

ciat
conférence des inspecteurs
et auditeurs territoriaux

 **ifaci**
institut français de l'audit et du contrôle internes

Strasbourg.eu
eurométropole

**Capitale
européenne**

Les fonctions d'audit interne dans les collectivités territoriales

Mia Garczynski et Alexandra Yeh

Travail de stage mené à la
Direction de l'Audit interne
de la **Ville et Eurométropole de Strasbourg**

Remerciements

Nous remercions vivement toutes les personnes qui ont accepté de participer à cette enquête et de prendre le temps de nous expliquer le fonctionnement de leurs structures.

Un grand merci également à Caroline Ablitzer, Bettie Morin et Michel Reverdy, de la Direction de l'Audit Interne de la Ville et de l'Eurométropole de Strasbourg, pour nous avoir accueillies, conseillées et guidées tout au long de cette étude.

SOMMAIRE

Synthèse	5
Introduction.....	7
Partie I : Caractéristiques et fonctionnement de l’audit interne dans les collectivités territoriales	11
Partie II : Emergence de l’audit comme fonction support : les limites de l’application des normes.....	19
Partie III : Facteurs de légitimation de l’audit.....	25
Conclusion.....	29
Annexe 1 : Rappels de quelques définitions de ce que sont l’audit interne, le management des risques, le contrôle interne, le contrôle de gestion, l’évaluation des politiques publiques, l’inspection générale	31
Annexe 2 : Questionnaire soumis aux enquêtés	35
Annexe 3 : Panel de l’étude.....	37

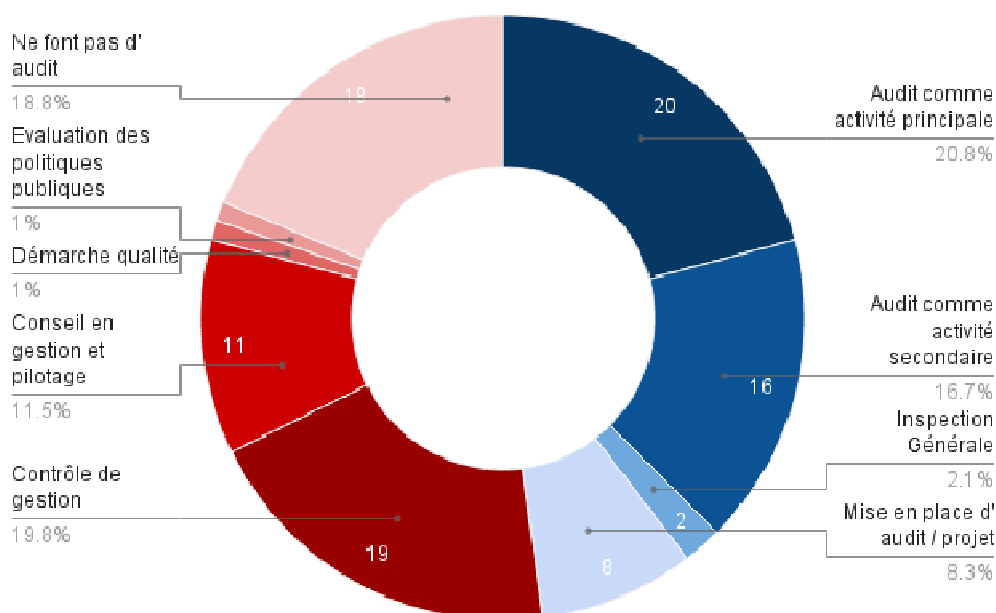
SYNTHESE

Depuis quelques années, avec les réformes successives des administrations territoriales, les collectivités ont vu leurs compétences et leur périmètre d'action s'étendre. Face à ces évolutions, de nombreuses collectivités se sont dotées d'outils de management, du contrôle de gestion au pilotage en passant par l'audit interne. Constatant cet essor, le groupe « Collectivités Territoriales » de l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI) s'est intéressé à cette problématique et la Direction de l'Audit interne de la Ville et Eurométropole de Strasbourg s'est chargée de réaliser une étude sur les fonctions d'audit interne dans les collectivités territoriales.

L'objectif de cette enquête est d'établir un état des lieux des fonctions d'audit interne dans les collectivités territoriales, d'étudier les modalités d'intervention des structures qui prennent en charge cette activité et d'appréhender les difficultés rencontrées et les facteurs clés d'un audit interne efficace.

Sur 146 collectivités contactées, 96 ont répondu, soit un taux de réponse de 66%. Le graphique ci-dessous présente le détail des résultats obtenus : sur les 96 réponses recueillies, 36 collectivités possèdent une fonction d'audit interne (en activité principale ou secondaire) et 52 collectivités en sont dépourvues.

Activités des structures interrogées



De cette étude s'est tout d'abord dégagée la conclusion d'un manque de culture du contrôle interne dans les collectivités territoriales. L'observation est double : soit le contrôle existe mais reste peu formalisé, soit le contrôle est insuffisant voire inexistant.

L'audit dans les administrations locales apparaît comme un outil parmi d'autres au service de collectivités qui cherchent à répondre à un besoin de plus en plus impérieux de management et de maîtrise des risques.

Si cette discipline est théoriquement encadrée par des normes très précises, l'enquête montre que les collectivités territoriales, par pragmatisme, adaptent ses modalités de fonctionnement à leur contexte. On peut notamment souligner la propension de nombreuses collectivités à associer contrôle et conseil, à multiplier les échelons hiérarchiques entre la structure d'audit et la Direction générale, ou encore à déroger à la règle du contradictoire.

Cette étude nous a également permis d'identifier quelques éléments essentiels au bon fonctionnement d'une structure d'audit : tout d'abord, toute fonction d'audit nécessite un portage politique ou administratif solide pour lui conférer une véritable légitimité et garantir son indépendance. Ensuite, le dialogue avec les autres services est fondamental, tant en termes de pédagogie pour expliciter la démarche aux audités qu'en termes de communication pour démontrer la valeur ajoutée apportée à l'organisation.

INTRODUCTION

Depuis quelques années, avec les réformes successives des administrations territoriales, les collectivités ont vu leurs compétences et leur périmètre d'action s'étendre. Face à ces évolutions, de nombreuses collectivités se sont dotées d'outils de management. En particulier certaines collectivités qui recouraient traditionnellement à des cabinets externes d'audit ont fait le choix d'intégrer cette fonction en interne. Constatant cet essor, le groupe « Collectivités Territoriales » de l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI) s'est intéressé à cette problématique et la Direction de l'Audit interne de la Ville et Eurométropole de Strasbourg s'est chargée de réaliser une étude sur les fonctions d'audit interne dans les collectivités territoriales.

L'IFACI avait déjà mené une première enquête en 1995 sur la perception du contrôle interne et de l'audit dans les collectivités. Aujourd'hui, la présente étude s'inscrit dans la continuité de cette démarche. L'objectif est d'établir un état des lieux des fonctions d'audit interne dans les collectivités territoriales, d'étudier les modalités d'intervention des structures qui prennent en charge cette activité et d'appréhender les difficultés rencontrées et les facteurs clés d'un audit interne efficace.

Définition

Pour délimiter le périmètre de cette étude, il convient tout d'abord de poser une définition claire de ce que recouvre la fonction d'audit. Selon l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI), l'audit désigne une « activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

L'audit vise fondamentalement à évaluer les dispositifs de contrôle interne dans le but d'atteindre la maîtrise la plus complète possible des risques liés à la réalisation des objectifs d'une organisation. Dans le cas des collectivités territoriales, l'avènement de cette fonction s'explique par plusieurs facteurs : tout d'abord, le contexte de restriction croissante des ressources budgétaires des collectivités et la nécessité de mieux maîtriser les dépenses engagées ; ensuite, les contrôles réguliers des Chambres Régionales des Comptes et leurs préconisations en faveur du développement de la troisième ligne de maîtrise au sein des administrations territoriales ; enfin, le lancement du nouveau programme FSE et les obligations qu'il implique en termes de contrôle interne et d'identification des risques.

Methodologie

Ce travail a été réalisé à travers des entretiens téléphoniques et des échanges écrits avec des agents menant des missions d'audit, de conseil de gestion et de contrôle au sein de 96 collectivités territoriales. Au cours de ces entretiens semi-directifs, un questionnaire soumis aux agents les amenait à décrire les missions de leur structure, leur fonctionnement, les obstacles rencontrés et les conditions de succès de leur travail.

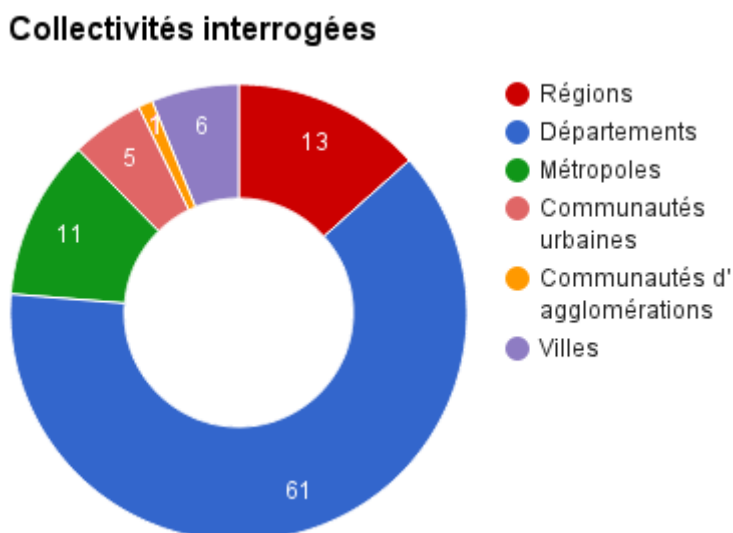
Cette méthode a permis de recueillir et d'analyser un ensemble de témoignages variés afin de dresser un état des lieux le plus complet possible des fonctions d'audit dans les collectivités territoriales.

Toutefois, cette démarche implique d'interpréter les réponses recueillies avec prudence : l'enquête étant fondée sur une base déclarative, elle ne prétend pas atteindre une objectivité et une exhaustivité parfaites. Elle se veut plutôt une photographie des fonctions d'audit dans les collectivités territoriales et vise à donner un aperçu de l'évolution de cette activité à l'échelon territorial.

De plus, cette étude ayant été réalisée quelques mois après les élections départementales, beaucoup de collectivités interrogées étaient encore en période de réorganisation suite à l'arrivée d'une nouvelle équipe d'élus ou au renouvellement de la Direction générale. Les fonctions d'audit n'étaient donc pas encore stabilisées et leur nouveau positionnement n'avait pas encore été précisé. Les entretiens réalisés reflètent donc les orientations que prend actuellement l'audit mais il faut garder à l'esprit que la situation n'est pas figée et que certaines structures seront amenées à évoluer dans un futur proche.

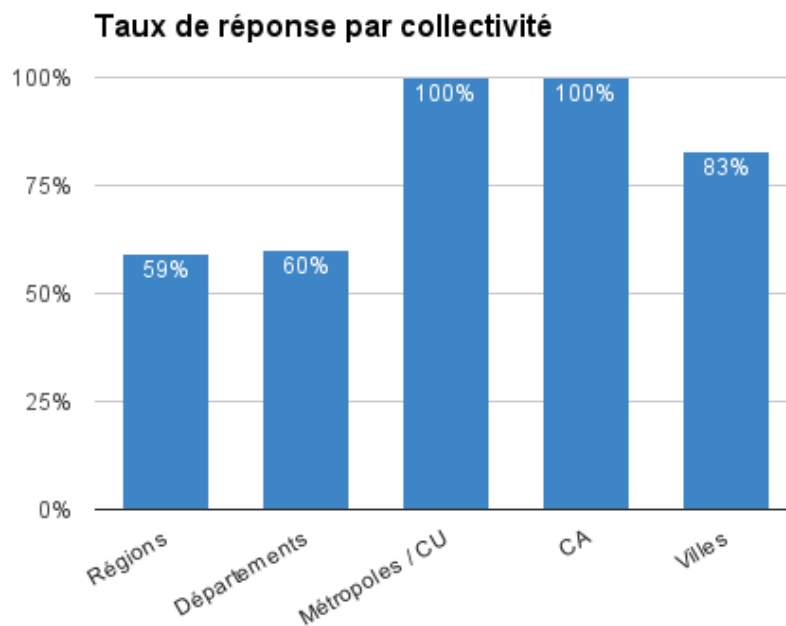
Chiffres

L'enquête a porté sur plusieurs échelons territoriaux : régions, départements, métropoles, communautés urbaines et villes de plus de 200 000 habitants. Sur 146 collectivités contactées, 96 réponses ont été recueillies, soit un taux de réponse de 66%. Le graphique ci-dessous présente le détail des différents échelons territoriaux.



Globalement, 37,5% des collectivités possèdent une fonction d'audit interne, mais seulement 20,8% des structures chargées de cette mission en ont fait leur activité principale. Le plus souvent, une même structure se voit attribuer plusieurs rôles et l'audit se retrouve mêlé au conseil, au contrôle de gestion, aux enquêtes administratives ou encore à l'évaluation des politiques publiques.

Le graphique ci-dessous présente les taux de réponse par type de collectivité.



Dans un premier temps, il s'agira donc de comprendre comment fonctionnent les structures qui mènent des missions d'audit *stricto sensu*. Une deuxième partie analysera les écarts à la norme opérés par les structures qui mêlent l'audit à d'autres activités de contrôle et de maîtrise des risques. Pour conclure, cette étude identifiera, à la lumière des entretiens réalisés, les facteurs qui semblent essentiels à un audit efficace et performant.

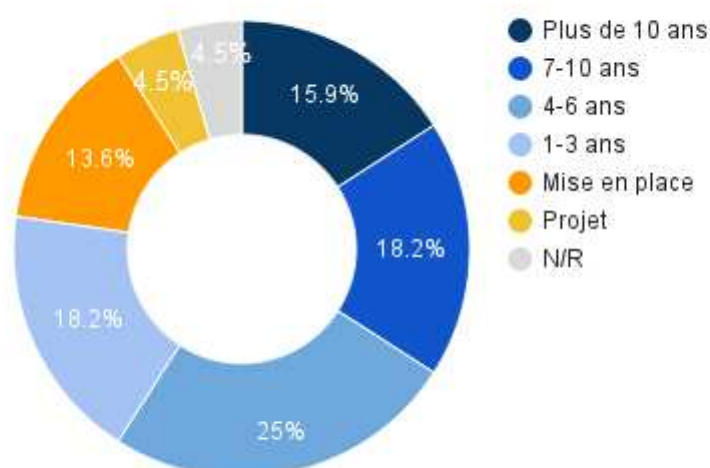
PARTIE I : CARACTERISTIQUES ET FONCTIONNEMENT DE L'AUDIT INTERNE DANS LES COLLECTIVITES TERRITORIALES

Eléments de présentation des structures d'audit

Sur les 96 collectivités interrogées durant cette étude, 36 sont dotées d'une fonction d'audit interne. Pour 20 d'entre elles, il constitue l'activité principale d'une structure dédiée, tandis que pour les autres, il s'agit d'une fonction secondaire au sein d'un service couvrant des missions plus larges. Dans ce second cas de figure, il peut s'agir d'une structure comportant un agent auditeur ou encore un ensemble d'agents polyvalents sur plusieurs types de missions, dont l'audit interne.

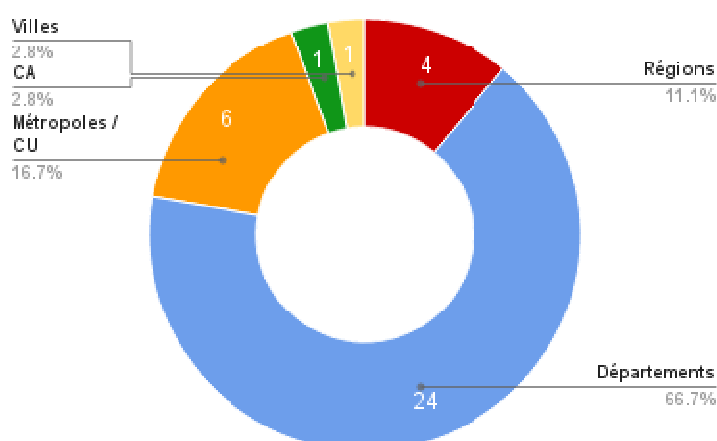
Bien que la mise en place d'une structure d'audit au sein des collectivités territoriales ne soit pas une obligation, cette fonction est en développement au sein des administrations territoriales. Comme le montre ce graphique, les structures interrogées sont très jeunes : plus de 40% d'entre elles ont moins de 6 ans d'existence et 18% sont en train d'être mises en place ou en projet.

Années d'existence



On constate une sur-représentation des Conseils départementaux dans les structures assurant des missions d'audit interne. Cela s'explique à la fois par le nombre important de départements et par les compétences qu'ils assurent. En effet, les Directions sociales sont soumises à de nombreux contrôles qui justifient l'intégration de structures d'audit dans ces collectivités pour s'assurer du bon fonctionnement de ces dispositifs.

Répartition des structures d'audit par collectivité



Le contrôle interne dans les collectivités territoriales

De cette étude se dégage tout d'abord le constat d'un manque de culture du contrôle interne dans les collectivités territoriales, constat qui avait déjà été fait lors d'une première enquête sur l'audit et le contrôle interne dans les collectivités territoriales en 1995¹. L'observation est double : soit le contrôle existe mais reste peu formalisé, soit le contrôle est insuffisant voire inexistant.

Cette observation est néanmoins à nuancer selon les directions et les métiers concernés. En effet, certains métiers réglementés par ailleurs par des normes précises ont développé d'eux-mêmes une culture du contrôle. On peut citer notamment les Directions des Routes dans les Conseils départementaux ou encore celles de l'Eau au sein des Conseils municipaux ou intercommunaux. Ainsi, certaines Directions, de par les compétences qu'elles assurent, ont été plus sensibilisées à la culture du contrôle interne. Néanmoins, ces dispositifs formalisés recouvrent essentiellement le cœur de métier du service et les procédures transversales restent largement informelles.

De plus, les Régions, dans le cadre du nouveau programme pour les fonds européens sont devenues autorité de gestion des fonds du Fonds Social Européen (FSE) et du Fonds Européen de Développement Régional (FEDER). Ces nouvelles compétences s'accompagnent de nouvelles obligations pour les Conseils régionaux en termes d'identification des risques et de lutte contre la fraude. Ces éléments, même s'ils n'instaurent à proprement parler de l'audit au sein des Conseils régionaux, permettent de développer la culture du risque dans ces collectivités en leur imposant la mise en place de dispositifs de contrôle. Certains Conseil régionaux utilisent cette nouvelle fonction comme tremplin pour étendre ces dispositifs de contrôle à leurs services internes.

Ainsi, la plupart des missions d'audit menées au sein des administrations locales mettent en avant un manque de contrôle interne, de procédures transversales et de dialogue de gestion ainsi qu'un cloisonnement des services sur leur cœur de métier. Néanmoins, l'audit ne fait qu'une évaluation de ces carences et n'a pas vocation à y remédier. Comme nous le verrons dans la suite de ce rapport, les auditeurs sont très souvent amenés à dépasser le périmètre premier de leur fonction pour combler ces manquements. En effet, il est délicat de circonscrire la place et le rôle de l'auditeur lorsque les dispositifs qu'il est amené à évaluer ne sont pas rédigés ou sont simplement inexistantes. En particulier, les procédures transversales telles que les procédures de subventionnement ou de commande publique nécessitent d'avoir une vision d'ensemble de l'administration, or le positionnement extérieur des auditeurs leur permet d'être dans des conditions particulièrement favorables à une vision globale des enjeux de leur collectivité.

Par pragmatisme, beaucoup de structures d'audit sont amenées à aller au-delà de la simple formulation des préconisations pour mettre en place des outils de scénarisation de solutions ou de co-rédaction de plans d'actions ou

¹ « Perception du Contrôle Interne et de l'Audit Interne par les Collectivités Territoriales », La Gazette, 10/95, Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne, 1995.

parfois même se lancer dans une démarche de pilotage du changement et de coaching des services.

La cartographie des risques

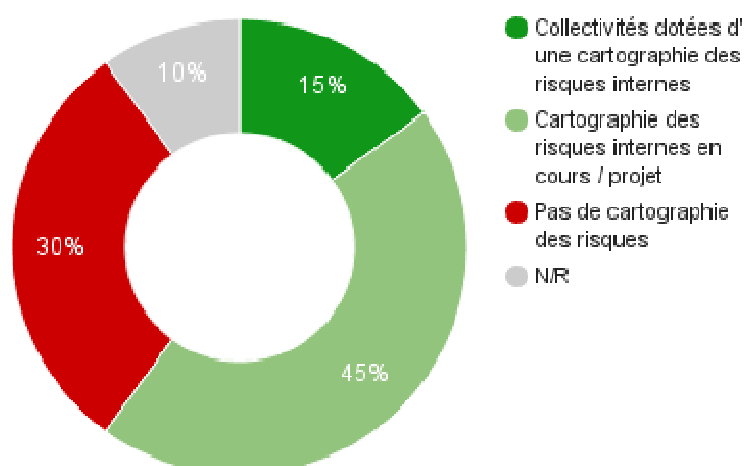
Si l'audit interne a vocation à passer en revue l'ensemble de l'organisation à laquelle il appartient, il existe des outils pour identifier les activités à évaluer en priorité à l'aune des risques qu'elles comportent.

Afin d'élaborer le plan d'audit annuel ou pluriannuel, l'organisation peut se doter d'une cartographie des risques. Cet outil lui permet d'avoir une vision d'ensemble des risques qui pèsent sur l'organisation et d'y associer les dispositifs de contrôle mis en place pour prévenir leur survenance ou en limiter l'impact. La démarche de cartographie est actuellement assez peu répandue au sein des collectivités territoriales : parmi les collectivités interrogées dans le cadre de cette étude, seules deux disposaient d'une cartographie des risques internes à jour. Il est tout de même à noter que 8 collectivités ont lancé la démarche et sont en cours d'élaboration de leur cartographie, tandis que 4 d'entre elles ont exprimé le projet d'en mettre une en place, ce qui témoigne de l'intérêt croissant des collectivités pour cet outil.

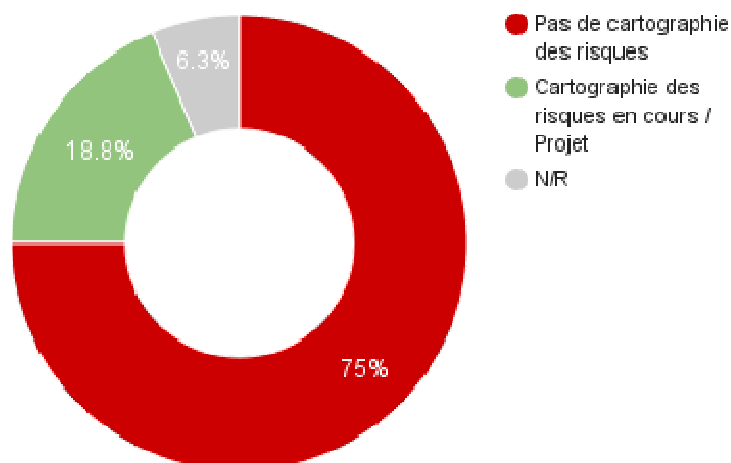
On observe également que cette démarche est plus fréquente pour les risques externes liés aux partenaires et satellites de la collectivité. En effet, 7 collectivités ont mis en place cet outil pour l'externe. Leurs cartographies se fondent souvent sur des critères financiers (montant des subventions versées) et politiques (présence d'un élu au CA) de manière à mesurer la prise de risque de la collectivité par rapport à ses engagements envers des tiers.

De plus, comme le montrent les graphiques ci-dessous, la démarche de cartographie est plus fréquente lorsque l'audit constitue l'activité principale du service. En effet, cette démarche étant exigeante en termes de temps et de ressources, elle est privilégiée par les structures pour qui elle constitue un outil de cadrage et sélection à mener en priorité.

Cartographie des risques internes dans les structures où l'audit est l'activité principale



Cartographie des risques internes dans les structures où l'audit est une activité secondaire



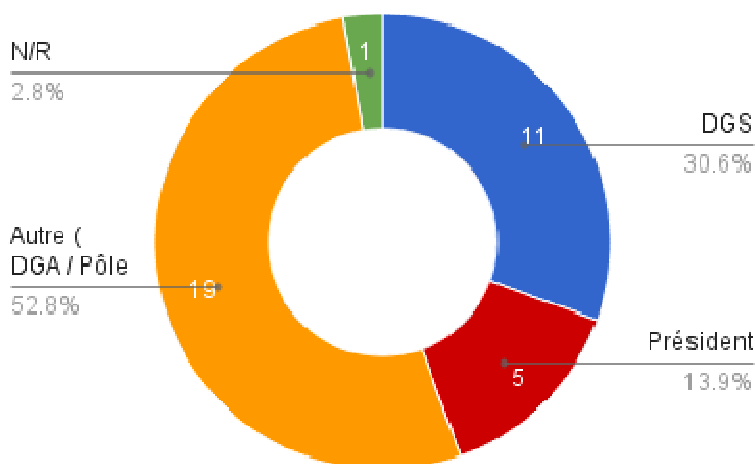
Néanmoins, il est à noter que même lorsque les collectivités n'ont pas recours à une cartographie des risques internes en tant que telle, elles disposent dans 50% des cas d'un plan d'audit qui se fonde sur une démarche de recensement des demandes en audit au sein de la collectivité, que ce soit celles de la Direction générale ou des directions adjointes. Ainsi, les collectivités passent régulièrement en revue les besoins et demandes en audit des différents services de leur administration.

Nous avons pu également relever que certaines collectivités s'appuient sur la synergie entre différentes missions pour identifier les dysfonctionnements au sein de la collectivité. Par exemple, certaines structures choisissent d'associer le contrôle de gestion et l'audit interne pour mettre en évidence la nécessité de suivre certains process, ou encore d'utiliser les tableaux de bord pour relever les écarts et dysfonctionnements qui nécessiteraient une intervention de l'audit. Dans ces cas, la cartographie des risques se révèle moins essentielle au fonctionnement de la fonction d'audit. Ainsi, même si la cartographie des risques internes n'est pas encore une démarche répandue, les collectivités mettent en place d'autres méthodes d'identification des risques et des domaines dysfonctionnels.

Le rattachement hiérarchique

L'audit interne a vocation à être rattaché au plus haut échelon hiérarchique de l'organisation de manière à être le plus indépendant possible, pour conserver un regard neutre. Théoriquement, dans le cadre d'une collectivité ce rattachement pourrait se faire soit au niveau de la Direction générale et du DGS, soit au niveau du Président de la collectivité. Or, nous pouvons voir que dans plus de 50% des cas le rattachement ne se fait ni à l'un ni à l'autre mais à un pôle ou une direction plus large.

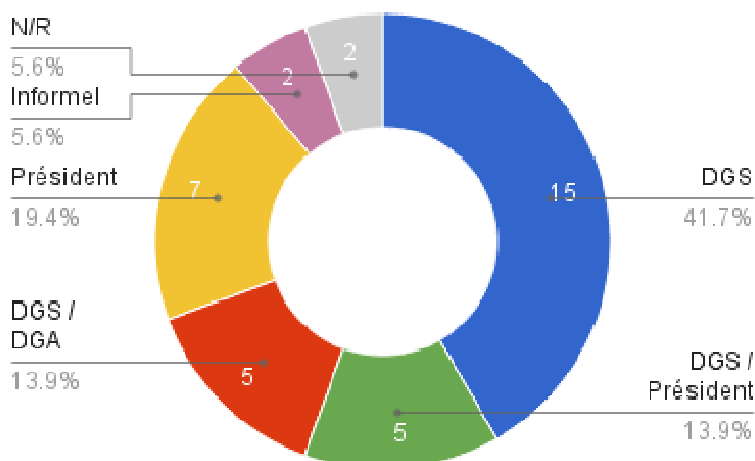
Rattachement hiérarchique



Généralement, la structure de rattachement est alors celle des ressources, des finances ou des moyens de la collectivité. Cela rejoint le constat général selon lequel les collectivités ne font pas de distinction formelle entre l'audit interne et les autres fonctions supports ; il s'agit surtout pour elles d'un outil supplémentaire de gestion des ressources.

Néanmoins, ce constat est à nuancer lorsqu'on s'intéresse à la question du commanditaire des missions. En effet, même si le rattachement ne se fait pas toujours au plus haut niveau, le commanditaire reste quasiment toujours le DGS, le Président ou les deux ensemble.

Commanditaires des missions

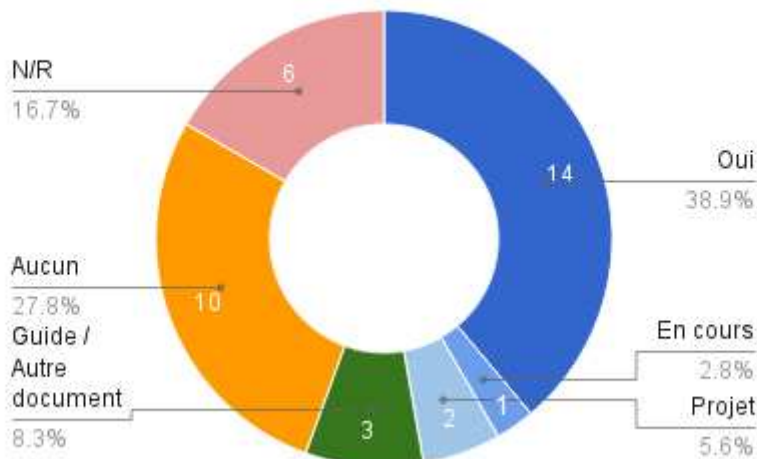


L'application des normes d'audit interne aux collectivités

Cette enquête permet de constater que les structures d'audit ont tendance à adapter les normes de l'audit interne à leur collectivité, notamment en matière de charte d'audit interne. Sur les 36 collectivités dotées d'une fonction d'audit, 14 déclarent avoir rédigé une charte qui leur permet à la fois de donner un cadre à leurs interventions et de communiquer auprès des autres services sur la philosophie de leur démarche.

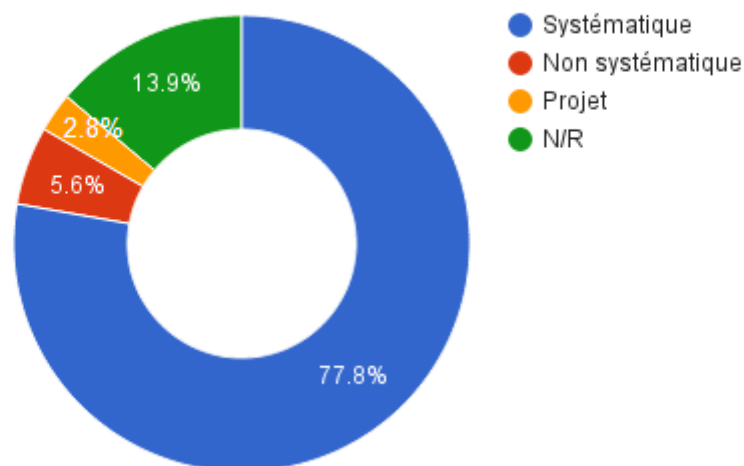
Dans certains cas, la charte n'est pas formalisée en tant que telle, mais les structures rédigent des documents ad hoc ou des guides pour chaque mission, ce qui leur permet de cadrer le périmètre de la mission et de rappeler l'objet de leur démarche aux audités.

Existence d'une charte d'audit



Outre la charte, un autre élément clé des normes d'audit interne est la transparence, qui se décline en plusieurs éléments. Tout d'abord la mission d'audit s'effectue sur place et sur pièces et toutes les affirmations doivent être vérifiables et factuelles. Ensuite, les normes d'audit exigent une transparence envers les audités sur la méthodologie utilisée, le cadre normatif de l'intervention et le calendrier de la mission. Enfin, les audités doivent pouvoir annoter et commenter le rapport provisoire rédigé par les auditeurs.

Existence d'une phase contradictoire



Sur cette question de la transparence, le questionnaire que nous avons soumis aux enquêtés a essentiellement cherché à déterminer la présence de la phase contradictoire. Cette étape est particulièrement importante dans la

mesure où elle permet aux audités d'entrer dans une relation de confiance avec les auditeurs, de prendre connaissance de leurs constats et de vérifier l'exactitude des propos rapportés par le rapport d'audit.

La grande majorité des structures interrogées respectent systématiquement cette phase, néanmoins certaines d'entre elles l'organisent au cas par cas. Dans ces structures, le commanditaire fait le choix d'autoriser ou non la phase contradictoire en fonction des thèmes abordés. Il s'agit de structures qui se situent, à notre sens, entre l'audit et l'inspection. S'il est important que la structure soit rattachée à un haut point de la hiérarchie pour assurer son indépendance, l'existence de la phase contradictoire est également primordiale, au risque d'apparaître comme une force coercitive de la Direction générale.

Ainsi, on observe que certaines structures d'audit sont parfois détournées de leur fonction très normée et tendent à devenir des outils uniquement au service de la Direction générale ou du Président de la Collectivité. Nous avons aussi rencontré des structures qui menaient auparavant des audits sans phase contradictoire et qui ont dû évoluer vers une organisation plus ouverte au dialogue avec les services audités pour être acceptées au sein de l'administration.

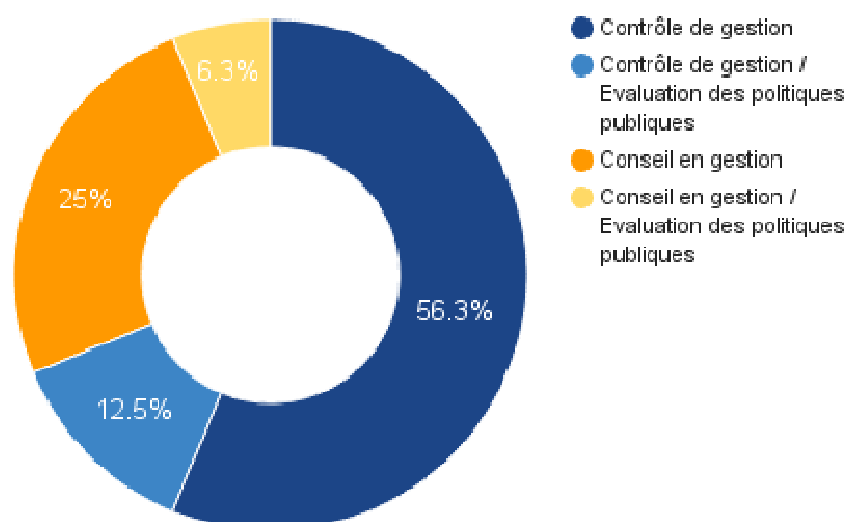
Ainsi, si la quasi totalité des structures faisant de l'audit respectent la phase de contradictoire, le rapport définitif ne suit pas toujours le même plan de diffusion : selon les collectivités, le plan de diffusion peut être très formalisé ou dépendre uniquement du commanditaire. De manière générale, on constate qu'il est plus difficile pour la structure d'audit et pour le service audité de mettre en place un plan d'actions et de faire évoluer le service si la diffusion du rapport est limitée.

En définitive, lorsque l'audit constitue l'activité principale, les normes sont globalement appliquées selon les règles de la discipline. Néanmoins, certaines collectivités adaptent ses modalités de fonctionnement à la réalité de leur situation.

PARTIE II : EMERGENCE DE L'AUDIT COMME FONCTION SUPPORT : LES LIMITES DE L'APPLICATION DES NORMES

Si l'audit interne est une discipline extrêmement normée, les entretiens menés dans le cadre de cette étude ont permis de mettre en évidence d'importants écarts à la norme dans le fonctionnement de certaines structures. A cet égard, il est intéressant de constater que de nombreuses entités se sont senties concernées par l'enquête et ont répondu à notre sollicitation alors même qu'elles n'exerçaient pas de fonction d'audit *stricto sensu*. Le graphique ci-dessous détaille les activités principales des structures interrogées dans lesquelles l'audit interne est une fonction secondaire.

Activité principale des structures dans lesquelles l'audit est une fonction secondaire



Des définitions imprécises

Ce constat permet de dégager une première caractéristique commune à un grand nombre des collectivités interrogées : bien souvent, la définition des différentes activités de contrôle et de maîtrise des risques – audit, contrôle de gestion, évaluation des politiques publiques, conseil... – est peu précise, ce qui entretient un certain flou sur la distinction entre chaque discipline. Même lorsque les définitions sont formalisées et rigoureuses, l'écart entre la théorie et la pratique est souvent significatif, et beaucoup de structures finissent par mêler missions d'audit, élaboration de tableaux de bord, aide à la décision ou encore analyse financière des partenaires de leur collectivité.

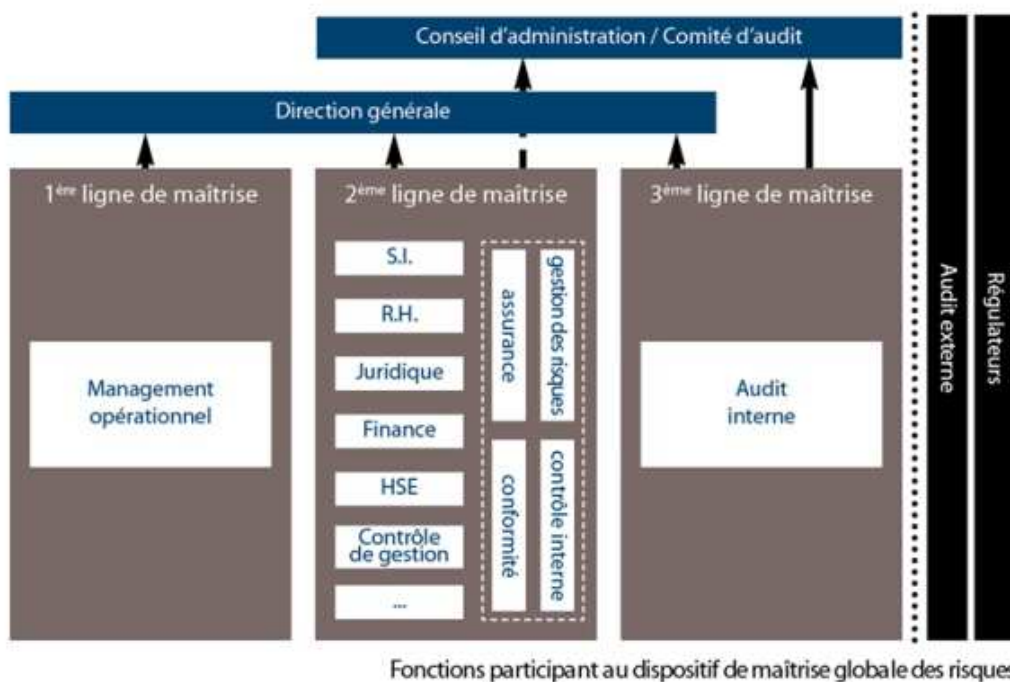
Quant aux structures qui font de l'audit au sens strict des normes internationales de l'IIA (Institute of Internal Auditors), beaucoup évitent d'intégrer le mot « audit » dans leur dénomination. En effet, le terme est décrié par de nombreux agents qui lui reprochent une connotation coercitive. Selon

eux, l'audit comporte, à l'instar de l'inspection, une dimension de surveillance des activités et de recherche de la fraude, ce qui est peu compatible avec leur volonté d'instaurer un climat de confiance avec les directions de leur collectivité. Cela explique pourquoi de nombreuses structures privilégient des dénominations plus neutres – mais aussi plus floues – telles que « conseil », « accompagnement », « pilotage » ou encore « modernisation »... Derrière ces appellations se cachent souvent des structures qui mènent ponctuellement des missions d'audit mais préfèrent mettre en avant leur démarche d'aide et de soutien aux directions et services audités – par opposition à une démarche de contrôle et d'enquête.

Une séparation approximative des lignes de maîtrise

Une autre caractéristique commune à un grand nombre de structures mêlant l'audit interne à d'autres activités est le manque de cloisonnement entre les trois lignes de maîtrise de leurs activités, c'est-à-dire le contrôle opérationnel permanent, le contrôle managérial ex post et le contrôle ponctuel effectué par une fonction spécialisée (généralement l'audit).

Modèle des trois lignes de maîtrise



Source : IFACI

Deux cas de figure se sont présentés au cours de cette étude : d'une part, des structures dotées dès leur création de la double casquette de contrôleur interne et d'auditeur interne ; d'autre part, des structures chargées avant tout de mener des missions d'audit mais qui finissent souvent par instaurer elles-mêmes le contrôle interne après avoir constaté l'insuffisance des dispositifs existants.

- **Structures à double casquette**

Les structures multifonctions se caractérisent par une absence de frontière formalisée entre les deuxième et troisième lignes de maîtrise. Cette imbrication entre contrôle de gestion et audit se manifeste à travers différents éléments.

Dans certaines structures, les agents sont à la fois contrôleurs de gestion et auditeurs, dans le but affiché de favoriser la complémentarité et la synergie entre ces deux fonctions. Certaines de ces entités affichent cette multiplicité de fonctions dans leur dénomination même : parmi les structures interrogées se trouvaient notamment plusieurs « Direction du Contrôle de Gestion, de l'Audit et de l'Evaluation des Politiques Publiques », une « Direction de l'Audit, du Contrôle interne et de la Gestion des Risques » ou encore un « Service Contrôle de Gestion, Audit, Evaluation ».²

D'autres structures mènent des missions d'audit alors même qu'elles ont été initialement créées pour remplir d'autres fonctions. Parmi les structures interrogées pour cette étude, c'est le cas notamment d'une « Direction du Contrôle Interne » et d'une « Direction de l'Evaluation des Politiques Publiques ». Elles se caractérisent par un périmètre d'intervention particulièrement large s'étendant de l'instauration du contrôle interne (élaboration de tableaux de bord, instauration d'indicateurs de performance...) à la réalisation de missions d'audit interne (audits organisationnels, audits de performance, évaluation de la politique des ressources humaines...).

Une autre structure interrogée a expliqué avoir inclus un manager des risques au sein de son comité d'audit et des risques afin de mêler les fonctions de gestion des risques (rattachée à la deuxième ligne de maîtrise, c'est-à-dire le contrôle managérial ex post) et d'audit (rattachée à la troisième ligne de maîtrise, c'est-à-dire le contrôle ponctuel spécifique).

Enfin, un dernier cas de figure est celui des Inspections générales des services, fonctions historiquement présentes dans de nombreuses administrations. Deux types d'inspections générales sont à distinguer : tout d'abord, les inspections au sens strict, c'est-à-dire celles mandatées par l'exécutif pour mener des enquêtes administratives dans une perspective de recherche de la fraude ou qui analysent le fonctionnement des services sans se soumettre aux exigences de transparence d'une mission d'audit classique. Ensuite, les inspections qui ont conservé leur dénomination historique, mais qui mènent à la fois des enquêtes administratives et des missions d'audit au sens des normes internationales, c'est-à-dire commandées par le Président ou le Directeur Général et qui respectent la phase contradictoire.

Sur les 10 Inspections générales interrogées durant cette étude, seules 2 ont conservé leur rôle traditionnel de recherche de la fraude. Globalement, on observe un relatif déclin de ce type d'inspections, qui tendent de plus en plus à être fusionnées voire remplacées par des structures d'audit. Ce mouvement

² Cf. Tableau des structures interrogées en annexe.

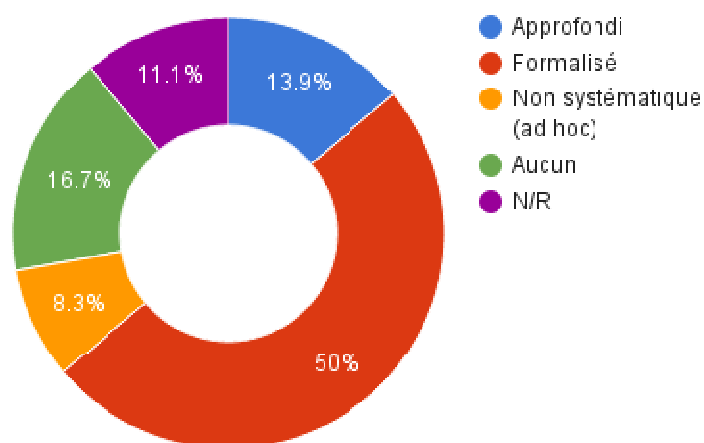
d'absorption des inspections par l'audit ne favorise pas leur visibilité et l'instauration d'un climat de confiance dans les administrations et tend à brouiller leur image auprès des directions, qui peinent à distinguer les deux fonctions.

En définitive, les agents de ces structures sont polyvalents et mènent des missions relevant de philosophies différentes, ce qui nuit à la lisibilité de l'audit interne au sein de leur administration.

- **Structures dédiées à l'audit mais dépassant leur périmètre d'intervention**

D'autres structures ont été créées spécifiquement pour remplir une fonction d'audit interne mais sont régulièrement amenées à dépasser le strict cadre de leurs missions pour s'ancrer de plus en plus dans une démarche tournée vers le conseil et l'aide à la décision. Le graphique ci-dessous détaille le niveau de suivi assuré par chaque structure d'audit. La distinction entre le niveau formalisé et approfondi dépend de la propension des structures à accompagner ou non les audités dans la rédaction des procédures.

Niveau de suivi



Plusieurs des collectivités interrogées expliquent avoir été créées à l'origine pour réaliser des missions d'audit, puis avoir vu s'ajouter à leurs attributions un volet consacré au conseil en organisation. D'autres collectivités sont allées plus loin encore et ont opté pour une réorganisation complète de leurs structures d'audit, axées désormais sur un véritable rôle d'accompagnateur des services. C'est le cas notamment d'une « Direction de l'Organisation, du Contrôle, de la Prospective et de l'Evaluation », devenue une « Direction de l'Organisation et de la Prospective » lors de la redéfinition de ses missions. Ce changement d'appellation s'est accompagné d'un changement de philosophie : d'une démarche de contrôle, cette structure a basculé vers de véritables missions de conseil et se positionne désormais davantage sur la co-

construction avec les services, dans une démarche collaborative fondée sur un dialogue permanent.

D'autres collectivités ont conservé leur double casquette de contrôleur et d'auditeur mais ont pris le parti de nommer leurs missions d'audit par les termes d' « études » et de « projets ». Ce choix n'est pas seulement sémantique, il a de véritables implications en termes de compréhension de leur démarche par les directions et services de la collectivité. En effet, là où l'audit tend à provoquer la méfiance des services – qui le confondent souvent avec l'inspection, le terme d' « étude » favorise l'instauration d'un climat de confiance avec les audités, qui sont plus enclins à collaborer avec les auditeurs.

Le plus souvent, les collectivités qui font ce choix sont également celles qui tendent à dépasser le strict périmètre de l'audit pour accompagner les services dans la mise en œuvre effective des recommandations qui leur ont été faites. Dans ce cas de figure, lorsqu'ils constatent un manque de formalisation et de sécurisation des procédures, les auditeurs ne se limitent pas aux préconisations mais prennent l'initiative de proposer de nouvelles procédures, voire d'accompagner les audités dans leur rédaction. Les entretiens réalisés lors de cette enquête montrent que ces auditeurs ont conscience d'aller au-delà de leur mission première, mais ils expliquent cette démarche par la priorité qu'ils accordent aux résultats effectifs de l'audit. Ils souhaitent que les services s'approprient pleinement leurs conclusions et que leurs préconisations soient suivies d'actions concrètes, quitte à se retrouver en position de juge et partie.

Conclusion

Certes, cette démarche peu académique déroge à la règle de séparation entre la formulation et la mise en œuvre des recommandations. Mais elle s'explique par la nécessité de s'adapter au cas particulier des collectivités territoriales : dans un contexte où la culture du contrôle est très faiblement développée, voire inexistante, les auditeurs constatent fréquemment l'insuffisance des dispositifs de contrôle interne. Ils ont alors deux alternatives : soit ils choisissent de respecter scrupuleusement les règles de l'audit et se limitent aux préconisations – avec le risque d'en rester à de « bonnes intentions » rarement suivies d'effet ; soit ils prennent l'initiative d'accompagner les audités dans la mise en œuvre de leurs recommandations – avec le risque de contrevenir à leur devoir d'impartialité.

Dans tous les cas, les auditeurs se heurtent à l'obstacle de l'absence de culture du contrôle et de maîtrise des risques. Tout l'enjeu pour eux est de parvenir à favoriser le développement de cette culture sans outrepasser leur rôle d'auditeur. Les entretiens l'ont montré : face à ce dilemme, chaque collectivité adopte une solution différente, chacune présentant son lot d'avantages et d'inconvénients.

Dans cette partie, l'analyse des écarts à la norme qu'opèrent certaines structures a permis de montrer quelles stratégies elles adoptent pour contourner le risque d'inertie que comporte la limitation aux simples

recommandations. Si ces écarts permettent d'atténuer cette inertie et de favoriser la mise en œuvre concrète des préconisations, elles présentent également l'inconvénient de brouiller les frontières entre les différentes disciplines (audit, contrôle de gestion, évaluation, conseil...). Ce manque de lisibilité des missions et du périmètre d'intervention des auditeurs complique la compréhension de leur démarche par les directions et services et nuit à leurs efforts pour développer un climat de confiance et de collaboration entre auditeurs et audités.

La dernière section de cette étude s'intéressera aux éléments essentiels à une fonction d'audit efficace. Il s'agira de comprendre quels sont les facteurs qui lui permettent de devenir un outil véritablement performant pour permettre aux collectivités de mieux maîtriser leurs risques.

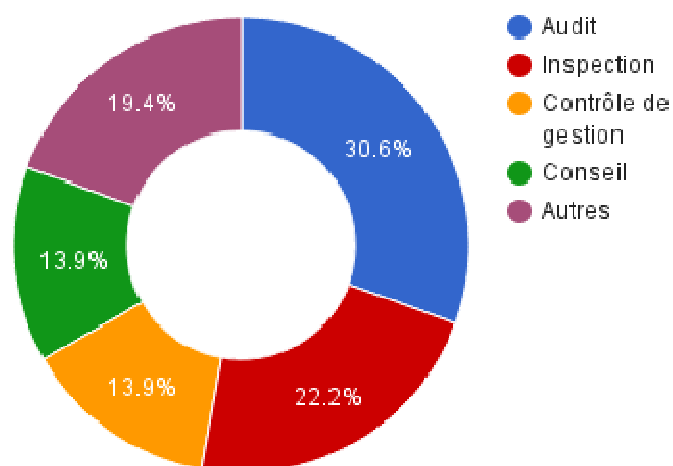
PARTIE III : FACTEURS DE LEGITIMATION DE L'AUDIT

Les observations et commentaires recueillis au cours de cette enquête nous ont permis d'identifier un certains nombre de problèmes rencontrés par les collectivités lors de la mise en place des structures d'audit ainsi que les solutions qui ont pu émerger.

La perception de l'audit par les autres services de la collectivité

Comme cela a été expliqué dans la partie précédente, il y a peu de culture du contrôle au sein des collectivités territoriales. L'audit est encore largement une démarche nouvelle, comme en témoigne la jeunesse des structures interrogées. Les enquêtés ont relevé une certaine méfiance, voire réticence des services audités. Bien sûr, l'accueil est variable et dépend de la direction considérée, certaines étant plus sensibles que d'autres à cette démarche. On remarque également qu'à peine la moitié des structures mentionnent les termes d'audit ou d'inspection dans leur intitulé.

Dénominations des structures d'audit



Le plus souvent, la réticence des services se traduit par un mauvais déroulement des missions ou un manque de résultats suite à l'intervention de l'audit, avec un plan d'actions non rédigé ou non mis en œuvre. De plus, comme de nombreuses structures ne sont pas en charge du suivi des missions, elles manquent de visibilité sur les améliorations qui en résultent. Les effets d'une mission d'audit ne sont pas de la responsabilité de la structure d'audit, celle-ci a surtout pour fonction de faire une mise à plat, d'informer le commanditaire et les services de ses constats et de suivre le plan d'actions.

En théorie, ce plan d'actions est réalisé par les services audités qui ont pu s'approprier les conclusions au cours de la phase contradictoire. Néanmoins, les structures interrogées constatent que les services n'ont pas toujours les moyens ou le temps de repenser leurs organisations ou de formaliser les procédures de contrôle interne propre à leur métier.

Ainsi, les missions se concrétisent difficilement en changements tangibles et les structures d'audit manquent de moyens pour assurer ce suivi et avoir une visibilité sur les changements entrepris. Finalement, il s'agit d'une discipline vue comme coercitive et qui, par conséquent, n'est pas toujours bien acceptée par le reste de la collectivité. Face à ce constat, les structures interrogées ont trouvé un certain nombre de solutions.

- ***Ancienneté des auditeurs dans la collectivité***

On constate en premier lieu que même s'il s'agit d'une fonction issue du privé introduite dans l'administration, beaucoup d'auditeurs sont issus du secteur public et ont une certaine ancienneté au sein de la collectivité dans laquelle ils travaillent. Cela leur permet d'être connus des autres services, d'être en mesure d'en comprendre le fonctionnement et de pouvoir décoder les jeux d'acteurs entre les différents agents. Les personnes issues du privé ont quant à elles une plus longue expérience en audit et ont été formées à la méthodologie et aux normes de la discipline. Ainsi, dans la grande majorité des cas, les équipes d'auditeurs rassemblent des personnes issues des deux secteurs.

- ***Ancienneté de la structure***

On observe également que plus les structures sont anciennes, plus elles ont de légitimité. Celle-ci se construit, d'après les interrogés, sur la qualité des rapports, la pertinence des constats, le professionnalisme des auditeurs, le respect des normes de transparence et de contradictoire et le maintien d'un dialogue avec les services tout au long de la mission.

- ***Communication et pédagogie***

De nombreux agents interrogés ont mis l'accent sur la pédagogie nécessaire pour se positionner par rapport aux autres services et pour expliciter la démarche engagée. Cela passe notamment par une réunion de lancement en début de mission auprès des audités, la présentation de la charte d'audit lorsqu'elle existe, la co-rédaction du cadrage de la mission – notamment en termes de calendrier – de manière à prendre en compte le mode de fonctionnement propre du service. Cela peut également se traduire par la mise en place d'un procédé contradictoire en continu. Les allers-retours entre audités et auditeurs permettent de créer une relation de confiance et de faire en sorte que les audités s'approprient les constats réalisés de manière à faire émerger les solutions du service lui-même et non de les imposer de l'extérieur.

- ***Résultats concrets et rapides***

Les services sont plus ouverts aux démarches d'audit lorsque celles-ci ont montré qu'elles apportaient des résultats concrets et tangibles pour les services audités. En effet, la remise à plat du fonctionnement d'un service peut

lui permettre de prendre du recul sur son propre fonctionnement et de trouver des solutions à des problèmes récurrents. L'audit permet d'apporter une véritable valeur ajoutée aux services et directions en leur apportant une vision extérieure et en leur donnant accès à des compétences complémentaires à celles de leur cœur de métier.

- ***Réseau interne de contrôleurs dans les services et dialogue de gestion***

Certains auditeurs, notamment lorsqu'ils travaillent seuls, se reposent sur un réseau interne de contrôleurs. Il s'agit de « contrôleurs internes » propres à chaque service qui en plus de leurs missions premières sont les référents de leur service en matière de contrôle interne et de procédures.

- ***Allier conseil et contrôle au sein du même service***

Comme nous l'avons vu précédemment, de nombreux services interrogés allient le conseil en gestion et le contrôle (audit interne ou contrôle de gestion). De cette manière, les services qui cherchent à améliorer leur fonctionnement ou qui font face à des difficultés en termes de réorganisation ou de changement de réglementation peuvent faire appel au service conseil en gestion ou pilotage qui peut les accompagner dans le diagnostic et la mise en œuvre des solutions. Ce sont ces mêmes services qui réalisent également des missions d'audit pour le compte de la Direction générale.

Il peut également s'agir de services qui, au terme d'une mission d'audit, mettent en place un suivi approfondi des solutions préconisées. Il s'agit de co-rédiger le plan d'action, d'accompagner les services dans les changements à mener et de piloter, au sein même du service, la mise en œuvre des préconisations pour s'assurer que le changement est effectif.

Ce mélange des genres soulève le problème d'un service « juge et partie » qui conseille puis contrôle les recommandations qu'il a lui-même émises. Néanmoins, la combinaison des deux volets est assez commune dans les collectivités interrogées et permet à la fois de mettre à disposition des services des compétences qu'ils n'ont pas en interne et de les impliquer pleinement dans leur amélioration. Ainsi s'opère une responsabilisation des services, qui mettent en œuvre eux-mêmes des dispositifs de contrôle interne dans leurs activités.

L'importance du portage des structures d'audit

- ***Un portage essentiel***

Au cours de nos entretiens, nous avons pu constater que la bonne application des normes et le bon fonctionnement de l'audit dépendent en

grande partie du portage dont dispose la structure auprès de la Direction générale et/ou des élus de la collectivité.

En effet, comme toute démarche nouvelle, l'audit ne peut que difficilement exister et s'imposer si le projet n'est pas soutenu par la Direction générale ou les élus. Ceci est d'autant plus vrai pour l'audit que cette fonction a pour but de faire évoluer la culture de la collectivité dans son ensemble. Si les échelons les plus élevés de l'organisation ne voient pas d'intérêt à la mise en œuvre d'une évaluation du contrôle interne, la démarche ne pourra simplement pas être mise en place au sein de la collectivité.

De plus l'audit, pour être efficace, nécessite une grande indépendance vis-à-vis des structures qu'il évalue. Dans cette optique, le rattachement auprès de la Direction générale ou du Cabinet semble préférable, dans la mesure où il offre aux auditeurs un positionnement particulier qui reflète leur rôle au sein de la collectivité. Ainsi, un fort portage administratif et/ou politique permet de limiter les échelons hiérarchiques entre les auditeurs et le commanditaire et de séparer la structure des autres directions.

- ***Des biais à éviter***

Néanmoins, il faut éviter que la mission devienne une inspection ignorant certains codes et normes de l'audit interne. Même si le but de l'audit est d'offrir à la Direction générale une vue globale des risques liés aux activités et d'identifier les dysfonctionnements existants, cela ne doit pas se faire au détriment du respect des normes du contradictoire et de la transparence.

De plus, bien qu'un rattachement à l'exécutif permette à la structure d'audit d'être clairement séparée du reste de l'administration, le recours à la structure et son existence mêmes restent soumis aux aléas des élections.

CONCLUSION

La problématique de l'audit dans les collectivités territoriales est extrêmement vaste et toute la difficulté de cette étude a consisté à circonscrire le périmètre de recherche.

Fallait-il se limiter aux quelques structures dédiées exclusivement à l'audit, qui respectaient scrupuleusement les normes internationales de la discipline et n'excédaient jamais les limites de leur statut d'auditeurs ? Ou était-il plus pertinent d'étudier également les structures aux missions plus étendues, souvent plus flexibles en termes de respect des normes et plus enclines à excéder leur périmètre d'intervention pour accompagner les audités dans la mise en œuvre de leurs recommandations ?

Afin de dresser un état des lieux le plus fidèle possible des fonctions d'audit dans les collectivités territoriales, nous avons fait le choix d'une acception large de l'audit, tout en distinguant strictement les structures réalisant des missions d'audit « dans les règles de l'art » (abordées en partie I) et les écarts à la norme dans le travail des autres entités (abordées en partie II). La partie III s'est attachée à recenser et analyser les éléments essentiels à une fonction d'audit efficace et à comprendre quels facteurs lui permettaient de devenir un outil véritablement performant pour permettre aux collectivités de mieux maîtriser leurs risques.

En définitive, l'évolution des fonctions d'audit dans les collectivités territoriales s'inscrit dans le contexte plus large de modernisation du service public, avec l'exigence de satisfaire pleinement l'intérêt général dans une conjoncture budgétaire de plus en plus restreinte. Les collectivités territoriales sont particulièrement affectées par cette pression croissante et voient de plus en plus s'affirmer la nécessité de responsabiliser leurs administrations et de sécuriser leurs processus.

Dans cette perspective, l'audit est à la fois porteur de et porté par ce mouvement de responsabilisation. En effet, la sensibilité grandissante des collectivités aux enjeux d'efficience d'organisation et de qualité du service rendu favorise incontestablement la montée des structures d'audit. En contrepartie, l'audit permet aux collectivités d'analyser leurs activités en termes de risques et de procédures et de prendre du recul vis-à-vis de leur fonctionnement.

Désormais, la considération d'efficacité et le développement de la transversalité des processus semblent incontournables dans le secteur public afin d'optimiser l'utilisation des ressources. Dans cette perspective, l'audit se positionne comme un outil destiné à mesurer le degré d'efficience de l'organisation au regard des objectifs et des risques identifiés.

Cette étude l'a montré : si l'audit gagne en légitimité et conquiert de plus en plus de collectivités, chacune adopte une approche différente de la problématique des risques. Certaines choisissent de respecter scrupuleusement les normes de la discipline, d'autres optent pour une démarche plus flexible, mais globalement les facteurs essentiels à un audit performant restent le portage administratif et / ou politique de la démarche ainsi que le travail de pédagogie mené auprès des autres services pour instiller une culture du contrôle interne.

Annexe 1 : Rappel de ce que sont l'audit interne, le management des risques, le contrôle interne, l'évaluation des politiques publiques, le contrôle de gestion, l'inspection, les systèmes de gestion de la qualité ou le conseil en organisation, à partir de définitions communément admises.

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Le rôle de l'audit interne est d'aider l'organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance (IFACI).

Le management des risques est un processus conduit par la direction générale d'une organisation afin de comprendre et de traiter les incertitudes (c'est-à-dire les risques et les opportunités) susceptibles d'affecter la capacité de l'organisation à atteindre ses objectifs. Il identifie les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation en fonction de l'appétence de l'organisation pour le risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation. **La cartographie des risques** est un exercice de recensement, d'évaluation et de hiérarchisation des risques les plus importants conduit par la gouvernance d'une organisation.

Le contrôle interne est un dispositif de l'organisation, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de l'organisation qui :

- contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité et à la réalisation de ses opérations, et à l'utilisation efficiente de ses ressources,
- doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs.

Le COSO 2013 (référentiel intégré de contrôle interne) souligne que des systèmes de contrôle interne efficaces et efficaces visent la maîtrise des risques en les ramenant à des niveaux acceptables ; ils permettent une prise de décision éclairée et une bonne gouvernance.

La mise en œuvre du contrôle interne a donc ainsi pour objectif de donner une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité.

- les objectifs liés aux opérations : ils concernent l'efficacité et l'efficience des opérations. Il s'agit notamment des objectifs de performance opérationnelle et financière, ainsi que de sauvegarde des actifs ;
- les objectifs liés au reporting : ils concernent le reporting interne et externe, financier et extra-financier. Ils peuvent viser la fiabilité, le respect des délais, la transparence ou d'autres exigences des régulateurs, des organismes de normalisation reconnus ou des instructions internes ;
- les objectifs liés à la conformité : ils concernent le respect des lois et règlements applicables à l'entité.

Une autre définition, assez proche, est donnée au niveau de l'Etat : Le contrôle interne déployé dans les ministères a pour objectif d'assurer la maîtrise des risques liés à la gestion des politiques publiques qu'ils ont en charge. Il s'entend comme l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents ... qui visent à maîtriser les risques liés à la réalisation des objectifs de chaque ministère. Il se décline pour toutes les activités, y compris celles relatives à la gestion budgétaire et comptable.

L'évaluation d'une politique publique consiste à comparer ses résultats aux moyens qu'elle met en œuvre, qu'ils soient juridiques, administratifs ou financiers, et aux objectifs initialement fixés. Elle se distingue du contrôle de gestion et du travail d'inspection en ce qu'elle doit aboutir à un jugement partagé sur l'impact et l'efficacité de cette politique et non à la simple vérification du respect de normes administratives ou techniques.

Toutes les définitions de l'évaluation – qui peut être prospective, parallèle à l'action ou rétrospective – convergent autour du triptyque « Objectifs, moyens, résultats ». Ainsi, l'évaluation permet d'apprécier si une politique publique est :

- Efficente (*rapport entre les moyens mis en œuvre et les résultats de l'action publique*)
- Efficace (*résultats obtenus au regard des objectifs*)
- Cohérente (*adéquation entre les objectifs assignés à une politique et les moyens qui lui sont alloués*)
- Pertinente (*adéquation entre les objectifs explicites d'une politique et les besoins ou les problèmes qu'elle est supposée résoudre*).

Le contrôle de gestion est un système de pilotage mis en œuvre par un responsable dans son champ d'attribution en vue d'améliorer le rapport entre les moyens engagés -y compris les ressources humaines- et soit l'activité développée, soit les résultats obtenus dans le cadre déterminé par une démarche stratégique préalable ayant fixé des orientations. Son objectif est de permettre d'assurer, tout à la fois, le pilotage des services sur la base d'objectifs et d'engagements de service et la connaissance des coûts, des activités et des résultats.

Dans une note de l'IGF, le contrôle de gestion « interne » est défini comme un processus de pilotage par lequel le responsable d'un service gestionnaire se met à même d'atteindre ses objectifs, en préparant, puis en suivant et en analysant, à la fois en temps réel et a posteriori, les réalisations de son service et de ceux qui lui sont rattachés, pour anticiper, expliquer, et réduire les écarts entre ses performances réelles et ses prévisions. Dans ce cas, le contrôle de gestion relève d'abord du responsable du service, qui peut être assisté en pratique d'un professionnel (le contrôleur de gestion) placé auprès de lui.

Le contrôle de gestion « externe » correspond le plus souvent au suivi et au contrôle des satellites de la collectivité.

En pratique, le contrôle de gestion correspond fréquemment à une démarche « tableaux de bord » établis par centre de responsabilité, dont la production est de plus en plus souvent automatisée, contenant des indicateurs relatifs à la consommation de ressources (humaines, budgétaires), à l'activité des services, et à la performance des actions réalisées (indicateurs d'impact, de résultat, reporting, dialogue de gestion, etc).

L'inspection est un terme qui recouvre deux réalités différentes et la polysémie mérite clarification.

La notion d'inspection est généralement confondue avec celle d' « Inspection générale » ou « Inspection générale des services », qui signifie l'entité organique par laquelle les collectivités territoriales, inspirées de la pratique et de la terminologie des administrations de l'État, désignent la direction ou la direction générale qui regroupe, la mission d'enquête proprement dite, mais également d'autres modes d'intervention : l'audit, le contrôle, l'étude, l'évaluation de politiques publiques.

Le terme d'inspection est également fréquemment utilisé pour désigner le volet enquête et l'aspect disciplinaire des missions, celles qui ont pour objet de contrôler la conformité des pratiques des personnels à la réglementation et aux règles de bonne gestion en vigueur dans le cadre de leur activité. Il vise les investigations, dénommées également « enquêtes administratives » ou « enquêtes disciplinaires », sur des opérations ou des personnes :

- Soit dans le cadre d'un plan annuel de contrôle (des régies d'avances et de recettes par exemple),
- Soit à la suite du signalement d'un dysfonctionnement, d'un incident ou d'un événement significatif, ou encore d'une suspicion de fraude, éventuellement relevée au cours d'un audit interne.

L'inspection se distingue pourtant de l'audit interne :

- Dans ses modalités de déclenchement : même dans le cas où elle est réalisée dans le cadre d'un plan de contrôle, pour des raisons d'efficacité, elle est déclenchée rapidement et discrètement,
- Dans son objet : elle porte sur des opérations ou sur des personnes, même si elle aborde les processus et les résultats concernés,
- Dans son objectif : elle tend à mettre à jour des irrégularités, des fraudes, alors que l'audit poursuit un objectif d'amélioration et de performance,
- Dans ses conséquences : elle peut déboucher sur l'engagement de procédures disciplinaires ou sur des alertes auprès d'autorités extérieures compétentes, le plus souvent un signalement au procureur de la République, alors que l'audit émet des recommandations et en vérifie le suivi,
- Dans sa méthode : elle fait appel à l'enquête, l'investigation, l'audition et au recueil de témoignage, moins aux normes internationales d'audit interne, même si elle en respecte les grands principes déontologiques (notamment l'indépendance et l'objectivité).

Les systèmes de management de la qualité, dont les exigences sont reprises au travers de normes internationales (ISO 9001, 14001 etc...) portent sur les dimensions de conformité et de satisfaction des usagers pour une activité de l'organisation.

Le management de la qualité inclut généralement l'établissement d'une politique qualité et d'objectifs qualité, la planification de la qualité, la maîtrise de la qualité, l'assurance de la qualité et l'amélioration de la qualité (*ISO 9001 version septembre 2015*)

Le conseil en organisation, souvent présent dans les collectivités, s'attache à résoudre des problématiques ponctuelles identifiées, à accompagner les projets de transformation, à optimiser et à fluidifier le fonctionnement, enfin parfois à promouvoir l'innovation. Cette fonction s'intéresse notamment, à l'instar d'autres fonctions, aux méthodes de travail. Le plus généralement, des diagnostics organisationnels sont réalisés en amont de la définition d'un plan de progrès.

Toutes ces fonctions ont un point commun : elles aident l'organisation à atteindre ses objectifs. Elles interagissent entre elles bien souvent. Elles ont chacune leur finalité, leur spécificité, leur déontologie, leur modes opératoires, et leur positionnement dans les 3 lignes de maîtrise des risques (*cf. schéma des 3 lignes de maîtrise, page 19*).

Annexe 2 : Questionnaire soumis aux enquêtés

Quelle est la dénomination exacte de votre direction ?
Combien d'agents compte ce service ?

A qui êtes-vous rattaché : DGS, exécutif, autre ?

Quelles sont vos attributions et vos missions ?

Avez-vous une entité propre à l'audit interne ou faites-vous partie d'une direction plus large (contrôle interne, contrôle de gestion, évaluation des politiques publiques, autre...) ?

Y a-t-il des agents qui font uniquement de l'audit interne ? Quel parcours ont-ils suivi (issus du privé ? du public ?) ?

Depuis combien de temps existez-vous ?

Qui a été à l'origine de la création du service ?

Y a-t-il un comité d'audit ?

- Si oui, de qui est-il composé ?
- Si non, qui vous confie vos missions (DGS, exécutif, autres directions...) ?

Avez-vous une cartographie des risques ? Qui l'a réalisée ?

Avez-vous une charte d'audit interne ? Avez-vous un plan d'audit ?

Vos missions :

- Qui rédige les lettres de mission ?
- Lorsque vous constatez un déficit de contrôle interne, rédigez-vous les procédures à la place des services ?
- Votre rapport final comporte-t-il le plan d'actions élaboré par le service audité ?
- Êtes-vous également chargés du suivi des missions ?
- Sur quels sujets ont porté vos 5 dernières missions ?
- Quelle valeur ajoutée avez-vous apporté aux services audités (exemples de résultats, de mise en place de nouvelles procédures...)

A qui présentez-vous vos rapports (comité d'audit, commanditaires, audités...) ?

La certification :

- Les auditeurs sont-ils certifiés ?
- Le service d'audit est-il certifié ?

Faites-vous partie d'un réseau d'auditeurs / contrôleurs / évaluateurs ... ?

Annexe 3 : Panel de l'étude

Type de collectivité	Nom	Nom du service	Contact
Régions	Aquitaine	Inspection Générale des Services	Béatrice CHASSAING
	Basse-Normandie	Mission Evaluation des Politiques Publiques	Jonathan ROCHER
	Bourgogne	Affaires Financières	Pas d'interlocuteur identifié
	Bretagne	Direction de l'Audit	Bruno BORODINE
	Centre	Direction Pilotage, Etudes et Stratégies	Marie-Laure FORT
	Corse	Délégation Générale à la Coordination, à l'Evaluation et aux Méthodes	Dominique PIANELLI
	Franche-Comté	Contrôle de Gestion	Clément DORNIER
	Île-de-France	Inspection Générale de la Région Île-de-France (IGRIF)	Xavier PEYRONNET
	Languedoc-Roussillon	Direction du Contrôle de Gestion	Bruno STAVY
	Lorraine	Pôle Audit, Contrôle et Qualité	Vincent LE PERSON
	Nord Pas de Calais	Inspection Générale des Services	Franck MASSIN
	Provence Alpes Côte-d'Azur	Inspection Générale des Services	Catherine GAY
	Rhône-Alpes	Inspection Générale des Services	Pas d'interlocuteur identifié
	Départements	Ain (01)	Direction des Finances et du Contrôle de Gestion
Aisne (02)		Direction des Affaires Administratives et Financières	Hervé DOISY
Allier (03)		Mission Agent Chargée de la Fonction Inspection en Santé et Sécurité	Gisèle INGLES
Alpes-de-Haute-Provence (04)		Service Contrôle de Gestion	Marie-Pierre MAS
Hautes-Alpes (05)		Evaluation des Politiques Publiques	Céline LEINER
Ardèche (07)		Service Contrôle et Conseil en gestion	Ludovic DUMAS
Ardennes (08)		Conseil et Evaluation	Kadir MAIZI
Aube (10)		Mission Audit	Mathieu GRUSON
Aude (11)		Cellule du Pilotage	Cathy CAMBOULIVES
Calvados (14)		Pôle Evaluation et Appui aux Services	Cédric MAUDUIT, Nathalie PAYEN
Charente (16)		Service Contrôle de Gestion Audit Evaluation	Frédéric BESSON
Charente-Maritime (17)		Direction des Finances, de l'Evaluation et du Contrôle de gestion (Volet Organisation, Conseil, Evaluation)	Marie-Annick MAZELIER
Côte-d'Or (21)		Contrôle de Gestion	Elise PETITPIERRE
Côtes d'Armor (22)		Inspection Générale des Services	Benoît CADORET

Doubs (25)	Service Qualité	Vincent GAGELIN
Finistère (29)	Mission d'Appui à la Mise en Œuvre du Projet Stratégique	Patrick MOREAU
Gard (30)	Mission Evaluation Organisation Pilotage	Laure-Agnès SUITA
Gironde (33)	Direction de la Qualité de Gestion	Channez KRIM
Ille-et-Vilaine (35)	Service Evaluation et Prospective	Annie-France PAVIOT
Indre (36)	/	Pas d'interlocuteur identifié
Indre-et-Loire (37)	Mission Management Qualité	Alexandra SCHNUBEL
Isère (38)	/	Pas d'interlocuteur identifié
Jura (39)	Contrôle de Gestion	Yohan NOZIERE
Landes (40)	/	Pas d'interlocuteur identifié
Loir-et-Cher (41)	Mission Stratégie et Pilotage dont "Pilotage Conseil de Gestion Evaluation"	Pas d'interlocuteur identifié
Loire (42)	Direction de l'Evaluation des Politiques Publiques	Aurélia DE PORTZAMPARC
Loire- Atlantique (44)	Service Evaluation et Contrôle de Gestion	Dominique HARDOUIN
Lot (46)	Service Qualité et Conseil de Gestion	Sonia FRANCO
Lozère (48)	Chargé de Contrôle de Gestion	Denis LANDRIVON
Maine-et-Loire (49)	Direction des Finances, des Affaires Juridiques et de l'Evaluation	Hélène SECHET
Manche (50)	Audit Interne	Catherine LIOTTIER
Haute-Marne (52)	Mission Conseil de Gestion	Julie VOILQUIN
Mayenne (53)	Direction du Contrôle Interne et de la Coordination	Marie-Charlotte MENARD
Meurthe-et- Moselle (54)	Direction Finances Affaires Juridiques Evaluation / Mission Contrôle de Gestion, Observatoire, Evaluation	Catherine COULIN
Meuse (55)	Mission Contrôle, Conseil et Expertise	Julien VIDAL
Morbihan (56)	Contrôle de Gestion et Evaluation des Politiques Publiques	Franck VILLOT
Moselle (57)	Mission d'Appui au Pilotage et à l'Innovation	Sophie SCHWARZ- KOEHLER
Nord (59)	Inspection Générale des Services	Jean-Jacques ARFAUX
Orne (61)	Contrôle de Gestion et d'Objectifs	Olivier FREEL
Pas-de-Calais (62)	Inspection Générale des Services	Hervé SADOUL
Puy-de-Dôme (63)	Pôle Performance Publique (Secrétariat Général)	Virginie CHAPUT
Pyrénées- Orientales (66)	Direction du Conseil de Gestion et de l'Evaluation	Alain PORTEILS
Bas-Rhin (67)	Mission Appui au Pilotage et Inspection	Sylvie LAMORLETTE
Haut-Rhin (68)	Mission Qualité	Yolande SCHNEIDER

	Rhône (69)	Direction de l'Audit et de l'Evaluation	Agnès BACHELOT-JOURNET
	Sarthe (72)	Mission Prospective, Evaluation et Contrôle	Stéphane DELAITE
	Savoie (73)	Service Expertise Financières et Contrôle Externe	Laurent PERRIER
	Paris (75)	Inspection Générale de la Ville de Paris	Hélène MATHIEU
	Seine-Maritime (76)	Direction du Contrôle de Gestion, Audit et Evaluation des Politiques Publiques	Sylvie MONSINJON
	Seine-et-Marne (77)	Direction du Contrôle de Gestion, de l'Audit et de l'Evaluation des PP	Joannes BOUILLAGUET, Thomas BINOIS
	Yvelines (78)	Direction des Finances	Pas d'interlocuteur identifié
	Tarn (81)	Service d'Appui au Pilotage et à l'Evaluation des Politiques Publiques	Marthe PICHOFF
	Var (83)	Inspection Générale des Services	Stéphane GARRIGUE
	Vaucluse (84)	Contrôle de Gestion	Mireille NIEBORAK-MULLER
	Vienne (86)	Mission Modernisation, Evaluation et Coordination	Karine RAT
	Vosges (88)	Direction de l'Organisation et de la Prospective	Alexis FOMBARON
	Territoire-de-Belfort (90)	Mission d'Appui et de Pilotage	Sylvie SALVADOR
	Hauts-de-Seine (92)	Direction de l'Audit, du Contrôle et de l'Evaluation des Politiques	Sophie GOLDSTEIN
	Seine-Saint-Denis (93)	Direction de l'Audit, du Contrôle interne et de la Gestion des Risques	Yannis WENDLING
	Val-de-Marne (94)	Direction de l'Evaluation, des Méthodes et de l'Organisation	Alexandra MORITZ
	Corse-du-Sud (2A)	Direction des Finances	Pas d'interlocuteur identifié
	Haute-Corse (2B)	Bureau Evaluation Organisation et Méthodes	Serge SABIANI
Métropoles / Villes (fusionnées)	Brest Métropole	Direction du Conseil et de l'Appui au Pilotage de Gestion	Pierre CATEL
	Bordeaux Métropole	Performance, Evaluation et Audit (en cours de création)	Delphine BAYLE
	Nantes Métropole	Direction du Contrôle Interne	Guy LE MOUELLIC
	Métropole Nice Côte-d'Azur	Inspection Générale des Services	Pierre VASSEUR
	Rennes Métropole	Direction du Contrôle de Gestion	Franck BUREL
	Eurométropole de Strasbourg	Direction de l'Audit Interne	Michel REVERDY
Métropoles	Toulouse Métropole	/	Pas d'interlocuteur identifié
	Grand Lyon	Direction de l'Evaluation et de la Performance	Thomas MEEKEL
	Métropole européenne de Lille	Audit et Qualité / Evaluation des Politiques Publiques	Françoise LEJEUNE
	Montpellier Méditerranée Métropole	/	Emilie PAUL
	Métropole Rouen Normandie	Direction Pilotage, Stratégie et Performance	Nathalie MAGUIN

CU / Ville Communautés urbaines (fusion née)	Grand Dijon	/	Pas d'interlocuteur identifié
	Dunkerque Grand Littoral	Direction de l'Organisation et du Management	Régis CEGLARSKI
	Le Mans Métropole	Conseil en Organisation et Gestion (DGS)	Blandine FORTIN
	Marseille Provence Métropole	Direction de l'Audit Interne	Chantal ESCOFFIER
Comm unauté d'aggl omérat ions	Toulon Provence Méditerranée	Direction de l'Evaluation et du Conseil de Gestion	Marina FALZOÏ MARECHAL
Villes	Dijon	/	Pas d'interlocuteur identifié
	Lille	Service Audit et Performance	Angélique DELPLANQUE
	Lyon	Direction des Finances / Contrôle de Gestion	Patricia GRANGE
	Marseille	Direction Evaluation des Politiques Publiques et Gestion Externalisée	Marion LORANG
	Toulouse	/	Pas d'interlocuteur identifié