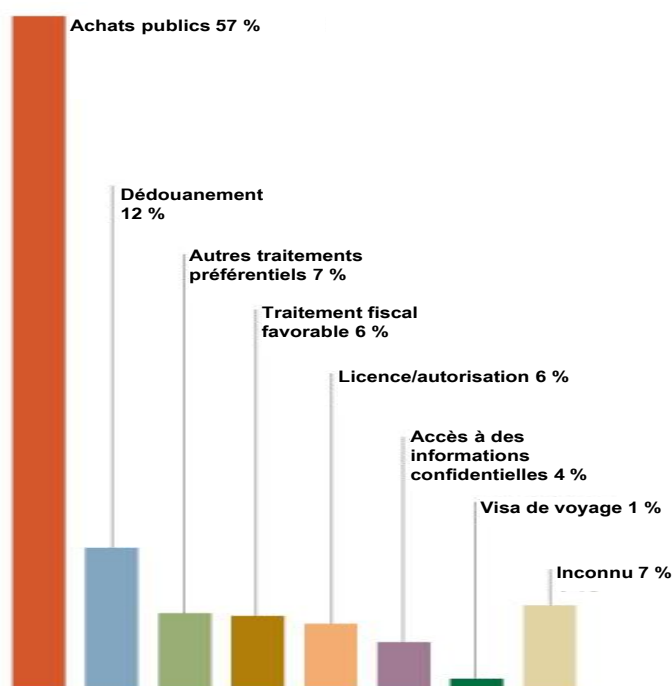
Source : OCDE (2015), « Recommandation du Conseil de l'OCDE sur les Marchés Publics », <http://www.oecd.org/fr/gouvernance/ethique/Recommandation-OCDE-sur-les-marches-publics.pdf> (consulté 18 juillet 2017).

Le cycle d'approvisionnement est particulièrement vulnérable à la corruption, étant donné la complexité, le volume et la vélocité des transactions dans tous les secteurs. L'« Association of Certified Fraud Examiners » a analysé 2410 cas publics et privés de fraude professionnelle provenant de 114 pays différents, dont 12 pays de la région MENA. L'analyse a montré que la corruption était le risque le plus élevé, représentant près de 70 % de tous les stratagèmes illicites affectant les services d'achat. Les systèmes de facturation et les systèmes de détournement autres qu'en espèces représentaient environ 25 % et 19 % (respectivement) des cas affectant les services d'approvisionnement dans l'étude (ACFE 2016).

Dans le cycle de passation des marchés, la corruption et le truquage des offres (c'est-à-dire les appels d'offres collusoires) sont également des stratagèmes spécifiques qui sont

courants et qui peuvent entraîner des pertes de fonds publics et certaines inefficacités. Comme le montre le Graphique 4.5 ci-dessous, les marchés publics sont la première catégorie dans laquelle les particuliers ou les entreprises cherchent à obtenir des avantages en versant des pots-de-vin. Ce graphique montre, sur la base de l'analyse de plus de 400 cas de corruption dans des transactions commerciales internationales, que dans la majorité de ces cas (57 %), des pots-de-vin ont été payés pour obtenir des marchés publics (OCDE, 2014). Une analyse spécifique à la région MENA dépassait la portée de ce projet ; cependant, les efforts futurs visant à améliorer la gestion des risques de fraude et de corruption dans le cycle des marchés publics pourraient inclure une analyse similaire de la portée et de la nature des risques liés aux marchés publics dans chaque pays du MENA.

Graphique 4.5. Domaines à haut risque pour les pots-de-vin



Source : OCDE (2014a), *Rapport sur la corruption étrangère de l'OCDE : An Analysis of the Crime of Bribery of Foreign Public Officials*, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264226616-en>.

Les participants au projet MENA ont également perçu le truquage d'offres comme un risque particulièrement élevé, et ils ont souligné la nécessité de renforcer les capacités et de sensibiliser davantage les responsables des achats, en particulier pour faire face à ce risque. Le truquage d'offres (ou appel d'offres collusoire) se produit lorsque « des entreprises qui, autrement, seraient censées être en concurrence, conspirent secrètement pour augmenter les prix ou réduire la qualité des biens ou des services des acheteurs qui souhaitent acquérir des produits ou des services dans le cadre d'un appel d'offres » (OCDE 2009). Le truquage d'offres et la corruption peuvent se produire simultanément et se renforcer mutuellement, mais ils comportent tous des éléments clés (la relation entre les entités, l'impact du système et les cadres juridiques) qui les rendent distincts (voir Encadré 4.5 ci-après). Néanmoins, les approches et les activités de contrôle visant à lutter à la fois contre le truquage des offres et la corruption peuvent se compléter mutuellement.

Encadré 4.5. Le truquage des offres et la corruption dans le cycle de passation des marchés

Le truquage des offres (c'est-à-dire les appels d'offres collusoires) se produit parfois en même temps que la corruption des appels d'offres publics. La collusion et la corruption sont toutefois deux questions distinctes. La collusion est une relation horizontale entre soumissionnaires qui restreint la concurrence et, dans les marchés publics, nuit à l'acheteur public. La corruption implique une relation verticale entre un ou plusieurs soumissionnaires et un ou plusieurs responsables des achats. Un fonctionnaire chargé des achats reçoit des pots-de-vin ou des récompenses aux dépens de l'acheteur public (ou du public en général) en échange de la conception du processus d'achat ou de la modification des résultats du processus afin de favoriser une entreprise (OCDE, 2012). Bien qu'il s'agisse de pratiques distinctes, la collusion et la corruption peuvent avoir un effet de renforcement mutuel. Par exemple, les rentes économiques dérivées de la collusion peuvent être utilisées pour corrompre le fonctionnaire chargé des achats, tandis que la collusion est également facilitée par la présence d'un « initié » dans l'organisme public qui fournit aux soumissionnaires les informations nécessaires pour manipuler les offres de manière plausible et peut même opérer comme un mécanisme chargé de faire respecter les ententes (OCDE, 2011).

L'exemple de l'affaire Marine Hose

Dans l'affaire Marine Hose, Bridgestone, un fabricant de tuyaux marins et d'autres produits industriels ayant son siège social à Tokyo, a participé à un complot pour fixer les prix et répartir les parts de marché des tuyaux marins aux États-Unis et ailleurs. Cette société a également conspiré pour effectuer des paiements frauduleux à des fonctionnaires de divers pays d'Amérique latine afin d'obtenir et de conserver des contrats. Le département de la Justice des États-Unis a déclaré que Bridgestone avait participé à ces complots de janvier 1999 à mai 2007. Selon le récit de l'accusation antitrust, Bridgestone et ses co-conspirateurs ont convenu de répartir les parts du marché des tuyaux marins et d'utiliser une liste de prix leur permettant de mettre en œuvre le complot. Le ministère américain de la Justice a également soutenu que, afin d'assurer la vente de tuyaux marins en Amérique latine, Bridgestone avait autorisé et approuvé des paiements corrompus à des fonctionnaires de gouvernements étrangers employés par des entités publiques. Les agents de vente locaux de Bridgestone ont accepté de verser aux employés des clients appartenant à l'État un pourcentage de la valeur totale des ventes proposées. Lorsque Bridgestone concluait une vente, elle versait à son agent de vente local une « commission » incluant non seulement de la commission réelle de l'agent de vente local, mais aussi des paiements à effectuer aux employés publics. L'agent de vente local était alors chargé de transmettre le paiement frauduleux convenu aux employés du client. Bridgestone Corporation a plaidé coupable le 15 septembre 2011. Conformément à l'accord négocié, l'entreprise a reçu une amende de 28 millions USD.

Source : OCDE (2016), Lutte contre les appels d'offre collusoires sur les marchés publics Passage en revue des règles et pratiques des marchés publics de PEMEX au Mexique, <http://www.oecd.org/daf/competition/OECD-PEMEX-review-2016.pdf>; OCDE (2013b), « Steps taken by parties to implement and enforce the Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions », [AF/WGB\(2013\)13/REV2](#), OCDE.

Les économies de la région MENA peuvent axer leurs formations sur la protection de l'intégrité et la lutte contre la corruption dans ce domaine à haut risque en ciblant la sensibilisation et le renforcement des capacités des responsables des achats. Les agents

d'approvisionnement sont en première ligne et sont les mieux placés pour prévenir et détecter ces deux types de risques, car ils ont une vue d'ensemble du cycle d'approvisionnement, sur les décisions d'achat, les spécifications et exigences techniques, les processus de sélection, d'adjudication et la période suivant l'attribution. Les activités de renforcement des capacités devraient être axées sur l'identification de moyens pratiques d'élaborer et de mettre en œuvre des processus de contrôle et de gestion des risques sur mesure dans le domaine des achats (voir Tableau 4.1). Lorsqu'ils évaluent dans quelle mesure le contrôle et la gestion des risques font partie intégrante du cycle d'approvisionnement, les pays de la région MENA pourraient déterminer 1) si la gestion des risques fait partie intégrante du cycle d'approvisionnement et 2) si les intervenants concernés de l'organisme sont régulièrement informés des principaux risques et contrôles liés aux achats. Le Tableau 4.1 présente d'autres questions à prendre en compte en ce qui concerne les éléments clés du contrôle interne et leur lien avec le cycle d'approvisionnement.

Tableau 4.1. Influence du contrôle interne sur le cycle d'approvisionnement

Composantes du contrôle interne	Liens sur mesure avec le cycle d'approvisionnement
Environnement de contrôle	Existe-t-il des exigences et des certifications professionnelles clairement définies pour les personnes employées dans les unités d'approvisionnement ?
Évaluation des risques	L'entité a-t-elle évalué les domaines de vulnérabilité des procédures d'approvisionnement ?
Activités de contrôle	Existe-t-il des contrôles efficaces en place pour atténuer les risques d'approvisionnement identifiés ?
Information et communication	Les déficiences du processus d'approvisionnement sont-elles communiquées ? Les activités de compensation sont partagées ?
Suivi	Le processus d'approvisionnement et la mise en œuvre des actions correctives sont-ils liés aux indicateurs et au système de suivi afin de documenter leur fiabilité et leur efficacité ?

Source : le Secrétariat de l'OCDE, fondé sur les normes internationales de contrôle interne (p. ex. l'Institut des vérificateurs internes, le Comité des organisations parrainantes de la Commission Treadway et l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques).

Au-delà des risques de fraude, de corruption ou de mauvaise utilisation des fonds publics dans le cycle des marchés publics, il existe d'autres risques qui peuvent affecter la fiabilité et l'efficacité des marchés publics. Ces risques peuvent comprendre le risque de gaspillage ou d'inefficacité tout au long du cycle d'approvisionnement, en raison d'un manque de sensibilisation ou d'une faible. Le risque financier, particulièrement en période de contraintes et d'austérité budgétaires, est une autre catégorie de risque importante. Ces risques peuvent être particulièrement prononcés dans le cas de projets d'infrastructure de grande envergure, qui peuvent impliquer de nombreux acteurs et des investissements public-privé. En effet, l'OCDE a examiné 69 projets d'infrastructure clés dans quatre pays de la région MENA, à savoir l'Égypte, la Jordanie, le Maroc et la Tunisie, afin d'évaluer les risques et les obstacles qui entravent la participation du secteur privé et qui peuvent être considérés par les gouvernements comme un risque plus important en soi. L'OCDE a identifié 17 types différents quelle a répartie en quatre catégories : politique, juridique, financier et institutionnel. Les risques juridiques, institutionnels et opérationnels combinés se sont avérés être les risques les plus élevés qui empêchaient les investissements public-privé dans les quatre pays, ce qui va à l'encontre de l'opinion commune selon laquelle le risque politique est le facteur le plus important

entravant les investissements dans la région (OCDE 2014b). Lorsque les projets d'infrastructure échouent ou que le cycle de passation des marchés est compromis par la fraude ou la corruption, les risques d'atteinte à la réputation peuvent alors nuire à l'image de l'autorité contractante.

Comment s'appuyer sur les technologies d'analyse des données et de communication des informations pour une amélioration de la gestion des risques

L'analyse des données (le processus de collecte et d'analyse des données pour la prise de décision) est de plus en plus répandue dans le secteur public (Stippich et Preber, 2016). Dans les ateliers et au cours des différents entretiens, les responsables de la région MENA ont constamment souligné la nécessité d'améliorer la gestion et l'analyse des données, en particulier pour lutter contre la fraude et la corruption. Cependant, le besoin semble varier en fonction des institutions publiques de la région. Par exemple, les responsables représentant les banques centrales, qui, en général, auraient une plus grande capacité dans ce domaine, ont souligné qu'il était plus urgent d'intégrer l'analyse des données aux activités de gestion des risques. Dans la région MENA, l'utilisation de l'analyse des données en tant qu'activité de contrôle pour surveiller et analyser de manière proactive la fraude et la corruption est moins courante que dans d'autres activités de contrôle. Le Tableau 4.2 ci-dessous montre que les taux de mise en œuvre du suivi et de l'analyse proactifs des données, basés sur une analyse des cas réels dans la région MENA, sont inférieurs à 50 % et moins fréquents que dans toute une série d'autres activités de contrôle.

Tableau 4.2. La fréquence des contrôles contre la fraude au Moyen-Orient et en Afrique du Nord basé sur une revue de 79 cas de

Contrôle	Pourcentage des cas
Audit externe des états financiers	95,90 %
Département de l'audit interne	90,90 %
Certification par la direction des états financiers	82,40 %
Code de conduite	81,10 %
Audit externe des contrôles internes sur le reporting financier	80,60 %
Comité d'audit indépendant	75,70 %
Revue de management	73,20 %
Hotline	62,20 %
Audits surprises	61,60 %
Politique antifraude	50,70 %
Formation antifraude des employés	47,90 %
Suivi/analyse proactives des données	46,50 %
Département, fonction ou équipe dédiée à la fraude	44,60 %
Formation antifraude des responsables/cadres	44,40 %
Évaluations des risques de fraude formelle	41,70 %
Programmes d'aide aux employés	25,40 %
Rotation des postes/vacation obligatoire	24,60 %
Récompenses pour les lanceurs d'alerte	14,90 %

Source : ACFE (2016), 2016 ACFE « Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse », Association des examinateurs certifiés de fraude, www.acfe.com/rtn2016.aspx.

L'analyse des données intègre différentes techniques et de méthodologies, comme la correspondance des données, le data mining (exploration des données) et l'analyse

prédictive. Elle peut être réalisée à l'aide de différents outils allant de simples feuilles de calcul aux logiciels spécialisés et autres systèmes informatiques conçus pour faciliter l'analyse du « big data ». Le terme « big data » réfère habituellement aux données qui présentent l'une ou plusieurs des trois caractéristiques suivantes :

- Volume — grande quantité de données ;
- Variété — les données proviennent de différentes formes et de sources différentes ;
- Vélocité — le contenu des données change constamment en absorbant des collectes de données complémentaires ; et
- Véracité — la qualité ou la précision des données (Stippich et Preber 2016).

Il est onéreux et difficile de contrôler et d'auditer toutes les activités des organismes du secteur public. L'analyse des données peut améliorer les méthodes traditionnelles de détection des actes répréhensibles et, en même temps, aider à évaluer l'adéquation des contrôles existants pour faire face aux auteurs potentiels et aux stratagèmes corrompus. Le recours à l'analyse des données facilite également l'identification des causes profondes de la corruption, de ses caractéristiques et de ses tendances, et fournit les preuves nécessaires pour élaborer des politiques d'atténuation appropriées. Le Tableau 4.3 met en évidence les contributions de l'analyse des données au renforcement de la gouvernance publique et à l'amélioration de la gestion des risques.

Tableau 4.3. Utilisation de l'analyse des données pour la gouvernance et la gestion des risques

Insertion de la gestion des risques dans le système de gouvernance	Décisions fondées sur des données : des informations et des analyses de données de haute qualité permettent d'accompagner l'évaluation des risques et d'optimiser les résultats du processus décisionnel de l'organisme car elles réduisent les incertitudes.
	S'appuyer sur les outils existants : l'analyse ne doit pas remplacer les efforts en cours. Il peut s'agir d'une couche supplémentaire pour renforcer les normes et les outils existants.
	Aller au-delà de l'approche « en silo » : l'analyse des données peut rassembler des données provenant d'un organisme public ou d'un gouvernement, contribuant ainsi à créer une véritable approche à l'échelle de l'entité.
Améliorer la gestion des risques de corruption	Se concentrer sur les domaines à haut risque : l'approche peut être mise à l'essai dans des domaines où les données sont déjà disponibles et où le processus est le plus vulnérable à la corruption.
	Tirer parti des processus d'interopérabilité et d'interdépendance : les activités corrompues les plus dommageables exploitent les connexions cachées entre les organismes et les processus. Les analyses peuvent mettre en lumière ces liens et étendre l'exercice à l'ensemble des entités gouvernementales.
	Renforcer l'environnement de prévention de la corruption : chaque organisme a mis en place une certaine forme de politiques anticorruption. Les analyses offrent aux responsables un outil pratique pour promouvoir l'adhésion à la direction et le développement des compétences.
	Identifier les schémas cachés : Les analyses non supervisées ou non fondées sur des règles menées par la technologie analytique peuvent révéler de nouvelles incertitudes et menaces, des modèles, des tendances et des schémas que les approches traditionnelles peuvent ne pas être en mesure d'identifier.

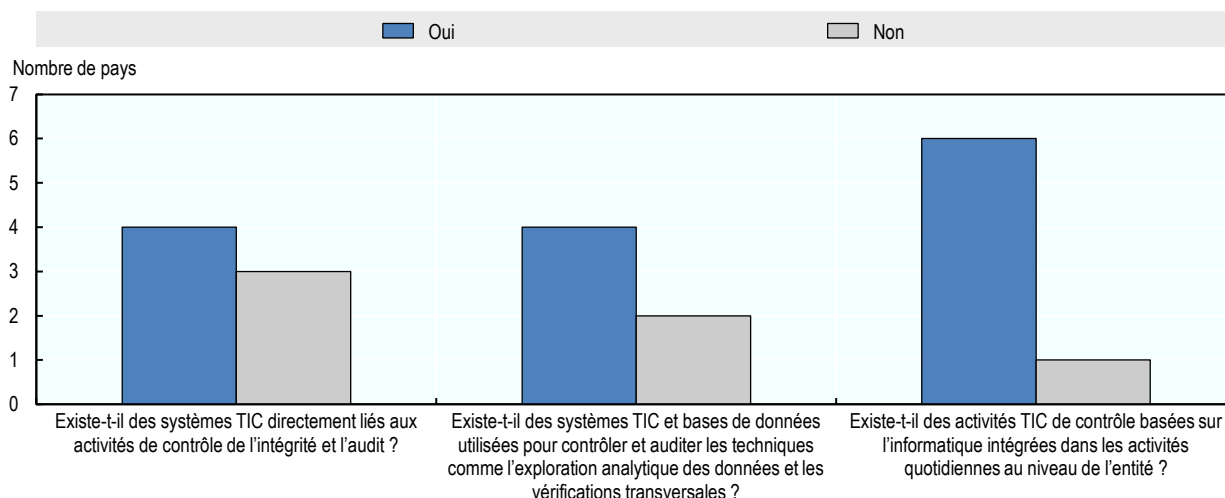
Source : Secrétariat de l'OCDE.

Les responsables de la région MENA ont fait état d'un certain nombre de défis que les gouvernements devraient relever pour renforcer l'analyse des données. Nombre de ces défis ont trait à la nécessité de développer les compétences, les connaissances et la prise de conscience de la manière dont l'analyse des données, et plus généralement la gestion des données, peuvent être un allié essentiel dans la lutte contre la fraude et la corruption. Les responsables de la région MENA ont souligné la nécessité d'adapter les interventions

aux différents rôles professionnels et de fournir des exemples pratiques permettant de démontrer les avantages de l'analyse des données et d'encourager l'adhésion des intervenants. En outre, les fonctionnaires ont souligné que les principaux obstacles à abattre pour simplifier l'utilisation et l'analyse des données sont les difficultés à l'échelle gouvernementale, comme l'infrastructure des technologies de l'information et des communications (TIC) et l'absence de normes pour la collecte des données et la promotion de l'interopérabilité. De tels défis sont courants dans la région MENA et au-delà. En outre, de nombreuses économies de la région MENA manquent de stratégie et d'une vision centrales pour les projets de cybergouvernance et de numérisation au sein des différentes entités publiques. Une politique globale en matière de technologies de l'information et des communications peut jeter les bases des outils nécessaires pour intégrer efficacement l'analyse des données aux procédures gouvernementales, comme l'audit, la gestion des risques et le contrôle et l'évaluation.

Comme les gestionnaires de programmes gouvernementaux, les auditeurs internes de la région MENA peuvent également bénéficier d'une meilleure collecte et analyse des données pour gérer les risques de corruption et de fraude. Avec la bonne expertise, une analyse efficace des données peut être effectuée à l'aide d'outils facilement disponibles, tels que Microsoft Excel. En outre, le suivi de la mise en œuvre des recommandations découlant des rapports d'audit ainsi que le contrôle des procédures disciplinaires et des sanctions à l'encontre des fonctionnaires qui ont commis des actes illicites peuvent devenir plus efficaces lorsqu'ils sont soutenus par des plateformes et applications de gestion informatiques. Le Graphique 4.6 suggère que dans certaines économies de la région MENA, il existe des possibilités de relier davantage les systèmes TIC aux activités d'audit et d'améliorer l'utilisation des systèmes TIC pour l'analyse des données d'audit.

Graphique 4.6. TIC et contrôle interne dans les économies MENA



Source : Sondage régional de l'OCDE sur le contrôle interne et la gestion des risques dans les économies de la région MENA.

Lors des ateliers et des entretiens avec l'OCDE, les auditeurs internes publics ont exprimé le besoin de renforcer les capacités et d'élaborer de meilleures directives pour développer les compétences dans ce domaine. Les auditeurs internes sont bien placés pour identifier les fraudes et la corruption potentielles et renvoyer les cas aux organismes d'enquête compétents. Par exemple, le bureau d'audit de l'Autorité palestinienne effectue des audits

financiers, des audits de conformité et des audits de qualité, et renvoie tout cas de nature criminelle à l'organe de lutte contre la corruption pour complément d'enquête. L'intégration de l'analyse des données dans le processus de vérification peut aider à accroître les audits pour la gestion des risques. Les auditeurs internes peuvent également utiliser des outils d'exploration de données pour modéliser simulations et démontrer à la haute direction les effets réels et probables des différentes options et activités stratégiques afin de réduire les risques et d'accroître les avantages des audits. Étant donné la grande quantité de données documentées au cours des processus d'approvisionnement, il existe de nombreuses possibilités de tirer parti de l'analyse des données pendant ce cycle, comme l'examen des éléments suivants :

- Demandes d'achat commandées via plusieurs commandes au même fournisseur (fractionnement de la demande d'achat) ;
- Les fournisseurs qui ont reçu des commandes pour plus de X % ;
- Commandes modifiées (selon le nombre total de révisions et entre une période donnée) ; et
- Fournisseurs ayant des noms, adresses et numéros de téléphone similaires.

L'Encadré 4.6 illustre en outre l'application potentielle de l'analyse des données à l'identification, l'analyse et le suivi des risques de fraude et de corruption liés aux fonds publics. Il présente les caractéristiques de base de l'outil d'analyse et d'exploration des données ARACHNE, un exemple de la façon dont la Commission européenne intègre les contrôles de fraude au sein des systèmes automatisés. Comme le montre cet exemple, ces outils sont encore relativement nouveaux dans l'Union européenne et sont en constante évolution.

Encadré 4.6. Contrôles relatifs à la fraude comme partie intégrante des systèmes automatisés : L’outil ARACHNE pour l’exploration analytique des données (suite)

Les mesures fondées sur les technologies informatiques qui automatisent les contrôles internes sont particulièrement efficaces pour améliorer la détection des fraudes. Des filtres basés sur des règles aident à identifier les transactions et comportements potentiellement frauduleux, l’analyse des données permet de détecter les anomalies et les schémas anormaux, les modèles prédictifs identifient les risques potentiels de fraude et l’analyse des réseaux sociaux permet de détecter les cas en évaluant systématiquement les liens entre les personnes et les transactions. Par exemple, un certain nombre d’organismes des Nations Unies ont intégré des formes élémentaires de contrôles automatisés dans leur progiciel de gestion intégré (PGI) (ONU, Joined Inspection Unit, 2016).

La Commission européenne a commencé à développer ARACHNE en 2009, un outil d’alerte à la fraude basé sur les TIC opérationnel depuis 2013. ARACHNE fournit aux autorités des États membres de l’UE impliquées dans la gestion des fonds européens un outil opérationnel permettant d’identifier : 1) les projets présentant le profil de risque de fraude le plus élevé ; et 2) les risques de fraude potentiels liés à tous les projets.

ARACHNE a été conçu pour rassembler les données clés des projets financés par des fonds de l’UE (les informations des entreprises, relatives aux projets, etc.) afin que les liens entre les différents acteurs économiques puissent être identifiés et analysés en amont.

- L’outil en ligne est relié à d’autres bases de données publiques externes et utilise des données provenant d’autres bases de données publiques externes.
- Les utilisateurs de l’outil disposent d’indicateurs des risques de fraude potentiels liés à des entités économiques spécifiques participant à de tels projets.

Principaux avantages de l’utilisation d’ARACHNE :

- favorise l’utilisation d’une approche fondée sur le risque pour le rapprochement des rapports financiers des projets (l’accent étant mis sur les projets à risque élevé).
- complète les évaluations des risques en matière de signalements de fraudes et d’irrégularités
- identifie (à l’aide d’un processus de surveillance continu) les activités potentiellement irrégulières sur la base de critères de risque prédéfinis
- renforce l’ensemble des dispositifs de défense contre les fraudes et les erreurs potentielles.

Les sources de données d’ARCHNE incluent :

- **ORBIS** a des informations sur :
 - *Les entreprises* : Données sur +/- 100 millions d’entreprises dans le monde : données financières de l’entreprise (chiffre d’affaires, actionnaires, etc.) personnes liées (directeurs, contacts, etc.), indicateurs comme la crédibilité et la faillite

Encadré 4.6. Contrôles relatifs à la fraude comme partie intégrante des systèmes automatisés : L'outil ARACHNE pour l'exploration analytique des données (suite)

- *valeurs humaines* : Prénom, nom, âge, nombre d'affinités, nombre d'entreprises de +/- 100 millions de personnes
- **World Compliance** collecte, cumule et centralise :
 - la liste des personnes politiquement exposées
 - la liste de sanctions (liste des terroristes UE, liste des personnes les plus recherchées d'Interpol, liste CBI, etc.)
 - listes de criminels (trafic humain et de narcotiques, blanchiment d'argent, fraudeurs et autres criminels, etc.)
 - listes média (entreprises ou personnes qui ont été liées à des activités illicites par des sources médiatiques).

Les exemples d'indicateurs et de drapeaux rouges relatifs aux risques de fraude d'ARACHNE comprennent :

- **Finances** : performance financière générale des bénéficiaires, entrepreneurs/fournisseurs ou sous-traitants, basées sur les données du reporting financier
- **Relations** : existence de relations entre les bénéficiaires et les entrepreneurs/fournisseurs ou sous-traitants, et leur personnel respectif
- **Réputation** : implication dans des activités (telles que les faillites) qui pourraient nuire à la réputation de l'entité
- **Sanctions** : identification de bénéficiaires, d'entrepreneurs/fournisseurs, sous-traitants ou des leurs personnel respectif sur liste noire car apparaissant dans une liste quelconque de sanctions
- **Changement** : tout type de changement de la structure de la société
- **Approvisionnement** : temps de réalisation entre la publication de l'appel d'offres et la signature du contrat
- **Gestion des contrats** : coûts du calendrier contractuel (total) du projet et coûts du projet
- **Éligibilité** : coûts du projet hors de la période d'éligibilité, avant la date de début/après la date de fin
- **Performance** : nombre de personnes formées/nombre de personnes à former
- **Concentration** : Bénéficiaires impliqués dans plusieurs projets
- **Autres vérifications** : Assistance financière CE/coût total du projet

Source : Cour européenne des auditeurs (2015), « Les efforts pour traiter les problèmes de marchés publics dans le cadre des dépenses de cohésion de l'UE doivent être intensifiés », www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_10/SR_PROCUREMENT_EN.pdf.

Annexe 4.A. Exemple d'un modèle de maturité de la gestion des risques

Tableau 4.4. Modèle de maturité de la gestion des risques

[Attributs A.3.1 à A.3.5 de l'Annexe A d'ISO 31000:2009]	[Principes a) à k) de la clause 3 d'ISO 31000:2009]	Débutant		Établie		Excellent
Principes/niveau de maturité		1	2	3	4	5
A.3.2 Pleine responsabilité pour les risques	[b) faisant partie intégrante de tous les processus organisationnels, la gestion des risques n'est pas une activité autonome séparée de l'activité et des principaux processus de l'organisme. La gestion des risques fait partie des responsabilités de la direction et fait partie intégrante de tous les processus organisationnels, comme la planification stratégique ou les processus de gestion de	<p>La responsabilité de la gestion des risques n'est pas bien définie.</p> <p>La structure des responsabilités pour la gestion des risques tend à être confinée en silos et n'est pas alignée avec la structure de gouvernance et de responsabilité de l'organisation.</p> <p>« Tirer sur le messenger », culture de la peur du risque.</p>	<p>La tendance actuelle est d'établir une responsabilité pour la gestion des risques pour tou(te)s les rôles et responsabilités concernant la gestion des risques de conformité, fonctionnels ou spécialisés.</p> <p>La direction générale comprend la nécessité et a affecté des ressources afin de définir une structure de responsabilité alignée à la structure de gouvernance et organisationnelle de</p>	<p>La responsabilité de la gestion des risques est définie et acceptée pour les risques et les contrôles.</p> <p>Le processus de gestion des risques est cohérent pour toutes les procédures et département de l'organisme en ce qui concerne la maturité de la gestion des risques.</p> <p>Normalement, cet attribut</p>	<p>La responsabilité est pleinement destinée et acceptée pour les risques, les contrôles et les tâches de traitement des risques.</p> <p>Les individus désignés acceptent pleinement la responsabilité, disposent d'une compétence appropriée, et de ressources adéquates</p>	<p>Tous les membres d'un organisme sont pleinement conscients des risques, des contrôles et des tâches dont ils sont responsables, ce qui indique un état de responsabilisation avancé.</p> <p>Normalement, cela sera consigné dans les descriptions de poste, les bases de données ou les systèmes informatiques.</p> <p>La définition des rôles, des responsabilités et des responsabilités en matière de gestion du risque devrait faire</p>

	<p>projet et du changement.</p> <p>[h] prenant les facteurs humains et culturels en compte, la gestion des risques reconnaît les capacités, les perceptions et les intentions des personnes externes et internes qui peuvent faciliter ou freiner les objectifs de l'organisme.</p>	<p>Il y a eu des progrès limités pour étendre les exigences de la responsabilité de la gestion des risques au-delà des fonctions de gestion de la conformité ou de risques spécialisés.</p>	<p>l'organisation.</p> <p>Il existe des variations d'une procédure à l'autre et d'un département à l'autre en matière de maturité de la gestion des risques.</p> <p>La structure des responsabilités pour la gestion des risques tend à être confinée en silos et n'est pas complètement alignée avec la structure de gouvernance et de responsabilité de l'organisation.</p>	<p>est vérifié à l'aide d'entretiens avec les responsables et par la preuve de leurs actions et de leurs déclarations.</p>	<p>pour réaliser les contrôles, suivre les risques, améliorer les procédures de contrôle et communiquer efficacement sur les risques et leur gestion auprès des intervenants externes et internes.</p> <p>L'infrastructure est bien en place pour que l'organisme utilise l'affectation et la réaffectation des ressources et des budgets afin de tenir les dirigeants responsables de leurs pratiques de gestion des risques.</p> <p>Suivi, mesure et reporting des risques d'entreprise.</p>	<p>partie de tous les programmes d'initiation de l'organisation.</p> <p>L'organisme veille à ce que les personnes responsables soient équipées pour s'acquitter de ce rôle en leur donnant les moyens, le temps, la formation, les ressources et les compétences nécessaires pour assumer leurs responsabilités.</p> <p>Il existe des liens clairs entre la responsabilisation en matière de gestion du risque, les mesures de rendement et les mesures incitatives.</p>
<p>A.3.5 Pleine intégration dans la structure de gouvernance de l'organisation</p>	<p>a) crée et protège la valeur] La gestion des risques contribue à l'atteinte démontrable des objectifs et à l'amélioration du rendement, par exemple en matière de santé et de sécurité humaines, de sécurité, de conformité aux lois et règlements, d'acceptation du public, de protection de l'environnement, de qualité des produits, de gestion de projets, d'efficacité opérationnelle, de gouvernance et de réputation.</p>	<p>Il y a eu des progrès limités pour étendre les exigences de la responsabilité de la gestion des risques au-delà des fonctions de gestion de la conformité ou de risques spécialisés.</p> <p>Les risques sont identifiés et traités selon une approche en silo.</p> <p>Les composantes et les activités du processus de gestion des risques ont une portée limitée et sont mises en œuvre de façon ponctuelle.</p>	<p>La gestion des risques est définie comme une responsabilité fondamentale du conseil d'administration et de l'équipe de la haute direction de l'organisation.</p> <p>Des efforts sont en cours pour s'assurer que la gestion des risques est considérée comme un élément central des processus de gestion de l'organisation, de sorte que les risques sont pris en compte en fonction de l'effet de l'incertitude sur les objectifs.</p>	<p>La gestion des risques est considérée comme un élément central des processus de gestion de l'organisation, de sorte que les risques sont pris en compte en fonction de l'effet de l'incertitude sur les objectifs.</p> <p>La structure et le processus de gouvernance ont été définis et sont fondés sur la gestion du risque.</p> <p>Des efforts sont en cours au niveau de la direction afin d'être sûr que la gestion du risque appuie pleinement</p>	<p>La gestion du risque appuie pleinement l'atteinte des objectifs au niveau de la direction. Cela comprend l'amélioration des processus décisionnels et de la culture axée sur le risque de l'organisation.</p>	<p>La gestion efficace des risques est considérée par les responsables de tous les niveaux comme essentielle à la réalisation des objectifs de l'organisme.</p> <p>Les processus de gestion des risques sont dynamiques et s'adaptent à l'évolution des risques et des cycles économiques. C'est ce qu'indiquent le langage et les documents écrits importants des responsables de l'organisme qui utilisent le terme « incertitude » en ce qui concerne les risques. Cet attribut se reflète aussi normalement dans les énoncés de</p>

	<p>g) adaptée] La gestion du risque est alignée sur le contexte et le profil de risque externe et interne de l'organisation.</p> <p>e) systématique, structurée et opportune] Une approche systématique, opportune et structurée de la gestion du risque contribue à l'efficacité et à des résultats uniformes, comparables et fiables.</p>		<p>La structure et le processus de gouvernance sont en cours de définition et sont fondés sur la gestion du risque.</p> <p>Les activités de gestion des risques se déroulent au niveau fonctionnel plutôt qu'au niveau de l'entreprise.</p> <p>Les capacités d'identification, d'évaluation, de gestion et de suivi des risques sont limitées.</p> <p>L'information sur les risques et la gestion des risques est prise en compte de façon informelle ou implicite dans la prise de décisions, souvent sur une base ponctuelle.</p>	<p>l'atteinte des objectifs.</p> <p>Processus organisationnel solide fondé sur la connaissance du risque.</p> <p>Les principaux risques de l'organisme sont bien compris et les activités visant à y faire face sont exécutées de façon uniforme.</p> <p>Activités de gestion des risques coordonnées entre les secteurs d'activité.</p> <p>L'ensemble des lignes directrices sur la propension et la tolérance des risques sont prédéterminées ou en voie d'élaboration.</p> <p>L'analyse des risques est appliquée de manière cohérente, en intégrant à la fois des techniques qualitatives et quantitatives.</p>		<p>politique de l'organisme, en particulier ceux qui ont trait à la gestion du risque, en particulier ceux qui ont trait à la propension et à la tolérance des risques, et qui guident les prises de décisions.</p> <p>Culture de sensibilisation aux risques : discussion intégrée à la planification stratégique, à l'affectation du capital, au développement de produits, à la prestation de services, etc.</p> <p>La gestion du risque est omniprésente au sein de l'organisme et elle permet d'analyser le risque de façon uniforme grâce à la modélisation du risque.</p> <p>La gestion du risque est perçue comme un avantage concurrentiel, l'accent étant mis sur l'optimisation des compromis risque-rendement.</p>
<p>A.3.3 Application de la gestion des risques dans toutes les prises de décisions</p>	<p>La gestion du risque aide les décideurs à faire des choix éclairés, à établir l'ordre de priorité des mesures à prendre et à faire la distinction entre les différents plans d'action.</p> <p>d) traite explicitement de l'incertitude] La gestion des risques tient explicitement compte de l'incertitude, de la nature de cette incertitude et de la façon dont elle peut être traitée.</p> <p>f) fondé sur les meilleures</p>	<p>La prise de décisions aux niveaux stratégique, opérationnel ou fonctionnel de l'organisme n'est pas étayée par une analyse des risques.</p> <p>Les risques sont gérés en vase clos et ils sont définis différemment à différents niveaux de l'organisme.</p>	<p>Des efforts sont en cours pour s'assurer que toutes les décisions prises au sein de l'organisme tiennent compte des risques.</p> <p>Une approche commune d'évaluation des risques et d'intervention est en cours d'élaboration et d'adoption.</p> <p>La prise de décisions aux niveaux stratégique, opérationnel ou fonctionnel de l'organisme est confirmée par une analyse des risques.</p>	<p>La prise de décision officielle au sein de l'organisme comporte la prise en compte des risques.</p> <p>Cela peut être indiqué dans les comptes rendus des réunions et dans les décisions pour montrer que des discussions explicites sur les risques ont eu lieu.</p> <p>En ce qui concerne les grands projets d'immobilisations et de technologie, les décisions</p>	<p>Prise en compte explicite des risques et de l'information sur la gestion des risques dans les décisions clés. Cela peut être indiqué dans les comptes rendus des réunions et dans les décisions pour montrer que des discussions explicites sur les risques ont eu lieu.</p> <p>La prise de décisions officielles et officieuses au sein de</p>	<p>Le processus d'évaluation des risques est aligné sur les cycles de planification stratégique pluriannuelle et de planification opérationnelle annuelle à tous les niveaux.</p> <p>Il existe des preuves fiables que la prise de décisions officielles et officieuses à tous les niveaux de l'organisme est améliorée par la gestion du risque.</p> <p>Toutes les composantes de la gestion des risques sont représentées dans les processus clés de prise de décisions au sein</p>

4. RENFORCEMENT DU CONTRÔLE MANAGÉRIAL ET DE LA GESTION DES RISQUES DANS LES ÉCONOMIES DE LA RÉGION MENA | 121

	<p>informations disponibles] Les données utilisées dans le processus de gestion des risques sont fondées sur des sources d'information comme les données historiques, l'expérience, la rétroaction des intervenants, les observations, les prévisions et le jugement des experts. Toutefois, les décideurs devraient s'informer et tenir compte de toute limitation des données ou de la modélisation utilisées ou de la possibilité de divergence entre les experts.</p>			<p>commencent à être étayées par les meilleures évaluations des risques disponibles. Les activités de risque et de contrôle sont intégrées aux processus opérationnels.</p> <p>L'évaluation des risques se limite au niveau stratégique de l'organisme.</p>	<p>l'organisme, quelle que soit leur importance, implique la prise en compte explicite des risques et l'application de la gestion des risques de façon systématique, structurée et opportune.</p> <p>Les décisions importantes en matière d'immobilisations, d'exploitation, de technologie et de gestion du changement sont appuyées par l'application uniforme des processus de gestion des risques de l'organisme.</p> <p>Les activités de risque et de contrôle sont intégrées aux principaux processus opérationnels.</p> <p>Les évaluations des risques sont des évaluations des risques stratégiques, des unités métier et opérationnelles et elles sont basées sur les objectifs de l'organisme.</p>	<p>de l'organisation, p. ex. pour les décisions sur l'affectation du capital, sur les grands projets, sur la restructuration et les changements organisationnels. Pour ces raisons, une gestion saine du risque au sein de l'organisme est considérée comme le fondement d'une gouvernance efficace.</p> <p>L'organisme évalue les risques stratégiques, les risques des unités d'affaires, les risques opérationnels et les risques liés aux grands investissements ou aux projets.</p> <p>Le processus d'évaluation des risques est aligné sur les cycles de planification stratégique pluriannuelle et de planification opérationnelle annuelle à tous les niveaux.</p>
<p>A.3.4 Communications continues</p>	<p>i) transparent et inclusif] Une participation appropriée et opportune des différents intervenants et, en particulier, des décideurs à</p>	<p>Les rapports sur les risques organisationnels sont principalement conçus pour appuyer les rapports de conformité externes.</p>	<p>Des efforts sont en cours pour élaborer et mettre en œuvre des communications sur la gestion des risques conçues pour appuyer les</p>	<p>L'organisme a élaboré et mis en œuvre des communications sur la gestion des risques à l'intention des intervenants</p>	<p>L'organisme a élaboré et mis en œuvre des communications continues améliorées en matière de gestion</p>	<p>L'engagement ferme de l'organisme à faire de la communication avec les intervenants une composante intégrale et essentielle de la</p>

	<p>tous les niveaux de l'organisme, garantit que la gestion des risques demeure pertinente et à jour. La participation permet également aux intervenants d'être bien représentés et de voir leur point de vue pris en compte lors de la détermination des critères de risque.</p> <p>j) dynamique, itératif et adapté au changement] La gestion des risques identifie continuellement les changements et y réagit. Au fur et à mesure que des événements externes et internes se produisent, que le contexte et les connaissances changent, que la surveillance et l'examen des risques ont lieu, de nouveaux risques apparaissent, certains changent et d'autres disparaissent.</p>		<p>exigences externes en matière de rapports de conformité ou d'évaluation spécialisée des risques.</p> <p>Des efforts sont en cours pour élaborer des rapports destinés au conseil d'administration ou à l'organe directeur et au comité de vérification.</p>	<p>internes.</p> <p>Des rapports réguliers au conseil d'administration ou à l'organe directeur, au comité de vérification et aux principales parties intéressées sont fournis sur les niveaux de risque actuels et les enjeux de risque futurs, en mettant l'accent sur les risques stratégiques.</p>	<p>des risques avec les intervenants externes et internes, comme des rapports complets et fréquents sur le rendement de la gestion des risques, dans le cadre d'une bonne gouvernance. Des rapports complets au conseil d'administration ou à l'organe directeur, au comité de vérification et aux principaux intervenants sont fournis pour appuyer des prises de décisions éclairées.</p> <p>Ces rapports comprennent des informations sur les risques à l'échelle de l'organisme. Des efforts sont en cours pour établir des critères de risque permettant une prise de décision éclairée.</p>	<p>gestion du risque indique que ce dernier est à un stade avancé du processus.</p> <p>La communication est considérée à juste titre comme un processus bidirectionnel qui permet de prendre des décisions éclairées sur le niveau des risques et la nécessité d'un traitement des risques en fonction de critères de risque bien établis et complets.</p> <p>L'ensemble de l'organisme fait l'objet d'une analyse, d'un regroupement et de rapports dans tous les secteurs de risque. Ce processus s'appuie sur des systèmes d'information spécialisés en matière de gestion des risques.</p> <p>Tous les rapports sur les risques sont harmonisés afin de fournir une vue d'ensemble descendante et ascendante du risque.</p> <p>Des rapports externes et internes complets et fréquents sur les risques importants et sur le rendement en matière de gestion des risques contribuent grandement à une gouvernance efficace au sein d'un organisme.</p>
<p>A.3.1 Communications continues</p>	<p>k) facilite l'amélioration continue de l'organisme] Les organismes devraient élaborer et mettre en œuvre des stratégies pour améliorer leur maturité en matière de gestion du risque, en plus de tous les autres aspects de leur organisation.</p>	<p>Les efforts d'amélioration continue en matière de gestion des risques sont principalement fondés sur des considérations et des exigences en matière de conformité. Des évaluations fonctionnelles ou spécialisées limitées des risques sont effectuées</p>	<p>L'évaluation des risques se fait en mettant l'accent sur le niveau stratégique de l'organisme.</p> <p>L'analyse se limite aux risques stratégiques et à la perspective à l'échelle de l'organisme.</p>	<p>Des évaluations fréquentes des risques sont effectuées conformément à l'analyse normale de la direction et à l'établissement de rapports. Les risques sont évalués et gérés de façon intégrée aux niveaux stratégique, opérationnel et au niveau des projets d'une organisation.</p>	<p>Les risques sont évalués et gérés de façon intégrée aux niveaux stratégique, opérationnel et au niveau des projets d'une organisation.</p> <p>Des exigences explicites ont été définies pour</p>	<p>Cette évaluation du rendement en matière de gestion des risques fait partie intégrante du système global d'évaluation et de mesure du rendement de l'organisme pour le conseil d'administration, les cadres supérieurs et les employés individuels.</p> <p>Un programme pluriannuel d'amélioration continue est en</p>

4. RENFORCEMENT DU CONTRÔLE MANAGÉRIAL ET DE LA GESTION DES RISQUES DANS LES ÉCONOMIES DE LA RÉGION MENA | 123

		avec une analyse et une interprétation limitées du point de vue de l'ensemble de l'organisme.	Des efforts sont en cours pour élaborer et mettre en œuvre un programme d'amélioration continue.	Un programme d'amélioration continue a été développé dans lequel des exigences explicites sont définies pour l'évaluation de la performance de la gestion des risques.	l'évaluation du rendement de la gestion des risques afin de l'harmoniser avec la structure de gouvernance et de responsabilisation. L'accent est mis sur l'amélioration continue de la gestion du risque par l'établissement d'objectifs de rendement organisationnel, la mesure, l'examen et la modification subséquente des processus, systèmes, ressources, capacités et compétences.	place. Le cadre, les politiques, les procédures et le personnel de gestion des risques font l'objet d'une évaluation périodique et indépendante.
--	--	---	--	--	---	---

Source : Le modèle a été développé par le « Canadian Standards Mirror Committee » et soumis au Groupe de travail 2 ISO 31000 à sa réunion d'Amman (Jordanie), le 17-21 octobre 2016.

Remarques

⁶ La « gestion du changement » est définie dans le Dictionnaire Cambridge comme « la planification et l'introduction de nouveaux processus, méthodes de travail, etc. dans une société ou une organisation ».

⁷ Voir le baromètre mondial de la corruption 2016 de Transparency International (https://www.transparency.org/whatwedo/publication/people_and_corruption_mena_survey_2016) et l'Indice de perception de la corruption (https://www.transparency.org/news/feature/mena_a_very_drastic_decline).

Références

- ACFE (2016), *2016 ACFE « Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse »*, Association des examinateurs certifiés de fraude, www.acfe.com/rtn2016.aspx.
- « Canadian Standards Mirror Committee » (2016), modèle de maturité de la gestion des risques et soumis à l'examen du Groupe de travail 2 ISO 31000 à sa réunion d'Amman (Jordanie), le 17-21 octobre 2016.
- Cour européenne des auditeurs (2015), « Les efforts pour traiter les problèmes de marchés publics dans le cadre des dépenses de cohésion de l'UE doivent être intensifiés », www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_10/SR_PROCUREMENT_EN.pdf.
- Kotter, J. P. (1996), *Leading Change*. Boston : Harvard Business School Press.
- OCDE (2016), Lutte contre les appels d'offre collusoires sur les marchés publics « A review of the procurement rules and practices of PEMEX in Mexico », <http://www.oecd.org/daf/competition/OECD-PEMEX-review-2016.pdf>
- OCDE (2015), « Recommandation du Conseil de l'OCDE sur les marchés publics », <http://www.oecd.org/fr/gouvernance/ethique/Recommandation-OCDE-sur-les-marches-publics.pdf> (consulté 18 juillet 2017).
- OCDE (2014a), *Rapport sur la corruption étrangère de l'OCDE : An Analysis of the Crime of Bribery of Foreign Public Officials* », OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264226616-en>
- OCDE (2014b), « Public-Private Partnerships in the Middle East and North Africa: A Handbook for Policy Makers, Private Sector Development Handbook », OECD Publishing, Paris, www.oecd.org/mena/competitiveness/PPP%20Handbook_EN_with_covers.pdf.
- OCDE (2013), « Steps taken by parties to implement and enforce the Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions », [DAF/WGB\(2013\)13/REV2](http://www.oecd.org/daf/wgb/DAF/WGB(2013)13/REV2), OCDE
- OCDE (2012), « Background note », [DAF/COMP/LACF\(2012\)15](http://www.oecd.org/daf/comp/lacf/DAF/COMP/LACF(2012)15), « Latin American Global Forum on Competition, Session III Improving Effective Public Procurement: Fighting Collusion and Corruption », OCDE, [https://one.oecd.org/document/DAF/COMP/LACF\(2012\)15/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DAF/COMP/LACF(2012)15/en/pdf).
- OCDE (2011), « Competition and procurement: Key findings », OCDE, www.oecd.org/regreform/sectors/competitionandprocurement-2011.htm.

OCDE (2009), « *OECD Guidelines for Fighting Bid Rigging in Public Procurement: helping governments to obtain the best value for money* », OCDE Publishing, Paris.

<https://www.oecd.org/competition/cartels/42851044.pdf>

Stippich, W., Preber, B. (2016), « *Data Analytics* », the Institute of Internal Auditors Research Foundation, Grant Thornton, Altamonte Springs, Floride.

Examens de l'OCDE sur la gouvernance publique

**Contrôle interne et gestion des
risques pour l'intégrité publique au
Moyen-Orient et en Afrique du Nord**