

Dans cet article, le Groupe d'échange d'expériences des collectivités publiques latines de l'ASAI propose d'aborder la thématique de la valeur ajoutée du contrôle interne dans un environnement public. Le groupe a analysé la nature de la création de valeur ajoutée, définie dans les normes IIA, et l'a mise en perspective avec les expériences rencontrées dans le canton de Genève et le canton du Tessin.

---

SAMY JOST

---

GILLES MOINAT

---

GIOVANNI CAVALLERO

---

# VALEUR AJOUTÉE ET CONTRÔLE INTERNE DANS LE SECTEUR PUBLIC

## Quelques illustrations issues de la pratique

### 1. INTRODUCTION

Depuis le début des années 1960, l'audit et ses techniques n'ont cessé de croître en popularité: audit comptable et financier, audit de gestion ou encore audit interne (conformité du système de gestion aux règles et procédures internes de l'entreprise), la démarche d'audit se décline en autant de formes que de finalités poursuivies.

D'après certains observateurs, si l'activité d'audit n'est évidemment pas suffisante en elle-même à entraîner la bonne gestion, l'une de ses vertus essentielles serait d'être un révélateur permettant de faire apparaître les insuffisances ainsi que les points d'amélioration d'une organisation (Berthoux 1986:11) [1].

S'agissant de l'audit interne, l'affirmation mentionnée précédemment interpelle car elle renvoie à la notion de valeur ajoutée produite dans le cadre de cette activité. La définition de l'audit interne est toutefois sans équivoque:

«L'audit interne est une activité objective et indépendante qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité» (Flemming 2009:15).

Selon cette définition ainsi que celle de Berthoux, la valeur ajoutée produite dans un environnement public par l'audit interne serait principalement l'information qu'elle génère au travers de son analyse systématique et méthodique d'une thématique.

Bien qu'il semble délicat d'évaluer précisément la portée de cette affirmation, une mise en perspective au travers d'exemples tirés de la pratique semble particulièrement intéressante, ceci compte tenu des changements intervenus ces dernières années en matière de gouvernance dans le cadre de réformes menées au sein du secteur public.

Ainsi, l'objectif de cet article est avant tout de susciter une réflexion sur ce qu'il est raisonnable d'attendre en matière de valeur ajoutée s'agissant d'audit et de contrôle internes pratiqués dans un contexte public.

### 2. DÉFINITION DE VALEUR AJOUTÉE

**2.1 Selon les normes d'audit interne.** Le glossaire des normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne précise que de la valeur ajoutée est créée lorsque:

«Les missions d'assurance comme de conseil apportent de la valeur ajoutée en:

→ Augmentant les chances de réaliser les objectifs de l'organisation; → Identifiant les améliorations possibles sur le plan opérationnel; → Réduisant l'exposition aux risques.»

Plus prosaïquement, Jacques Renard écrit que, si l'audit interne crée de la valeur, il évite surtout que l'on en perde, indiquant que c'est peut-être là son rôle essentiel (Renard 2003:31). À teneur de ces éléments, en parlant de création de valeur par l'audit interne, il semble préférable de mettre en évidence la fonction d'alerte permettant de réagir en temps utiles afin d'éviter de perdre de la valeur. Cette fonction d'alerte se rapprocherait ainsi de l'approche développée dans l'introduction de cet article (c.f. Berthoux 1986:11).



SAMY JOST, CERTIFIED  
GOVERNMENT AUDITING  
PROFESSIONAL (CGAP®),  
ÉTAT DE GENÈVE,  
GENÈVE



GILLES MOINAT  
EXPERT-COMPTABLE  
DIPLOMÉ, DIRECTEUR  
D'AUDIT, COUR DES  
COMPTES, CANTON DE  
GENÈVE, GENÈVE

**2.2 Selon la confédération européenne des instituts d'audit interne.** Si la position proposée par les normes peut sembler peu ambitieuse, c'est également celle mise en avant par la Confédération européenne des Instituts d'audit interne (*European Confederation of Institutes of Internal Auditing – ECIIA*) dans une prise de position parue en février 2005 sur l'audit interne en Europe, soit peu après la mise à jour par la Commission de la 8<sup>e</sup> directive sur le contrôle légal des comptes [2].

Pour mémoire, l'ECIIA a été fondée en 1982 et rassemble, à ce jour, 32 instituts d'audit interne qui regroupent 33 pays de la grande Europe et du bassin méditerranéen (l'institut d'audit interne UK est constitué du Royaume-Uni et de l'Irlande), dont les pays de l'*Union Européenne (UE)* qui en forment le socle [3].

Les deux principales missions de l'ECIIA sont de représenter la profession auprès des instances politiques de l'UE et de promouvoir l'audit interne auprès des pays émergents d'Europe et du bassin méditerranéen.

S'agissant de la valeur ajoutée, l'approche de l'ECIIA demeure assez restrictive:

«The unique value that a professional internal audit activity can provide to an organisation is objective assurance on the effectiveness of the governance, risk management and internal control processes. As has been previously noted, an integral part of these processes is that management should assure itself that what it expects to be happening is happening and that it is still relevant to the risks facing the organisation.»

Ainsi, il s'agit d'une valeur ajoutée créée uniquement au travers d'activités d'assurance évaluant l'efficacité de la gestion des risques, des activités de contrôle et de gouvernement d'entreprise et permettant à l'organisation d'atteindre ses objectifs.

**2.3 Selon la charte du Service d'audit interne de la Commission européenne.** Les deux positions mentionnées précédemment sont peu surprenantes dans la mesure où ce sont également celles qui émergent au sein de structures publiques de contrôle interne, par exemple le service d'audit interne de la Commission européenne.

En nous référant à la charte de mission du service d'audit interne de la Commission européenne [4], la notion de *valeur ajoutée* apparaît deux fois parmi les missions et objectifs, soit en lien avec les missions d'assurance et les missions de conseil.

Il est clairement indiqué que l'objectif principal du service d'audit interne est de:

«(...) Fournir à la Commission des services d'assurance concernant l'efficacité et l'efficacité des processus de gestion des risques, de contrôle et de gouvernance, de sorte que:



GIOVANNI CAVALLERO  
DIRECTEUR DU CONTRÔLE  
CANTONAL DES  
FINANCES, CANTON  
DU TESSIN,  
BELLINZONE/TI

→ Les risques soient constamment identifiés et gérés de manière appropriée; → Les informations financières, opérationnelles et de gestion pertinentes soient exactes, fiables et fournies en temps utile; → Les politiques de la Commission, les procédures et les dispositions réglementaires et législatives applicables soient respectées; → Les objectifs de la Commission soient atteints avec efficacité et efficacité; → Le développement et le suivi de procédures de contrôle de grande qualité soient encouragés dans toute la Commission.»

Sur la base de ces éléments, nous ne constatons pas de différences significatives avec les objectifs poursuivis, tant par les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne (c. f. définition de l'audit interne) que dans la prise de position de l'ECIIA.

Les objectifs d'efficacité, efficacité des opérations sont en effet un classique dans la démarche d'audit interne au sein d'une organisation (*Cohen 2005:22*).

### 3. VALEUR AJOUTÉE DÉVELOPPÉE AU TRAVERS D'EXEMPLES TIRÉS DE LA PRATIQUE

Avant de développer quelques exemples, il semble opportun de rappeler que la loi sur la surveillance de la gestion administrative et financière et l'évaluation des politiques publiques du canton de Genève (LSGAF – D 1 10) précise à son premier article que:

«Les entités visées à l'article 115 de la présente loi mettent en place un système de contrôle interne adapté à leurs missions et à leur structure (...).»

Ceci tend à démontrer que le contrôle interne (et l'entité chargée d'en contrôler son application) est appelé à jouer un rôle essentiel dans le bon fonctionnement de l'administration publique. Par ailleurs, bien que n'étant pas une obligation légale pour les communes à Genève, la mise en place d'un *système de contrôle interne (SCI)* dans une administration publique est un outil important pour une gestion efficace, conforme au droit et aux intérêts des habitants de la commune.

Les exemples qui sont présentés ci-après ressortent de missions réalisées par la *Cour des comptes du canton de Genève (CdC)*. Bien qu'elle n'agisse pas en qualité d'auditeur interne, elle réalise, entre autres, des missions qui ont trait à la revue du fonctionnement des processus et procédures d'entités étatiques ou paraétatiques et qu'elle qualifie d'audit de gestion, d'audit financier ou d'audit de légalité. À cet effet, il n'est pas rare que des audits couvrent deux, voire simultanément les trois domaines.

Enfin, il convient également de rappeler que dans le cadre de ses audits, la CdC émet des recommandations qui visent à réduire les risques, à rendre efficace le fonctionnement des entités, voire à le rendre efficace ce qui, le cas échéant, peut amener à identifier des économies.

**3.1 Exemple de la Fondation pour la construction d'habitations à loyer modéré de la ville de Carouge (FHLM).** Créée au milieu des années 50, cette fondation a pour mission la construction, l'achat ou la transformation d'immeubles ainsi que la location de logements à loyers économiques. Elle est propriétaire de plus 1300 appartements, répartis dans une

quinzaine d'immeubles, qui représentent près de 15% de tous les logements d'habitation existants sur le territoire de la commune.

La mission a consisté à analyser l'organisation et la gouvernance de la fondation en passant en revue ses processus-clés, tels que la gouvernance et l'organisation dans sa globalité, le

*«Bien que conscient des lacunes existantes, le conseil de fondation, composé de représentants des partis politiques en place dans la commune, rencontrait des difficultés à mettre en place un système de contrôle interne.»*

processus de gestion des demandes, le processus d'attribution des biens/objets, le processus d'attribution des travaux, la gestion des logements vacants, le processus de suivi des critères d'attribution, la politique des loyers et leur niveau actuel, la gestion des immeubles subventionnés.

Dès le début de la mission, il est rapidement apparu que le fonctionnement de la fondation n'était pas basé sur des bonnes pratiques ce qui a conduit aux constats suivants:

→ conflits d'intérêt permanents des membres du conseil de fondation face aux décisions opérationnelles; → système de parrainage des demandes par des membres des autorités communales; → absence de définition des critères d'attribution, ce qui a pour conséquence qu'ils peuvent être différents d'une candidature à l'autre; → absence de contrôle formel et critique des dossiers de candidats à l'obtention d'un logement, qui peuvent être retenus alors même qu'ils ne répondent pas, en tout ou partie, aux critères; → mode d'attribution des logements peu transparent, ce qui a pour conséquence qu'il est difficile de tracer les décisions d'attribution par la fondation et de s'assurer que les bénéficiaires de logements répondent aux critères sociaux de la Fondation; → absence de contrôle sur le suivi des critères d'attribution, de manière à prendre en compte les modifications intervenues dans les modalités d'attribution des logements, ce qui a pour conséquence qu'un certain nombre de locataires ne respecte plus ces modalités; → absence d'analyse sur les comptes d'exploitation des immeubles, en particulier sur ceux dont les rendements sont insuffisants, avec pour conséquence que la rentabilité de la fondation, voire sa pérennité n'est pas assurée; → projets de règlements rédigés, mais jamais approuvés par le conseil de fondation.

Il est résulté de ces situations que les décisions du conseil de fondation ou de ses représentants pouvaient être sujettes à caution et ne garantissaient pas une égalité de traitement pour tous les demandeurs.

Bien que conscient des lacunes existantes, le conseil de fondation, composé de représentants des partis politiques en place dans la commune, rencontrait des difficultés à mettre

en place un système de contrôle interne. Pour l'y aider, un mandataire externe avait été sollicité afin d'élaborer avec l'administration de la fondation des directives et des procédures, mais les outils concrets à mettre en place avaient pris du retard et/ou n'étaient pas à la hauteur des attentes. En outre, le conseil de fondation ne s'est jamais vraiment impliqué dans cette importante démarche.

Dès lors et à l'issue de son audit, la CdC a émis des recommandations visant à formaliser et à structurer l'activité du conseil de fondation et de l'administration de la fondation avec, notamment, la fixation de critères précis et objectifs dans le déroulement des principaux processus de gestion. Grâce à l'audit et aux constats sévères relevés, le conseil de fondation a pris en main le projet, ce qui a permis d'accélérer tout le processus d'élaboration du système de contrôle interne. Ainsi, entre juin 2011, date de la publication du rapport de la CdC et juin 2012, un certain nombre de procédures et directives ont été rédigées et approuvées par le Conseil communal.

Dans cet audit, la valeur ajoutée a été:

→ de mettre en lumière les lacunes en matière de bonnes pratiques de gestion immobilière, en particulier les conflits d'intérêts de certains des élus communaux en charge de la gestion de la fondation. La définition de l'intégrité et le devoir de diligence des membres du conseil de fondation tout comme la mise en place d'une supervision adéquate, permettront d'améliorer l'environnement de contrôle et de limiter les possibilités de s'écarter du but de la fondation; → de mettre en lumière les risques encourus par la fondation, notamment en matière d'image des autorités communales et des membres du conseil de fondation auprès des citoyens de la commune; → d'aiguillonner les organes de la fondation, en particulier le conseil de fondation pour qu'il se saisisse du projet de système de contrôle interne et qu'il en prenne la direction; → de mettre à disposition du conseil de fondation les éléments de réflexion pour remédier dans un délai raisonnable aux lacunes et mettre en place les instruments visant à une gestion adéquate; → d'adapter le niveau de loyers pour les immeubles dont le rendement est insuffisant, voir négatif.

Finalement, à la suite de la mission, les engagements pris par les membres du conseil de fondation se sont traduits par des mesures importantes, prises dans un délai relativement court et dans une direction visant à respecter à la fois les bonnes pratiques en matière de gestion immobilière et la politique en matière de logement voulu par la commune au travers de sa fondation.

**3.2 Exemple de l'OFPC.** L'Office pour l'orientation, la formation professionnelle et continue (OFPC) a pour but de venir en aide aux jeunes et aux adultes afin de concevoir et réaliser leurs projets scolaires et professionnels. Les travaux d'audit ont porté sur quatre prestations fournies par cet office aux adultes, dont deux concernent directement l'accueil qui est fait aux usagers et deux sur la qualité des compétences et des connaissances transmises aux usagers par les collaborateurs.

Dans le cadre de cette mission, la CdC a innové dans ses moyens d'investigation puisqu'elle a, entre autres, cherché à

mesurer le niveau de satisfaction des usagers. Pour ce faire, elle a fait appel à un institut externe de relation client pour mener une étude de satisfaction.

En parallèle, elle a fait procéder par le même institut de relation client à une enquête miroir réalisée auprès de ces derniers; en résumé, l'enquête miroir a pour objet de faire estimer aux collaborateurs le niveau de satisfaction des usagers. Enfin, et de manière plus conventionnelle, elle a procédé à des entretiens avec des collaborateurs des services concernés par les prestations sous revue.

Il convient encore de mentionner que l'office organise régulièrement des enquêtes de satisfaction, mais ce sont les collaborateurs qui remettent des questionnaires de satisfaction aux usagers, avec les biais que ce type de démarche peut engendrer. Jamais auparavant, une enquête externe n'avait été diligentée. Dès lors, la direction de l'office s'est montrée très intéressée par la démarche.

Les résultats de l'étude de satisfaction pour les prestations d'accueil ont été considérés comme très satisfaisants puisqu'ils ont atteint un taux de satisfaction globale de plus de 90% pour chacune d'entre elle. En ce qui concerne l'une des prestations liées aux compétences et aux connaissances des collaborateurs transmises aux usagers, le résultat a été jugé également très satisfaisant puisqu'il s'est établi à plus de 85%.

En revanche, la qualité de la 4<sup>e</sup> prestation n'a pas été jugée très satisfaisante puisqu'elle a recueilli un taux de satisfaction globale inférieur à 80%. Cette prestation vise à permettre aux usagers de retrouver un travail en élaborant un projet personnel et en mettant en œuvre les moyens nécessaires pour y parvenir.

Cette prestation fait appel à des psychologues spécialisés dans le conseil en orientation et se déroule en plusieurs entretiens entre le collaborateur de l'office et l'utilisateur, et nécessite de ce dernier qu'il effectue un certain nombre de travaux personnels. La remise en cause porte essentiellement sur la qualité de la prestation délivrée par les collaborateurs, avec des lacunes relevées dans plusieurs domaines tels que la définition des priorités des usagers, la définition de leurs points forts et de leurs points faibles ainsi que la recherche et la présentation aux usagers des différentes options et leurs caractéristiques.

En outre, l'enquête miroir a permis de mettre en évidence des éléments dont personne dans l'office n'avait réellement conscience, à savoir que les perceptions des uns et des autres étaient divergentes, ainsi:

→ les collaborateurs de l'accueil ont une perception moins positive que les usagers des prestations d'accueil qu'ils rendent; → les collaborateurs de la 4<sup>e</sup> prestation sous revue, soit celle délivrée par les conseillers en orientation ont une perception plus positive ou moins positive que celle des usagers, selon les critères analysés.

Finalement, les entretiens effectués avec certains collaborateurs ont révélé qu'il existait des tensions entre les collaborateurs et la direction du service de conseil en orientation au sujet de la mise en œuvre des orientations stratégiques de l'office, notamment sur le processus de certification de normes qualité prévu par la loi et sur la nature de la prestation

de conseil en orientation à rendre qui n'était pas comprise de la même manière par les collaborateurs et la direction.

Ces tensions, dues en partie à des problèmes de communication entre les parties, bloquaient l'avancement de certaines réformes importantes voulues par la direction de l'office.

Dans cet audit, la valeur ajoutée s'est traduite de la manière suivante:

→ utilisation de moyens d'audit nouveaux: enquête de satisfaction et enquête miroir qui ont permis de mettre en évidence des constats nouveaux chez l'auditée; → détermination du niveau de qualité du travail des collaborateurs par les usagers. Cela a permis à la direction de l'office de valoriser les

---

*«Dans le cadre de cette mission, la CdC a innové dans ces moyens d'investigation puisqu'elle a, entre autres, cherché à mesurer le niveau de satisfaction des usagers.»*

collaborateurs dont les prestations étaient excellentes et de le leur dire, démarche qu'ils ont appréciée; → mise en évidence par les usagers de ce qui fonctionne bien et des points à améliorer par les collaborateurs de l'office. Cela a permis à la direction de l'office de disposer de pistes de réflexion solides visant à mieux répondre aux attentes des usagers; → mise en évidence du niveau de qualité du travail des collaborateurs qui, en règle générale, sous-estiment leurs prestations. Pour ceux qui surestiment leurs prestations, cela a permis à la direction d'avancer sur des mesures correctives avec des éléments concrets; → mise en évidence des problèmes relationnels entre la direction et des collaborateurs d'un service. Les résultats de l'enquête de satisfaction et de l'enquête miroir ont permis de faire un point de situation sous un angle différent de la qualité de la prestation rendue, ce qui a conduit à déterminer les éléments à prendre en compte par les uns et par les autres pour avancer.

Finalement, à la suite de la mission, les engagements pris par la direction se sont traduits par des mesures importantes visant à améliorer la qualité des prestations là où cela était nécessaire, mais cette fois en concertation avec les collaborateurs, ce qui n'était pas toujours le cas auparavant, afin d'obtenir leur adhésion aux mesures prises.

D'autre part, la direction de l'office a exprimé sa satisfaction envers le travail d'audit réalisé dont elle a perçue les recommandations comme amenant une réelle valeur ajoutée.

### 3.3 Exemple de la Commission cantonale d'aide au sport.

La CdC a analysé les modalités de distribution des fonds versés par la Loterie romande au canton de Genève pour le sport, et plus particulièrement au mouvement junior. Avec un montant à disposition d'un peu plus de 4 millions de francs par année, la commission d'attribution distribue, sur la base de demandes circonstanciées, des montants allant de plusieurs centaines de francs à plusieurs dizaines de milliers de francs

à des associations cantonales, des clubs sportifs, des sportifs individuels ou des communes, que ce soit pour du fonctionnement, pour des investissements ou pour des engagements conditionnels.

Toutefois, les montants versés ne représentent qu'une petite partie des budgets des bénéficiaires. En outre, le Conseil d'Etat peut attribuer également des montants plus importants (de plusieurs dizaines à plusieurs centaines de milliers de francs) à des projets qu'il estime remplir certains objectifs tels que le rayonnement du canton de Genève au niveau international. La décision formelle de toutes les attributions de subventions est du ressort du Conseil d'Etat sous la forme d'un arrêté qui liste tous les bénéficiaires et les montants versés.

Il faut encore mentionner que l'audit est intervenu dans un contexte très évolutif; outre les changements en cours au niveau fédéral et intercantonal dans le domaine des jeux de hasard et des loteries, la politique cantonale du sport a changé de département de tutelle, alors que le règlement régissant l'activité de la commission a été modifié peu après l'ouverture de l'audit.

L'audit a mis en évidence un certain nombre de constats importants:

→ l'absence de critères objectifs et formalisés pour décider du montant des aides aux communes, aux jeunes sportifs talentueux, ou ceux des aides conditionnelles ou ponctuelles qui représentent environ 20% du montant des attributions annuelles. Cela ne permet pas de tracer les décisions de la Commission sur une base concrète et induit le risque de favoriser telle ou telle demande; → en matière de subventions versées aux associations et clubs pour leur mouvement junior, les états financiers produits ne sont généralement pas suffisamment détaillés pour permettre de vérifier l'exactitude de la demande. Cela rend impossible le contrôle de la bonne utilisation des subventions versées par les bénéficiaires et l'assurance de ne pas financer des dépenses qui n'ont rien à voir avec le sport; → le positionnement inadéquat de la Commission dans les décisions prises par le Conseil d'Etat dans la mesure où elles figurent dans les propositions de la Commission alors même qu'elle n'est pas consultée. Cela pose problème lorsque la subvention ne répond pas aux conditions réglementaires; → la comptabilité des fonds reçus par la Commission et son département de tutelle ne prend pas en compte les engagements découlant des garanties de déficit accordées, de sorte que le solde des fonds disponibles ne fournit pas une information financière exhaustive.

Dans cet audit, la valeur ajoutée s'est traduite de la manière suivante:

→ audit intervenant en période de modification des modalités d'attribution des fonds permettant ainsi de corroborer ou amender les projets de directives et règlement, avec pour objectif de s'assurer que les attributions sont en adéquation avec les dispositions; → mise en évidence de la répartition inadéquate des responsabilités des attributions des subventions entre la commission et le Conseil d'Etat et des risques qui en découlent. Cela a permis de proposer à la Commission de ne pas se prononcer sur des subventions déjà décidées par une

autorité supérieure; → mise en évidence des insuffisances formelles en matière de demandes des bénéficiaires, avec pour objectif d'améliorer la transparence des décisions de la Commission vis-à-vis des demandeurs et l'égalité de traitement entre tous les bénéficiaires.

Finalement, à la suite de la mission, les engagements pris par le département de tutelle se sont traduits par des mesures importantes, prises dans un délai très court et visant à mettre en place des critères d'attribution des subventions sur la base d'éléments probants, à revoir la composition de la Commission en incluant des personnes jouissant de compétences financières, à réduire le pouvoir d'attribution du conseiller d'Etat en le déléguant au Conseil d'Etat et à mettre en place des procédures de contrôle.

D'autre part, le département de tutelle a exprimé sa satisfaction envers le travail d'audit réalisé dont il a perçu les recommandations comme amenant une réelle valeur et a indiqué sa volonté de prendre en compte les recommandations proposées.

#### 4. FAIBLESSE DU SYSTÈME DE CONTRÔLE ET PROPOSITIONS D'AMÉLIORATION – UN CAS PRATIQUE DANS LE CANTON DU TESSIN

Cette partie présente un exemple tiré de la pratique d'un SCI défaillant dans le secteur public, avec pour conséquence un cas de fraude prolongée et répétée au cours des années, portant sur plusieurs dizaines de milliers de francs.

Les détails de l'affaire ne se seront pas présentés, le focus étant mis sur la méthode d'intervention utilisée par le *Contrôle cantonal des finances (CCF)* afin de renforcer le SCI et de réduire les risques liés à l'activité en cause.

Il convient de rappeler que la loi sur la gestion et le contrôle financier de l'Etat du Canton Tessin prévoit, à son article 39 let. H que:

«Le Contrôle cantonal des finances est compétent pour la vérification du contrôle interne auprès des services de l'administration.»

Ainsi le règlement d'application du CCF prévoit à l'article 2 al. 3 s'agissant de ses principes de contrôle que:

«Le Contrôle cantonal des finances vérifie qu'un système de contrôle interne adéquat soit réalisé par l'entité vérifiée, en l'occurrence le contrôle cantonal des finances qui doit signaler d'éventuelles carences de gestion dans le rapport d'audit.»

**4.1 Risques inhérents au secteur.** L'approche adoptée a porté dans un premier temps sur l'identification et l'analyse des risques du secteur considéré. Il en est ressorti une série de risques qui peuvent être résumés de la façon suivante:

→ bureaux dispersés sur le territoire organisés de manière peu uniforme et présentant des lacunes en matière de coordination et de dispositions relatives au domaine administratif et/ou financier; → comptabilité décentralisée et non intégrée à la comptabilité principale; → risque inhérent aux forts mouvements de caisse journaliers; → application informatique sectorielle décentralisée et obsolète, sur laquelle a été exécutée une série d'interventions d'adaptations partielles; → échange de données et d'informations non automatisés

entre les bureaux du secteur; → information et connaissances du sujet lacunaires de la part des débiteurs.

**4.2 Résultats et constats du contrôle.** Les constats tirés des contrôles du CCF ont identifié un SCI à améliorer car jugé insuffisant et inapte à couvrir les risques inhérents du secteur. Il est notamment à relever:

→ présence de dossiers incomplets et désordonnés; traitement superficiel des divers cas; → absence d'un contrôle interne efficace; → absence de séparation des tâches et concentration d'activités sur le responsable du service; → non-respect des procédures, procédures pas toujours standardisées, liberté d'appréciation des différents cas; → utilisation et malversations sur des ordres de paiement manuels; → cahier des quittances incomplet et utilisé de manière non systématique; → échange non systématique d'informations entre responsable du service et collaborateurs subalternes, ainsi qu'avec les utilisateurs.

**4.3 Propositions en vue d'adapter le SCI.** Lors d'une deuxième étape, les principaux risques ont été réévalués et des recommandations ont été émises en vue de renforcer le SCI, notamment en ce qui concerne la gestion des liquidités:

→ opérations de caisse: mouvements au guichet (encaissements/sorties pour versements à des débiteurs, créanciers, prélèvements pour paiement de tiers, etc.), mouvements externes (encaissement auprès du débiteur, autres encaissements), contrôles comptables et disponibilités; → opérations de poste: mouvements entrées (débiteurs, créanciers avances, virements internes) et sorties (débiteurs, créanciers, virements internes, Etat), ordres de paiement papier ou informatisés (OPAE/E-Finance de Postfinance), mandats postaux de paiement (débiteurs et tiers), idem pour les ordres de paiement collectifs électroniques aux créanciers, paiements directs au guichet (factures des débiteurs dans le cadre des dépenses extraordinaires, etc.), contrôles comptables et disponibilités; → opérations de banque: contrôles comptables et disponibilités, mouvements entrées (débiteurs, virements internes) et sorties (débiteurs, créanciers, tiers, virements internes, Etat).

Des procédures formalisées et des contrôles-clés ont donc été suggérés en ce qui concerne:

→ les mouvements de caisse (ex.: prises de caisse journalières, contrôles par sondages), opérations au comptant hors du bureau (ex.: présence de deux employés, procès-verbaux des activités); → les paiements postaux et bancaires (ex.: séparation des fonctions, introduction de règles pour les signatures et le déblocage des paiements) → d'autres aspects généraux du contrôle (ex.: contrôles ponctuels de la gestion des divers instruments financiers)

Les propositions d'adaptation et d'amélioration du SCI présentées brièvement dans ces lignes constituent un exemple pratique de valeur ajoutée du contrôle interne dans le secteur public en vue de réduire, d'une part, les risques opérationnels inhérents à l'activité du service et, d'autre part, les pertes opérationnelles.

## 5. CONCLUSION

Ces différents exemples ne font visiblement pas mentir l'affirmation avancée dans l'introduction de cet article, à savoir que la valeur ajoutée créée serait l'information produite en tant que révélateur faisant apparaître les insuffisances ainsi que les points d'améliorations d'une organisation.

À teneur des exemples présentés dans le cadre de cet article, la valeur ajoutée prend la forme des constats et recommandations émises, que ce soit dans le cadre du travail réalisé par l'audit interne, le réviseur externe ou encore dans le cadre des activités de contrôle interne.

Tout l'enjeu réside dans le traitement qui sera fait de cette information: malgré tous les efforts qui peuvent être déployés afin de fournir une information pertinente, fiable, délivrée en temps utile, si celle-ci n'est suivie d'aucune action, la valeur ajoutée qui en ressort est nulle.

Il s'agit toutefois d'un autre débat, excédant largement le cadre de cet article et qui a fait l'objet d'une norme spécifique pour la pratique professionnelle de l'audit interne (norme 2500 *Surveillance des actions de progrès*) qui mériterait probablement que l'on s'y attarde avec attention ... ■

**Notes:** 1) Ce postulat, tiré de l'ouvrage de Béthoux, Kremper et Poisson (cité dans la bibliographie), est surtout à rattacher à l'audit tel que pratiqué dans le secteur public. 2) Pour mémoire, la 8<sup>e</sup> directive du 10 avril 1984 du Conseil du 10 avril 1984 fixe les conditions minimales auxquelles un réviseur doit satisfaire lors de l'exécution du contrôle légal des comptes annuels. Cette directive avait pour but d'harmoniser les qualifications des personnes habilitées à effectuer le contrôle légal des documents comptables et de garantir leur indépendance et leur fiabilité. Source: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31984L0253:FR:HTML>. 3) En sont membres les pays suivants: Allemagne, Autriche, Azerbaïdjan, Belgique, Bulgarie, Chypre, Croatie, Danemark, Espagne, Estonie, Finlande, France, Grèce, Hongrie, Irlande, Islande, Israël, Italie, Lituanie, Luxembourg, Maroc, Norvège, Pays-Bas, Pologne, Portugal, République Tchèque, Roumanie, Royaume-Uni, Slovaquie, Suède, Suisse, Tunisie, Turquie. Source: <http://www.ifaci.com/fo/page.asp?id=103>.

4) La charte d'audit interne est l'élément constitutif de la fonction d'audit interne. Ce document est à ce point fondamental qu'il est exigé par les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne qui lui ont réservé un article particulier (Renard 1997:375). La norme 1000 Mission, pouvoirs et responsabilités prévoit que: «La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte, être cohérents avec les normes et dûment approuvés par le conseil.» Outre cela, les modalités pratiques d'application de la norme 1000-1 définissent que: «La charte doit établir la position de l'audit interne dans l'organisation, autoriser l'accès aux documents, aux personnes et aux biens physiques nécessaires à la bonne réalisation des missions et définir le champ de l'audit interne.» 5) a) auprès des départements, de la chancellerie et de leurs services; b) auprès du secrétariat général du Grand Conseil; c) auprès des services centraux et des greffes du pouvoir judiciaire; d) auprès des institutions cantonales de droit public; e) auprès

des institutions privées dans lesquelles l'Etat détient une participation financière majoritaire ou une représentation majoritaire au sein des organes supérieurs de l'institution; f) auprès de tout organisme privé bénéficiant d'une subvention au sens de l'article 35 de la loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève (LGAF - D 1 05).

**Bibliographie:** ► Berthoux, R., Kremper, F. et Poisson, M. (1986) L'audit dans le secteur public, méthodes et pratiques, Paris: Centre de Librairie et d'Éditions Techniques (CLET). ► Cohen, A.-G. (2005) Contrôle interne et audits publics, le Public Internal Financial Control pour une nouvelle gestion publique, Paris: Éditions IFACI, Institut de l'Audit Interne. ► Flemming, R. (2009) Lignes de conduite de l'audit interne, 2<sup>e</sup> version remaniée et élargie, Zurich: Association Suisse d'Audit Interne (ASAI). ► Renard, J. (2003) L'Audit interne ce qui fait débat, Paris: Éditions IFACI, Institut de l'Audit Interne. ► Renard, J. (1997) Théorie et pratique de l'audit interne, Paris: Éditions IFACI, Institut de l'Audit Interne.