République algérienne démocratique et populaire

Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique

Université Abdel Hamib Ben Badis

Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion

Département sciences financières et comptabilité

Mémoire réalisé en vue de l'obtention du diplôme de master

Option : Audit comptable et contrôle de gestion

L'audit interne des établissements publics

À la lumière du nouveau management public

Réaliser par l'étudiante :

OUGHARI Nesrine

Encadreur :

Mr MERHOUM Mohamed El Habib

Devant les jurys composé de :

Président :	**TIFALI Benyounes**	**Enseignant A**	**Université de Mostaganem**
Encadreur :	**MERHOUM Mohamed El Habib**	**Enseignant A**	**Université de Mostaganem**
Examinateur :	**Boucharf Djilali**	**Docent**	**Université de Mostaganem**

Année universitaire 2016/2017

Dédicace

À mes chers parents,

À ALI,

À tous mes enseignants tout au long de mes études,

À la famille oughari et kheiter,

À mes amies, Tamtem, Zineb, Amina, Ahlem, Warda, Nabila,

Amoune

À tous ceux qui ont participé de près ou de loin à la réalisation de ce

Travail.

Remerciements

J'exprime tout d'abord mes profonds remerciements à mon encadreur monsieur Mohamed El Habib MERHOUM, pour sa grande disponibilité, son suivi tout au long de ce travail.

J'exprime également ma gratitude aux membres du jury qui on accepté d'examiner ce mémoire

J'adresse mes vifs remerciements, à Ali, merci pour tous.

A tous mes amie, merci pour les bons moments qu'on a passé ensemble.

Table des matières

Dédicace

Remerciements

Table des matières

Liste des figures

Liste des tableaux

Liste des abréviations

Introduction générale

Premier Chapitre : Le management et le fonctionnement des organisations publiques

Préface

Section I: le management public

1. Concepts du management public

1.1. Le management public vu comme un art

1.2. Le management public vu comme une science

1.3. Le management public vu comme mouvement

2. Caractéristiques du management public

Section II : Le nouveau management public

1. Les concepts du nouveau management public

1.1. Définition

1.2. Contexte d'apparition du NMP

2. Mesures d'application du NMP dans les organisations publiques

2.1. Les fonctions des organisations publiques

2.1.1. Fonction stratégique

2.1.2. La fonction finance

2.1.3. Fonction marketing

2.1.4. Fonction Ressources Humaines

2.2. Les objectifs du NMP

2.3. Les avantages et les limites dans l'application du NMP

2.3.1. Avantages du NMP

2.3.2. Les limites du NMP

Section III : L'audit et le NMP

1. Définition de l'audit

2. L'audit et le NMP

3. La substance de l'audit dans le secteur public

Conclusion

Deuxième chapitre : l'audit interne des organisations publiques

Préface

Section I : les domaines de la sphère publique

1. Le secteur public

2. Le service public

2.1. Vision matérielle du service public

2.2. Vision organique du service public

2.3. Principes du service public

3. la fonction publique

Section II : l'audit interne applicable dans les établissements public

Table des matières

1. Les concepts d'audit interne

2. Le rôle de l'audit interne dans le secteur public

2.1. Surveillance : l'audit interne en tant que source de protection

2.2. Information : l'audit interne en tant que source d'enseignements

2.3. Prospective : l'audit interne en tant que source de conseils opérationnels

3. Les risques lors de la mise en œuvre de l'audit interne dans le secteur public

3.1. La cartographie des risques

3.1.1. Zone d'inconfort

3.1.2. Zone de veille

3.1.3. Zone de confiance

3.1.4. Zone de confiance

3.1.5. Zone "d'illusion"

Section III: le contrôle interne dans le secteur public

1. Définition

1.2. Limites du contrôle interne

2. Composantes du contrôle interne

2. Composantes du contrôle interne

2.1. Lien entre les objectifs et les composantes du contrôle interne

2.1.1. Environnement du contrôle interne

2.1.2. Evaluation des risques

2.1.3. Activités de contrôle

2.1.4. Information et communication

2.1.4.1. Information

2.1.4.2. Communication

2.1.5. Pilotage

3. Rôles et responsabilités

Conclusion

Troisième chapitre : la partie empirique

Préface

Section I : Présentation de la partie empirique

1. Définition des entretiens semi-directifs

2. Méthodes des entretiens semi-directifs

3. Guide de l'entretien

3.1. Les formes de l'entretien

3.2. Le démarrage de l'entretien

3.3. Préparer son entretien

3.3.1. Le choix de la population

3.3.2. Solliciter un entretien

3.3.3. Négocier les conditions d'entretien

3.4. Conduire son entretien

3.4.1. Les conditions d'échange

3.4.2. La relation avec l'interviewé

3.4.3. Les types d'intervention de l'enquêteur

3.4.3.2. Les types de relance

Section II : élaboration du guide d'entretien-semi directif

1. Exécution des entretiens semi-directifs

2. Analyse des résultats

2.1. Le nouveau management public

2. 2. La communication et la transmission des informations

2. 3. L'existence de la fonction d'audit interne

2.4. Le contrôle interne

2.5. La cartographie des risques

3. Expertise des hypothèses

Conclusion

Conclusion générale

Bibliographie

Les annexes

Liste des figures

N°	intitulé	page
II.1	Les rôles et les fonctions de l'audit interne	35
II.2	la cartographie des risques	40
II.3	Lien entre les objectifs et les composantes du contrôle interne	45

N°	titre	page
III.1	présentation des entretiens	60
III.2	Identificateurs	60

Abréviation	désignation
AMF	Autorité des marchés financiers
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
IFAC	International Federation of Aaccountants
IIA	The institute of internal auditors
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Iinstitutions
NMP	Nouveau Management Public

La gestion des administrations publiques est une question épineuse car elle implique l'utilisation de fonds provenant des citoyens. Ces derniers semblent donc être en droit d'attendre un service public de qualité en retour de leur contribution. Ainsi, les méthodes de management public doivent-elles aller dans ce sens.

Alors que l'on parlait de satisfaction des citoyens, une nouvelle philosophie est apparue. Aussi, la minimisation des coûts est devenue l'une des priorités des gouvernements successifs. Ce désir de diminution des dépenses s'explique notamment par une dette et un déficit publics trop importants. Cette nouvelle gestion publique est une application d'un courant de pensée apparu en Angleterre au début des années 1980 appelé le New Public Management (NPM).

Le management public se doit d'être adapté à la conjoncture et aux multiples évolutions sociales afin que l'Etat soit efficace et fournisse un service public adapté aux attentes des citoyens. Le NPM fait partie de ses adaptations du management public au contexte économique. Il ne fut cependant pas la première tentative de modernisation de la gestion publique.

Dans les années 1960, une réforme appelée Rationalisation des Choix Budgétaires (RCB) a été instaurée en France, afin de faire un meilleur usage des fonds publics. Cette réforme apparaît cependant comme un échec car trop complexe à mettre en application et incomprise par les acteurs.

Dans les années 1980, divers évènements rendent impératif une nouvelle réforme de la gestion publique, ce dans divers pays du monde tels que, entre autres, le Royaume-Uni, la Nouvelle Zélande, le Japon, le Canada et la France. Cependant, les évènements à l'origine d'une telle modernisation restent multiples et spécifiques à chaque pays. C'est pour cela que la définition du NPM ne peut être la même pour chaque pays dans lequel il a été appliqué. De plus, l'urgence et la diversité de ces événements ont eu une influence sur la rapidité de mise en place du NPM dans ces différents pays

En effet, l'audit interne est devenu un élément actif de la nouvelle ère de comptabilité et de contrôle. La façon dont les entités du secteur public assurent un contrôle interne et sont tenues de rendre compte a évolué : une meilleure transparence et une plus grande responsabilisation sont à présent exigées de la part de ces organisations, qui dépensent l'argent des investisseurs et des contribuables. Cette tendance a eu un impact significatif sur la façon dont la direction assure la mise en œuvre et la surveillance du contrôle interne ainsi que le rapportage.

Problématique

Les objectifs de performance, de planification stratégique, d'écoute des usagers, du management participatif et d'évaluation sont des enjeux essentiels du NMP.

Est-ce que l'audit interne contribue à créer de la valeur ajoutée des établissements publics dans le cadre du nouveau management public ?

Pour répondre à cette question, on va enrichir notre recherche par les questions suivantes :

1- Le nouveau management public est- il un mode de résolution des problèmes managériaux dans les établissements public ?
2- Jusqu'à quel point, et dans quelles conditions l'audit interne assure la bonne gouvernance dans les établissements publics ?
3- Le nouveau management public est-il appliqué dans les établissements publics algériens ?

Hypothèses

Pour aborder cette problématique, nous allons examiner les hypothèses suivantes :

1- L'application du NMP a un grand avantage en termes des finances publiques.
2- La cartographie des risques contribue à améliorer la robustesse de la stratégie et de l'image durable de l'établissement public.
3- Les spécificités des établissements publics algériens constituent des freins à l'application du Nouveau Management Public.

Importance

Le NMP a une grande importance en termes de finance publique, il permet de rationaliser les dépenses publiques, et prendre en compte la gestion de la motivation des agents publics.

En effet, l'audit interne devient de plus en plus un outil indispensable dans la garantie de l'efficacité et de l'efficience dans la gestion des ressources publics.

Objectif

L'objectif principal de notre recherche, est de trouver des solutions appropriées aux différents problèmes, qui se posent dans les établissements publics algériens.

Cette recherche porte plus particulièrement sur les objectifs suivants :

- Améliorer la qualité des services publics ;
- Développer des performances dans la pratique d'audit interne dans les établissements public ;
- Vulgariser les principes du nouveau management public ;
- Sensibiliser les gouvernants à la question de gestion des risques, et au contrôle des couts.

Etudes précédentes

1-Kamar Damaj, la transformation des organisations publiques au Liban et son impact sur leurs performances, en lien avec la satisfaction des usagers, thèse pour l'obtention du doctorat en science de gestion, école doctorale ABBE GREGOIRE, Liban,2 juillet2013.

Cette recherche a pour objet l'étude de la problématique de la transformation organisationnelle dans le contexte des organisations publiques au Liban.

2-karamidas olivier, « les trajectoires l'équité : les stratégies de gestion de l'équité dans les organisations publiques, thèse pour l'obtention du doctorat en science de gestion, université Aix, Marseille, 2005.

Cette thèse a pour objet d'établir un repérage précis des théories de l'équité dans le cadre du management public.

Méthodologie

La méthodologie de l'étude comprend l'adoption des méthodes suivantes :

La partie théorique : l'approche descriptive ou cette approche met en évidence le cadre théorique du nouveau management public, aussi les concepts d'audit interne.

La partie empirique : l'approche analytique, on a élaboré un guide d'entretien semi-directif.

Cadre théorique

Nous présentons la théorie socio-économique comme un cadre référent d'analyse de la transformation organisationnelle et de la performance socio-économique au sein des organisations publiques, cette transformation est le passage d'une logique traditionnel de l'administration vers une nouvelle logique, c'est le nouveau management public.

Les recherches sur la gestion socio-économique expérimentées au sein des organisations montrent que seule une approche globale de l'entreprise est susceptible, d'une part d'expliquer le niveau et les mécanismes de sa performance économique, d'autre part d'inspirer des actions d'amélioration durable de cette performance. Ainsi, le management socio-économique définit le comportement socio-économique comme un pilotage et un arbitrage dans un mouvement dialectique entre, d'une part, éthique et déontologie, en d'autres termes, les règles du jeu social et sociétal, et, d'autre part, efficacité et efficience durables. Cette théorie propose une représentation structuro-comportementale du fonctionnement de l'organisation car : « le niveau de performance économique d'une organisation dépend de la qualité de l'interaction entre les structure de l'organisation et les comportements humains qui agissent au sein de cette organisation

Structure

A fin de répondre à cette problématique, nous avons structuré notre travail autour de trois chapitre :

Le premier chapitre intitulé « le management et le fonctionnement des organisations publiques », il comporte trois sections :

- Section I : le management public.
- Section II : Le nouveau management public.
- Section III : L audit dans le secteur public.

Le deuxième chapitre intitulé «l'audit interne dans l'établissements publiques »,il est divisé en trois sections :

- Section I : les domaines de la sphère publique.
- Section II : l'audit interne applicable dans les établissements publics.
- Section III : le contrôle interne dans le secteur public.

Le troisième chapitre : la partie empirique

- Section I: Présentation de la partie empirique.
- Section II : élaboration du guide d'entretien-semi directif.

Limites

Parmi les difficultés rencontrées au cours de notre étude :

- le manque des ouvrages sur le nouveau management public.

- l'absence de service d'audit interne au sein des établissements publics de notre base de stage.

- L'indisponibilité des informations sur le thème au cours du stage.

Préface

La sphère publique (tels que les hôpitaux, les universités…), perçue le plus souvent comme étant « en retard » dans l'atteindre d'une efficience économique, n'aurait plus qu'à rattraper ce retard en mettant en place une nouvelle philosophie, c'est le nouveau management public.

Ce premier chapitre a comme finalité la description du champ de recherche d'une façon complète. D'abord, nous abordons les concepts du management public, puis, le nouveau management public. Enfin, nous définissons le concept de l'audit dans le secteur public, le contexte d'apparition et principes généraux.

Section I: le management public

Le management public correspond à l'ensemble des processus de finalisation, d'organisation, de contrôle des organisations publiques, nous avons choisi de mettre en avant quelques définitions.

1. Concepts du management public

Très peu de définitions du management public sont données dans la littérature en gestion. Laufer décrit deux courants opposés pour définir le management public. Un premier courant considère que le management public est le management des organisations appartenant au secteur public, la notion de public accolé à celle de management correspondant au statut juridique des organisations. Le second courant de pensée considère que le critère juridique doit céder la place à des critères issus des sciences humaines.[1]

Le premier courant montre le management public comme un management appliqué aux organisations du secteur public. Ce courant de pensée admet alors que les organisations publiques ne sont pas des organisations comme les autres et qu'il faut leur appliquer un management spécifique.

Le deuxième courant évite le statut juridique de l'organisation, pour s'attacher à définir le management comme une science administrative. Selon Chevallier, cette deuxième approche tend « à découvrir et mettre en œuvre les méthodes les plus rationnelles et les plus efficaces d'organisation, en vue d'accomplir, dans les conditions optimales, une tâche donnée ».[2]

Dans les deux approches que nous venons d'évoquer, le management public équivaut au management des organisations du service public.

Laufer et Burlaud définissent le management public comme une méthode, et le secteur public comme un lieu d'application de cette méthode. Le management public est donc constitué par les méthodes de management pratiquées par les organisations publiques.

[1] Romain Laufer, « Gouvernabilité et management des systèmes administratifs complexes », revue politiques et management public, volume 3, n° 1, mars 1985, p28.

[2] Ibid., p 29.

1.1. Le management public vu comme un art

Cette conception renvoie à l'idée d'une pratique dont les meilleurs connaisseurs seraient les praticiens eux-mêmes et ceux qui essaiment les « bonnes pratiques » dans les organisations publiques où ils interviennent pour appuyer des actions de changement, à savoir les consultants.[1]

1.2. Le management public vu comme une science

Il s'agit d'une approche analytique mettant l'accent sur l'utilisation des sciences sociales comme outil d'étude des problèmes rencontrés dans le fonctionnement des organisations publiques et dans la mise en œuvre des politiques dont elles ont la charge. Cette vision du management public est celle des revues académiques tant anglo-saxonnes que française (PMP).[2]

1.3. Le management public vu comme mouvement

Pour reprendre les termes de Hood, le management public est aussi «un mouvement social et peut-être quasi-religieux qui peut être considéré comme faisant partie d'un mouvement « managérial» plus large. Toujours selon Hood, « de tels mouvements présentent un certain nombre de caractéristiques : ils développent un antagonisme avec une ou plusieurs approches alternatives, ils sont à leur tour attaqués, ils représentent un mélange d'idées et d'intérêts et offrent une vue particulière du monde ainsi qu'un certain style de rhétorique.»[3]

2. Caractéristiques du management public

Crozier (1985, 1987) avait mis en évidence trois caractéristiques du management public tel qu'il est pratiqué dans les organisations publiques : [4]

- Leur activité étant généralement fondée sur l'institution juridique du monopole d'une fonction, les administrations publiques sont protégées de leur environnement ;
- Fournissant essentiellement à la société des services complexes, gérant des relations humaines beaucoup plus que des biens matériels, leurs difficultés d'adaptation sont

[1] Patrick Gibert, « Un ou quatre managements publics ? », revue Politiques et management public, Volume 26, n° 3, 2008, p 9.

[2] Ibid., p10.

[3] Ibid., p14.

[4] Crosier M, "Les problèmes du management public face à la transformation de l'environnement », Revue Politiques et Management Public, Vol.ume 3, n° 1, 1985, pp 11-12.

ressenties de façon plus grave, particulièrement par les administrés, ce qui provoque, dans un premier temps, un besoin de protection que la situation de monopole rend possible ;

- L'explosion des communications ainsi que le passage d'une société de production à une société de services, bouleversent l'équilibre des protections traditionnelles. Par conséquent, les administrations et les gouvernements rêvent de ce fait de méthodes scientifiques qui permettraient de fonder un nouvel équilibre, et de le justifier.

Les définitions données de management public reposent sur les fonctions de la gestion, ce qui présente un caractère réductionniste mettant davantage l'accent sur les techniques gestionnaires plus que sur les processus.

Le management pratiqué dans les organisations publiques consiste à s'appuyer le principe de contingence structurelle conduisant à rejeter les perspectives uniques, et standards, et à s'adapter à la diversité des situations.

Savall et Zardet définissent le principe de « contingence générique » comme un « cadre épistémologique admettant la présence de spécificités dans le fonctionnement des organisations, mais posant l'existence de régularités et d'invariants qui constituent des règles génériques dotées d'un noyau dur de connaissances, présentant une certaine stabilité et une certaine universalité».[1]

Section II : Le nouveau management public

Apparu dans les années 1980, le NPM est un mouvement de pensée portant sur un aspect du pilotage des organisations publiques. Gérer l'État comme une entreprise est désormais le mot d'ordre de ce nouveau mode de management public.

1. Les concepts du nouveau management public

1.1. Définition

Il n'existe pas de définition unique du Nouveau Management Public (NPM), mais le point commun des réformes regroupées sous ce terme est le passage d'une logique « traditionnelle » de

[1] Savall Henri, Zardet Véronique, « Recherche en Science de gestion : approche qualimétrique », édition Économica, Etats-Unis, 1995, p 495.

l'administration publique, à une nouvelle logique de management fondée sur les méthodes employées dans le secteur privé.[1]

Selon Pollitt, « beaucoup d'auteurs offrent des définitions, mais peu d'entre elles sont identiques », ajoutant plus récemment que le NMP change constamment d'apparences pour se fondre dans les contextes locaux et qu'« une telle capacité d'adaptation est possible parce que le NMP n'est pas un ensemble cohérent d'idées et d'outils ». [2]

Pour Bèzes « le NMP est constitué d'un ensemble hétérogène d'axiomes tirés de théories économiques, de prescriptions issues des savoirs de management, de descriptions de pratiques expérimentées dans des réformes (notamment dans les pays anglosaxons) et de systématisations produites par des organismes comme l'OCDE (Organisation de Coopération et de Développement Économique) ».

Le New Public Management est un mode de management public qui emprunte des méthodes et outils issus du secteur privé, basés sur la recherche de la performance et de résultats .Les notions qui sous-tendent l'emprunt de tels outils sont celles de flexibilité, d'efficacité, d'efficience et d'évaluation.[3]

Le NMP « peut servir aux gouvernants à reconfigurer leurs relations avec les gouvernés. Il permet au gouvernement de responsabiliser l'administration, au sens où désormais ce n'est plus lui mais elle que les usagers tiendraient pour responsable de leurs problèmes ». Levier du changement, le NMP s'appuie sur l'opinion publique, les espaces de délibération et de concertation. Dans cette perspective, le « management public, au sens large, est ce que devient le management lorsque le public prend conscience de l'effet de l'action de l'organisation sur son environnement économique et social.[4]

---

[1] Kamar Damaj, « la transformation des organisations publiques au Liban et son impact sur leurs performances, en lien avec la satisfaction des usagers », thèse pour l'obtention du doctorat en science de gestion, école doctorale ABBE GREGOIRE, Liban, 2 juillet2013,p249.

[2] Ibid., p249.

[3] Pierre-Charles Pupion, Yves Chappoz, « L'outil de gestion au service du NPM », revue Gestion et management public, volume 4, n°1, 20 15, pp. 1-2.

[4] Élizabeth Gardère, « Institution communicante et nouveau management public », Communication et organisation, n° 41, 2012, p30.

Le NPM est donc un nouveau système de gouvernance, qui suit une approche néoclassique de l'Etat. L'économie doit donc être régulée, selon les règles du marché, et non pas par l'Etat. En découle une application des méthodes du management privé, qui rendent les entreprises efficaces sur le marché, au secteur public. Globalement, le NPM n'est que l'application des techniques managériales du privé au secteur public.[1]

1.2. Contexte d'apparition du NMP

Les causes de l'apparition du NMP sont multiples. Il a pu s'agir d'un désir d'une gestion plus cohérente pour répondre à une inefficacité du secteur public (cas du Japon), d'une volonté de s'inscrire dans une idéologie néo-libérale (cas du Royaume-Uni), de surmonter l'existence de crises financières (cas du Canada), de résorber une crise économique et politique (cas de l'Italie), d'un besoin de transformation, ou encore d'un processus d'imitation (notamment pour les pays en développement).

Anne Amar et Ludovic Berthier précisent qu'« aucune de ces raisons n'explique la mise en place du NPM, même si les crises financières sont souvent apparues comme les principaux facteurs déclenchant. En effet, le NPM a pour origine des pressions tant internes qu'externes au secteur public, pressions qui se complètent et se renforcent plus ou moins, selon les configurations ». Il devient alors impossible de rendre l'État plus efficace sans changer les rouages de la gestion administrative. S'ajoutent à cela deux éléments majeurs. Premièrement, la montée en puissance de la culture d'audit qui remet en question la mesure de la performance et qui fait naître de nouvelles façons de contrôler les bureaucraties. Le deuxième élément est ce que Laufer et Burlaud appellent « une crise de légitimité », crise qui pousse l'État à mettre en place un système de justification de ses actes auprès de l'opinion publique.

Le New Public Management (NMP) met l'accent sur le développement de la culture du contrôle interne avec des analyses en termes de « coûts – performances » des activités. De fait, l'organisation publique a intérêt à adopter les mêmes critères de mesure de la performance que les entreprises privées. Ces critères, principalement financiers, ne peuvent exister qu'à partir de la mise en place d'un contrôle de gestion adapté, au sein des organisations publiques.

[1] Élizabeth Gardère , op-cit., p30.

L'application concrète du NPM passe donc par un ensemble d'actions dont l'instauration d'un système de contrôle de gestion. Il existe une corrélation entre la performance et la mesure des activités, même si le contrôle interne n'est pas une fin en soi. [1]

De même, le New Public Management va insister sur la programmation, la coordination, la contractualisation, l'évaluation des décisions (ex ante et ex post). Plus concrètement, il se caractérise par la mise en œuvre d'indicateurs d'activité, d'outils de gestion budgétaire et comptable, d'outils de mesure des coûts dans la perspective de répondre à trois logiques d'action :

- Celle de l'efficacité socio-économique (les objectifs énoncent le bénéfice attendu de l'action de l'État), celle de la qualité de service (les objectifs énoncent la qualité attendue du service rendu à l'usager) ;

- Celle de l'efficacité de gestion ou d'efficience (les objectifs énoncent, pour le contribuable, l'optimisation attendue dans l'utilisation des moyens employés, en rapportant les produits ou l'activité obtenus des ressources consommées). Ainsi, le NPM remet en cause non seulement la gestion des organisations publiques à proprement parler, mais pousse aussi l'État à s'interroger sur son rôle et ses missions : c'est la finalité de l'État qui est mise à l'épreuve. Un changement de finalité doit être accompagné d'un changement de stratégie. Le NPM est donc une redéfinition de la stratégie de l'État.

Une telle transformation implique donc un changement dans les moyens d'atteindre ces objectifs. Ainsi, outre, la finalité et outre la stratégie, c'est l'organisation Wébérienne de l'État qui est remise en question.

1.3. Les principes managériaux du NMP

Face aux crises multiples dont souffraient de nombreux pays, la satisfaction des usagers devenait de plus en plus irréalisable, surtout dans le secteur public qui est décrit comme inefficace, bureaucratique, rigide, coûteux, autocentré sur son auto entretien et peu sensible à l'innovation. Depuis les années 80, soucieux de rationaliser le fonctionnement des organisations publiques, la plupart des gouvernements a peu à peu commencé à introduire dans la sphère publique « le nouveau management public », reposant sur une idéologie fondatrice centrale: « il s'agit de viser

[1] Kamar damage, op-cit, p 251.

une amélioration des performances du secteur public en important des techniques de management que l'on retrouve dans les entités économiques du secteur privé » .[1]

Pour Christopher Hood, auteur ayant largement présenté et analysé en détail les principes généraux de cette nouvelle façon de manager les organisations publiques, les principes qui fondent le NMP consistent à :[2]

- Désagrégé des organisations publiques en unités « entrepreneuriales » : en décomposant les grandes organisations publiques en unités gérées séparément, pour chaque produit ou service offert, chacune de ces unités s'apparentant alors à un « centre de coûts », avec une grande autonomie de gestion et d'action ;
- Favoriser une plus grande compétition au sein de l'organisation publique, comme avec le privé : en mettant en concurrence les organisations publiques, et privées, sur la fourniture de certains services, et en introduisant la concurrence entre les organisations publiques elles-mêmes. Cette concurrence aide à améliorer la qualité générale des services rendus à budget donné, ou encore d'en réduire le coût à qualité de service inchangée, ce qui renvoie à la notion de « quasi-marchés » internes au secteur public ;
- Mobiliser des méthodes de management éprouvées dans le secteur privé ;
- Mettre en place un management de terrain, direct et pragmatique : en contrôlant les organisations à partir de la mesure d'objectifs de production ;
- Rechercher méthodiquement les moindres coûts : en condamnant les dépenses excessives, et en cherchant les solutions les moins onéreuses aux cahiers des charges donnés ;
- Décentraliser le pouvoir : en accroissant la liberté en matière de gestion budgétaire, tout en désignant des personnes clairement redevables de l'utilisation des fonds publics et en les impliquant dans le contrôle étroit de leur usage ;
- Accorder une importance accrue aux standards de mesure de la performance : en définissant des normes explicites et mesurables en matière de performance publique, de façon à ce que chaque service rendu puisse être évalué quantitativement, et/ou qualitativement, par rapport à une norme-référentielle minimale.

[1] Chevalier j, Lochak D, « Rationalité juridique et rationalité managériale dans l'administration française », Revue Française d'Administration Publique, n°24,1982, pp.21-33.

[2] Hood C., « The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme », Accounting, Organization and Society, volume 20, n°3, 1995, pp. 93-96.

Les transformations voulues par les gouvernements visent à améliorer la performance, le développement et l'innovation des organisations publiques et souligner la responsabilisation des acteurs sur leurs utilisations des ressources, et une obligation de rendre compte sur les résultats.[1]

Le Nouveau Management Public met l'accent sur la notion de mérite, l'individualisation des rémunérations, l'appréciation du personnel sur la base des entretiens annuels d'évaluation.

2. Mesures d'application du NMP dans les organisations publiques

2.1. Les fonctions des organisations publiques :

Le NMP est transdisciplinaire, touchant à la fois les fonctions suivantes :

2.1.1. Fonction stratégique

Ce qu'Amar et Berthier[2] nomment « actions stratégiques » pourrait, plus précisément, être qualifié de « transformations organisationnelles ». De fait, la mise en place du NPM implique un changement dans la structure même des organisations publiques. Cette structure peut être interne (hiérarchie, organigramme) et externe (organisation générale des administrations publiques). Des actions ont été menées sur ces deux types de structures (interne et externe) que des actions correctives ont été menées.

La première action corrective est représentée par le retrait progressif de l'État : l'instauration du NPM pousse l'État à remettre en question ses rôles et certaines missions du service public. Cette action a pour objectif principal de réduire les coûts de fonctionnement des organisations publiques, en délégant des missions considérées comme annexes aux organisations privées, et d'améliorer leur productivité d'une part, et de les mettre en concurrence, d'autre part. De plus, la mise en place des partenariats entre le secteur public et le secteur privé améliore la qualité du service public grâce, notamment, à une plus grande compétence des acteurs.

La deuxième action corrective est évoquée par la décentralisation du pouvoir : la décentralisation du pouvoir est un élément essentiel de la mise en application du NPM. À l'intérieur des organisations publiques, la décentralisation du pouvoir se manifeste par un éclatement des organigrammes en unités indépendantes et autonomes, ayant à leur tête un responsable

[1] Florence Gangloff, « le nouveau management public et la bureaucratie professionnelle », La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France, 2009, pp, 1-17.

[2] Kamar Damaj, op-cit, p 257.

hiérarchique qui rend directement des comptes à une personne de référence, mais également aux usagers. Les principaux avantages sont : une baisse des coûts, ainsi qu'une meilleure gestion, du fait de la proximité entre les gestionnaires et les missions à accomplir.

En plus de ces transformations organisationnelles, la mise en application du NPM intègre des évolutions « dans l'air du temps ». Il s'agit, par exemple, de l'utilisation des nouvelles technologies de l'information et de la communication qui ont rendu le décloisonnement des services plus aisé, grâce à l'instauration d'un réseau intranet. S'ajoute à cela la dématérialisation des informations du fait de ces nouvelles technologies. Ce qui permet, non seulement un gain de temps, donc d'argent, mais garanti également une certaine fiabilité de l'information, ainsi qu'un archivage moins volumineux, ce qui facilite également la mise en place d'un contrôle de gestion.

2.1.2. La fonction finance

La réduction du déficit et de la dette publique sont les objectifs premiers que l'État souhaite atteindre, grâce à l'application des principes du NPM. Afin d'atteindre ces objectifs, une nouvelle fonction fut intégrée dans les organisations publiques : la fonction contrôle de gestion. L'utilisation du tableau de bord dans les organisations publiques mène à un contrôle de la performance, basé non plus sur des critères strictement financiers (respect des budgets, minimisation des coûts…), mais aussi sur des indicateurs non financiers tels que, par exemple, la qualité du service public ou la satisfaction des citoyens. Ainsi, cette méthode, assimile les usagers à des clients qu'il est nécessaire de satisfaire. Ce tableau de bord particulier, crée par Kaplan et Norton, prend en compte l'ensemble des parties prenantes entourant l'entité utilisatrice. [1]

Ainsi, la mise en place du NPM n'a pas uniquement pour but l'amélioration du service public ni sa réduction, mais elle a surtout pour objectif la satisfaction des usagers. Par conséquent, le NMP aide, d'une part l'État à mettre en place du contrôle de gestion pour justifier ses actes auprès des usagers (augmenter la transparence), et, d'autre part, les usagers à mesurer la performance des organisations. Cela confirme l'idée de Romain LAUFER, à savoir que le NPM ne fait qu'exprimer une « crise de légitimité des organisations publiques ».

[1] Kamar Damaj, op-cit, p 258.

2.1.3. Fonction marketing

La fonction marketing apparaît aussi comme un élément essentiel pour appliquer les prescriptions du NPM. L'utilisation des technologies de l'information et de la communication apparaît est presque aussi importante que la pertinence des outils de gestion. Ces technologies permettent aux usagers d'avoir accès à une grande partie des informations relatives à la gestion de l'État, principalement via internet, mais aussi via les autres médias, c'est ce qu' Anne Amar et Ludovic Berthier appellent « le marketing public ». Il s'agit, par exemple, de multiplier les enquêtes et les sondages auprès des usagers. Là réside l'une des grandes nouveautés apportée par l'application des principes du NPM aux organisations publiques. [1]

2.1.4. Fonction Ressources Humaines

En termes de gestion des ressources humaines, les apports du NPM sont doubles. Premièrement, un désir de réduction des effectifs, et deuxièmement, une volonté de motiver l'ensemble des acteurs. La réduction des effectifs fait référence à l'objectif de la recherche des moindres coûts. Cette volonté de réduire les coûts s'allie à un désir de productivité accrue. Pour que la productivité des fonctionnaires augmente, divers éléments visant à les motiver sont mis en place. Citons, par exemple, l'individualisation des rémunérations, pratique très courante dans le secteur privé, les primes au rendement, ainsi que le renforcement des responsabilités pour chaque acteur. S'ajoute à cela une autonomie accrue qui rejoint l'idée de découpage de l'administration en petites unités indépendantes.

Philippe BEZES parle d'un phénomène de « dé-bureaucratisation », phénomène qui fait participer l'ensemble des acteurs, et tient compte de leur avis dans la prise de décisions. Ces changements, en termes de stratégie, de structure, de ressources humaines et de communication furent nombreux, et transformèrent le fonctionnement général des organisations publiques.

2.2. Les objectifs du NMP

Les organisations publiques sont incitées à travailler sur elles-mêmes afin d'atteindre des objectifs d'accroissement des performances. Nous pensons, ici, à la mise en place de dispositifs tels que les restructurations organisationnelles, le développement des politiques de gestion des ressources

[1] Kamar Damaj, op-cit, p 259.

humaines, le recours à des techniques de management telles que : la gestion des compétences, la gestion par projet, la direction par objectifs, le développement du contrôle de gestion interne, la mise en place d'un système de comptabilité analytique, la gestion prévisionnelle des ressources, le recours aux nouvelles technologies de l'information et de la communication (e-gouvernement), le développement d'un marketing public, le « business process reengineering », etc.

L'une des réponses apportées par les managers aux dysfonctionnements bureaucratiques des organisations publiques (coût, rigidité, impersonnalité) est de développer un nouveau référentiel gestionnaire pour le secteur public. Il s'agit du NMP. L'idéologie du NMP a certainement des objectifs particuliers à atteindre en matière d'amélioration des performances.

Le NMP semble vouloir normaliser les comportements des organisations publiques, et de leurs membres, autour d'un thème générique qui serait l'amélioration de la qualité du service et de la rentabilité des ressources disponibles.

Nous résumons les objectifs du NMP en quatre grandes catégories :

- Un premier objectif renvoie à l'amélioration de l'efficacité de l'action des entités publiques. Il s'agit de viser la qualité dans la réalisation des missions, et de tenter de déterminer dans quelle mesure les services publics atteignent leurs objectifs de manière effective dans des délais raisonnables, et avec un taux d'erreur très faible : c'est-à-dire viser essentiellement la bonne qualité du produit fini; [1]
- Un second objectif concerne l'efficience. Il s'agit de s'intéresser aux moyens mis en œuvre afin d'atteindre les objectifs : c'est-à-dire optimiser la quantité de ressources consommées afin d'accomplir les missions et de chercher les moyens pour réaliser des économies d'échelle. Bref, ce qui est visé, dans ce cas, c'est la qualité des processus de production, la maximisation de l'utilisation des ressources, leur rentabilité et leur productivité;[2]
- Troisième objectif : l'ouverture et l'accessibilité. D'une part, le service public est supposé être à l'écoute des usagers afin d'identifier les besoins et de répondre aux demandes au plus près des attentes. Mais l'ouverture peut aller encore plus loin, selon certains principes de la nouvelle gouvernance .Il s'agit de faire participer le citoyen/usager à une série d'instances décisionnelles en matière d'action publique. D'autre part, la question de l'accessibilité devient centrale également. Il s'agit de garantir à la fois un accès physique aux

[1] Kolb Francois, « La Qualité : Essai sur l'évolution des pratiques de management », Édition Vuibert, Paris, 2002, p 239.

[2] Kamar Damaj, op-cit, p260.

services publics, en adaptant les heures d'ouverture aux périodes horaires les plus populaires pour les usagers, et de renforcer l'intelligibilité de l'action administrative pour l'usager. Une attente de simplification des procédures et nomenclatures administratives est, en effet, adressée à tout le secteur ;

- Enfin, quatrième catégorie d'objectif : la responsabilisation des organisations publiques face au monde politique, et à la société civile en général. « Les organisations publiques sont censées rendre des comptes en termes d'efficacité, d'efficience, de qualité et d'ouverture. L'action publique se déploie donc dans un contexte de contrôle de l'action et d'une nécessité de justification ».

Or, avec le NMP, les exigences de performances organisationnelles deviennent centrales et la nature même des activités (métiers) est supposée évoluer, puisque des évolutions managériales vont toucher les fonctionnaires à tous les niveaux.

2.3. Les avantages et les limites dans l'application du NMP

Nous présentons ici une synthèse des principaux avantages et limites relatifs à l'application du NMP.

2.3.1. Avantages du NMP

Les avantages liés à la mise en place du NPM sont multiples. Nous ne donnerons ici que certains avantages significatifs :

Premièrement, l'application du NMP a un grand avantage en termes de finances publiques. Selon Alain-Gérard Cohen, le NMP permet de rationaliser les dépenses publiques suite à l'introduction d'un système financier de contrôle et de gestion dans les organisations publiques. Cette rationalisation fut à l'origine d'une nouvelle et d'une meilleure affectation des recettes publiques.[1]

Deuxièmement, le NMP permet l'utilisation des moyens et outils, qui permettent de suivre le déroulement des programmes de gestion, et donc de connaître, le plus rapidement possible, les écarts entre les réalisations et les objectifs, de les expliquer et de proposer des correctifs.

Troisièmement, le NMP prend en compte la gestion de la motivation des agents publics, dans la mesure où il met en avant l'initiative individuelle et la flexibilité, ce qui crée de l'incertitude pour

[1] Cohen Alain Gérard, « La Nouvelle Gestion Publique : concepts, outils, structures, bonnes et mauvaises pratiques », 3ème édition, Gualino – lextenso, 2012, pp, 37- 40.

des fonctionnaires recrutés dans les services publics qui valorisaient des aspects tels que le respect des procédures, la continuité du service public, l'égalité de traitement des usagers.

Autrement dit, il repose sur des règles, sur des procédures et sur des statuts constituant un référentiel pour les pratiques de GRH. Selon Yvon Pesqueux « Le New Public Management va mettre l'accent sur la notion de mérite, l'individualisation des rémunérations, l'appréciation du personnel sur la base des entretiens annuels d'évaluation ».

Quatrièmement, le NMP augmente l'autonomie donnée aux managers. Anne AMAR et Ludovic BERTHIER parlent d'une « meilleure implication des managers », due autant à ce regain de pouvoir qu'à la reconnaissance du travail qui en découle. Cette autonomie participe grandement à la motivation des acteurs des organisations publiques. Ainsi, Anne Amar et Ludovic Berthier (2007) précisent, que l'application des principes du NPM répond aux attentes des fonctionnaires en termes d'intérêt du travail, d'évolutions technologiques et de leur situation au sein des administrations.[1]

Enfin, pour les usagers, l'application des pratiques du NPM participe sans conteste à l'amélioration de la qualité des services publics. De ce fait, les économies de coût, ainsi que les nouvelles affectations des recettes publiques semblent avoir permis la mise en place de nouveaux services (mise en place de mesures suite à la loi sur l'égalité des chances). Ainsi, le New Public Management repose sur la mise en œuvre des instruments destinés à mesurer la satisfaction des usagers et à prendre en compte leurs besoins (chartes d'engagement, centres d'appel, etc.)

2.3.2. Les limites du NMP

Les limites liées aux principes même du NMP Au sein des organisations privées, le désir de performance est d'ailleurs tellement fort qu'il est presque considéré comme un objectif en soi. La performance de ces organisations est souvent jugée en termes d'efficacité, d'efficience et de productivité. Le NMP considère que, à l'image des organisations privées, la productivité, l'efficacité et l'efficience reflètent la performance de l'organisation publique, tandis que les objectifs initiaux de l'État, à travers les organisations publiques, sont de rendre des services publics de qualité, de promouvoir la justice sociale et de favoriser l'égalité et l'équité entre les usagers.

[1] Amar Anne, Berthier Ludovic, « Le nouveau management public : avantages et limites », Revue du Recemap, Décembre 2007, p 7.

Selon Olivier Keramidas. Au sein des entreprises, les notions de service public ou de justice sont souvent [1]considérées comme des freins à la productivité. Cette constatation pose alors une première limite : que deviennent les objectifs des organisations publiques : rendre un service de qualité, promouvoir la justice sociale et favoriser l'équité entre les usagers ou l'efficacité, l'efficience et la productivité ?

Partant du principe de la performance, considéré par les organisations privées, une organisation est efficace si le besoin du client est satisfait, car cette satisfaction engendre des ressources. L'application de ce principe aux organisations publiques assimile l'usager à un consommateur. Ainsi, une notion, qui est au centre du management des organisations privées vient en contradiction avec les prérogatives des organisations publiques. D'où un deuxième risque de confusion lié aux principes du NPM : s'il est facile de satisfaire les besoins d'un segment ciblé de consommateurs sur un marché, il est beaucoup plus difficile de satisfaire l'ensemble des besoins des citoyens/usagers d'un pays. Ce qui signifie qu'il est difficile, pour les organisations publiques, d'être efficaces, et de satisfaire l'ensemble des besoins de tous les citoyens/usagers.

Une troisième limite liée aux principes qui définissent le NPM est la notion de mesure de la performance. La performance des organisations publiques est difficilement quantifiée, suite aux mesures inexactes de leurs niveaux de productivités, de leurs degrés d'efficacité et de leur efficience, en raison de la difficulté de mesure de la qualité du service public.

Par ailleurs, le secteur privé n'est pas toujours plus efficace que le secteur public. Certaines politiques sont plus à même d'être traitées par le secteur public notamment lorsqu'elles revêtent une dimension temporelle de long terme ou bien une dimension sociale. De plus, les méthodes de management du secteur privé ne sont pas parfaites. En effet, elles ne paraissent pas irréprochables et infaillibles comme l'ont montré les nombreux scandales financiers de ces dernières années (Enron, Worldcom, Xerox, Tyco, Parmalat, Refco, etc.) ou encore les catastrophes ferroviaires en Grande-Bretagne (notamment celle de Paddington en 1999, 31 morts et 250 blessés) accompagnant la privatisation du réseau ferré.

Enfin, l'évaluation dont l'importance est grande dans le NMP ne permet pas toujours de déboucher sur une amélioration des politiques menées. En effet, la mesure de la performance est difficile dans le secteur public en raison de la multiplicité des objectifs et des acteurs. Si auparavant on se posait

[1] Keramidas Olivier, « Les trajectoires de l'équité: les stratégies de gestion de l'équité dans les organisations publiques », Thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Université Aix Marseille III, 2005.p 52.

la question « pourquoi évaluer ? », notamment en France où la seule évaluation jugée pertinente s'est longtemps cantonnée aux choix des citoyens via les élections, on se pose désormais la question « comment évaluer ? » afin d'éclairer les décisions des gestionnaires. L'obsession de l'évaluation est toujours présente mais l'intitulé de la question s'est modifié. Saisir le degré de performance d'une politique ou d'un fonctionnaire reste délicat.[1]

Section III : L'audit et le NMP

1. Définition de l'audit

Le terme audit vient du mot latin audire qui signifie « écouter ». Un sage – le vérificateur – devait écouter attentivement la description orale d'une situation, appliquer sa sagesse et son jugement professionnel pour parvenir à se faire une opinion. Avec le temps, l'audit est devenu une tâche systématique dont les activités couvrent tant le secteur privé que public, à la fois à l'interne et à l'externe. L'essence de son rôle est de comparer des réalités à des normes. Plusieurs définitions de vérification ont été relevées dans la littérature.

Pour Everard et Wolter, la vérification est un « examen des activités et des opérations d'une organisation qui vise à s'assurer que celles-ci sont conduites selon les objectifs, les budgets, les règles et les normes qui lui ont été impartis. L'objectif de cette vérification est de cibler à intervalles réguliers les possibles transgressions qui pourraient nécessiter des actions de redressement ».

Une vérification est une « procédure par laquelle un tiers indépendant étudie de façon systématique les preuves de l'adhésion d'une pratique quelconque à des normes établies pour cette pratique et produit un rapport professionnel sur son opinion ».

« L'accumulation et l'évaluation des preuves à propos d'information destinée à déterminer et à rapporter le degré de correspondance entre une information et un critère établi ». Selon Michael Power, une définition simple n'est ni facile à obtenir ni nécessairement souhaitable; malgré ses évocations générales de la remise et de la vérification des comptes, il ne voit aucun accord précis sur ce qu'est réellement la vérification comparativement à d'autres types de pratiques d'évaluation telles que l'inspection ou l'expertise. Les définitions officielles, écrit-il, expriment ce que la

[1] Amar Anne, Berthier Ludovic, op-cit, p 9.

vérification pourrait devenir, plutôt que ce qu'elle est vraiment : « les définitions sont des tentatives de fixer une pratique au sein d'un ensemble de normes ou d'idéaux particuliers ». [1]

Il reconnaît cependant quatre éléments de base à la vérification:

- L'indépendance par rapport à l'audité;
- Un travail technique sous forme de collecte de données et d'examen de documents;
- L'expression d'une opinion basée sur des preuves;
- Une matière sujette à la vérification clairement délimitée. Pour Lindeberg, il faut ajouter aux éléments ci-dessus celui de critère approprié.

2. L'audit et le NMP

Le secteur public comprend les organisations internationales publiques, les pays, les organisations publiques individuelles faisant partie du secteur administratif d'un pays, ainsi que les réseaux des organisations publiques nationales et internationales. On peut également inclure les alliances réunissant des organisations publiques et des entreprises privées, pour autant que ces dernières aient été mises sur pied et fonctionnent à l'intérieur de balises déterminées par le gouvernement (approche descendante).

Aux Pays-Bas, il est habituel de faire la distinction entre le gouvernement central (les ministères et les organismes qui s'y rapportent), les provinces, les municipalités, puis les offices des eaux3 (water boards) et les organismes administratifs autonomes. Dans sa construction d'une philosophie de la vérification au sein d'un gouvernement, Dittenhofer considère la « vérité » comme l'élément principal fondateur de la vérification, ainsi que la condition sine qua non du processus d'audit. Il détermine ensuite quatre types de valeurs guidant ce processus dans le secteur public :

- Les valeurs sociales : comment le processus de vérification améliore-t-il le bien-être de la communauté auditée?
- Les valeurs éthiques : comment le processus de vérification influence-t-il les structures éthiques au sein d'une communauté?
- Les valeurs économiques : comment le processus de vérification ajoute-t-il à la prospérité économique?

[1] Martin Dee, « le vérificateur dans le secteur public : le trait d'union de l'administration publique », télescope, revue d'analyse comparée en administration publique, volume 18, n°3, 2012, p11.

- Les valeurs politiques : quelles sont les conséquences de la vérification pour l'organisme audité?

À la base, l'audit est un outil de recherche de la vérité liant les organisations publiques et les institutions élues envers lesquelles elles sont imputables ou, dans le cas des audits internes, les ministères et les groupes de cadres supérieurs envers lesquels ils sont imputables.

3. La substance de l'audit dans le secteur public

Les principales catégories d'audit dans le secteur public sont l'audit financier, l'audit de la performance et l'audit de conformité. Ces catégories sont définies par l'INTOSAI (Organisation internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques) comme suit :

L'audit financier est une évaluation indépendante aboutissant à la formulation d'une opinion, assortie d'une assurance raisonnable, concernant la question de savoir si une entité présente fidèlement sa situation financière, ses résultats et son utilisation des ressources conformément au référentiel d'information financière applicable ;

L'audit de la performance est l'examen indépendant et objectif des entreprises, systèmes, programmes ou organisations du secteur public, sous l'angle de l'un ou plusieurs des trois aspects que sont l'économie, l'efficience et l'efficacité, dans la perspective de réaliser des améliorations. [...] À la différence de ce qui est exigé pour les opinions concernant les états financiers, l'auditeur n'a pas, normalement, à exprimer une opinion générale sur la question de savoir si l'entité auditée a respecté les principes d'économie, d'efficience et d'efficacité ;

L'audit de conformité concerne la responsabilité incombant à l'ISC [Institution supérieure de contrôle] de s'assurer que les activités des entités du secteur public sont conformes aux dispositions des lois, des règlements et des autres textes législatifs et réglementaires qui les régissent ;

En fonction du mandat de l'ISC, un audit de conformité peut porter sur la régularité ou sur la bonne administration, ou sur les deux notions à la fois.

La régularité [est une] notion indiquant que les activités, les transactions et les informations relevant d'une entité auditée sont conformes aux autorisations législatives, aux règlements publiés en vertu d'une législation en vigueur, ainsi qu'aux autres lois, règlements et conventions applicables, *y* compris aux lois budgétaires, et qu'elles sont dû- ment approuvées; la bonne

administration [est une] notion incluant les principes généraux de bonne gestion financière du secteur public et de bonne conduite des fonctionnaires. [...] Les auditeurs du secteur public évaluent si, sur la base des éléments probants collectés, ils ont obtenu une assurance raisonnable que les informations sur le sujet considéré sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux critères définis.

Dans le secteur public, les audits financiers sont fréquemment combinés à des audits de conformité. Ceux-ci comprennent l'évaluation des activités, des transactions financières et des informations reflétées ou contenues dans les comptes ou les états financiers de manière à s'assurer qu'elles sont en accord avec les résolutions applicables de la loi, y compris les règles budgétaires et les décisions s'y appliquant pour les fonds, les contrats, les octrois de bourses, etc..

L'INTOSAI souligne la nature différente des audits de conformité (ou vérification de résultats) par rapport aux audits financiers :

Alors que le contrôle financier a tendance à appliquer des normes relativement fixes, la vérification de résultats est plus souple dans le choix de ses sujets, objets de contrôle, méthodes et opinions. La vérification de résultats n'est pas un contrôle régulier comportant des opinions formalisées et ses racines ne sont pas dans l'audit du secteur privé. Il s'agit d'un examen indépendant non récurrent. Par nature, il couvre un grand nombre de sujets et laisse la voie libre aux jugements et interprétations multiples. Il doit disposer d'un grand nombre de méthodes d'investigation et d'évaluation et a recours à une base de connaissances très différente de celle utilisée par le contrôle classique. Il ne s'agit pas d'une forme de contrôle basée sur les listes de vérification. La spécificité de la vérification de résultats réside dans la diversité et la complexité des questions liées à son travail. La vérification de résultats doit être libre, dans les limites de son mandat légal, d'examiner sous différents angles toutes les activités du secteur public.

La Déclaration de Lima accorde autant d'importance aux audits financiers et de conformité qu'à l'audit de la performance :

Traditionnellement, les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques ont pour tâche de contrôler la conformité aux lois et la régularité de la gestion financière et la comptabilité. En plus de ce genre de contrôle, dont la signification demeure intacte, il existe un autre genre de contrôle d'égale importance visant à mesurer la performance, l'efficacité, le souci d'économie, l'efficience et l'efficacité de l'administration publique

Conclusion

La naissance du NMP est due à des événements multiples tels que la crise financière, la lourdeur du système Wébérien, et la demande de justification des actions de l'État par les citoyens. Certains auteurs considèrent cette nouvelle gestion publique comme limitée, tandis que d'autres la considèrent comme efficace. De notre point de vue, les principes du NPM mettent en place un management de terrain, direct et pragmatique.

En effet, l'audit est un outil qui assure la bonne gouvernance des organisations publiques, aussi un outil de recherche de la vérité liant les organisations publiques et les institutions élues envers lesquelles elles sont imputables.

Préface

Nous maintenons que l'audit interne est idéalement positionné pour servir tous les besoins susmentionnés des sous-ministres et de leurs hauts fonctionnaires, et que les rôles et les fonctions exercés par l'audit interne peuvent ajouter précisément la valeur que la haute direction exige.

Dans ce chapitre, nous parlons de l'audit interne applicable dans les administrations publiques D'abord, nous présentons les domaines de la sphère publique, puis les concepts de l'audit interne selon IIA, COSO et INTOSAI.

Enfin, nous abordons les concepts de contrôle interne dans le secteur public.

Section I : les domaines de la sphère publique

Il n'existe pas de définition juridique précise de la notion de secteur public, mais on peut dire qu'il comprend les organisations d'état.

1. Le secteur public

Le secteur public regroupe toutes les activités économiques et sociales prises en charge par les administrations, les entreprises publiques et les organismes publics de Sécurité sociale (les caisses nationales).

C'est un « Ensemble d'institutions, de structures, d'établissements, de moyens et de ressources déployés par les organes de l'État pour assurer la mission de gestion de la sphère publique ». [1]

Le secteur public comprend trois composantes :

- les administrations, qui prennent en charge des activités d'intérêt général (Ministères, collectivités, établissements, offices, entreprises dont le budget est alimenté par des ressources publiques);
- les entreprises publiques, dans lesquelles une personne publique détient la majorité du capital, et dont les choix peuvent différer de ceux des entreprises privées. Leur mode de fonctionnement est proche de celui des entreprises privées (ex: EPE) ;
- les établissements publics administratifs chargés de la Sécurité sociale (caisses nationales), qui assument la gestion des grandes politiques sociales de la nation.

2. Le service public

« Toute activité considérée comme d'intérêt général et, à ce titre, prise en charge par les autorités publiques, directement ou indirectement, selon un certain régime. »

« Le service public est un mythe légitimant : il sculpte l'image d'un État généreux, bienveillant, uniquement préoccupé du bien-être de ses sujets» [2]

[1] Support de cours, « les domaines de la sphère public », sur le site : esc-alger.dz/contribution ensgnt/hemiss, p 1.

[2] Chevallier J., « Le service public », 2ème édition, édition PUF, 1991, p3.

2.1. Vision matérielle du service public

Le service public est décrit comme un « Ensemble des activités, dites régaliennes, dont la réalisation est confiée exclusivement à l'État : la défense, la police, la justice, les finances,

2.2. Vision organique du service public

Cette vision désigne les structures et les organismes qui prennent en charge les activités d'intérêt général

Ainsi définie, cette activité d'intérêt général, est prise en charge directement ou indirectement par les autorités publiques (gouvernement, Wilaya, Daïra, APC).

2.3. Principes du service public

Les principes du service public se sont peu à peu constitués autour des éléments suivants:[1]

- Égalité de traitement des usagers ;
- Continuité du service ;
- Mutabilité ou adaptabilité du service public ;
- Neutralité ;
- Transparence ;
- Accessibilité.

3. la fonction publique

La fonction publique désigne un ensemble de personnes travaillant au sein des administrations publiques. Elle englobe également l'ensemble de personnes travaillant pour des services publics ou d'utilité générale.

[1] Support de cours, op-cit, p 2.

Section II : l'audit interne applicable dans les établissements public

Les modifications successives qui se sont présentées les dernières années sur le plan de la gestion des institutions publiques ont fait naître le besoin d'un organe qui puisse conseiller le management dans l'exécution de ses tâches. Un service d'audit interne convient parfaitement pour reprendre cette « fonction d'avis ».

1. Les concepts d'audit interne

Pour le secteur privé, la définition qui fait référence est celle fixée par The institute of Internal Auditors (IIA) en juin 1999 : « L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ».[1]

Les autres définitions plus récentes de l'audit interne que l'on peut trouver sont notamment celle de l'Autorité des marchés financiers (AMF) inspirées largement des définitions de la Banque des règlements internationaux (BRI), dans son document « Cadre pour les systèmes de contrôle interne dans les organisations bancaires » et du Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) ou, dans le monde public, celle de l'Union européenne arrêtée dans l'avis de la Cour européenne des comptes sur le « Contrôle unique » .[2]

Ces définitions confirment les traits saillants de la définition de l'IIA :

- la recherche d'indépendance et d'objectivité ;
- le rôle de supervision et d'évaluation du contrôle interne (à savoir la structure organisationnelle, les méthodes et les procédures) et de la maîtrise des risques ;
- le rôle de proposition et de conseils aux dirigeants ;
- la différence avec l'audit externe placé en dehors de l'organisation.

L'article 1 du décret du 28 juin 2011 unifiant et généralisant la fonction d'audit interne dans l'État reprend ces caractéristiques :

[1] Hervé Boullanger, « L'audit interne dans le secteur public », Revue française d'administration publique, vol.4, n°148, p 102.

[2] Avis n° 2/2004 de la Cour des comptes des Communautés européennes sur le modèle de contrôle unique , (2004/C 107/01).

« Dans chaque ministère, un dispositif de contrôle et d'audit internes, adapté aux missions et à la structure des services et visant à assurer la maîtrise des risques liés à la gestion des politiques publiques dont ces services ont la charge, est mis en œuvre.

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

À l'instar de tous les auditeurs internes, ceux du secteur public sont appelés à assister les organisations dans l'amélioration de leur fonctionnement. La fonction d'audit interne du secteur public constitue l'un des fondements de la gouvernance d'un secteur public fort. La plupart des auditeurs internes du secteur public jouent également un rôle dans l'obligation de leur entité à se justifier aux yeux des citoyens dans le cadre du processus de contrôle et de contrepoids. [1]

La nature diverse du secteur public fait en sorte qu'il est de plus en plus précieux et important d'arriver à un consensus sur le concept d'indépendance, qui est la clé de la crédibilité de tout auditeur. Les auditeurs internes faisant partie intégrante de l'organisation, la réalisation et aussi la préservation de cette indépendance sont des défis d'autant plus difficiles à relever. [2]

La fonction d'audit interne peut être organisée et exécutée à des niveaux différents au sein d'une entité, ou dans un cadre plus large englobant un ensemble d'entités similaires. Les mêmes principes et règles s'appliquent à ces divers niveaux organisationnels de l'audit interne.[3]

L'audit interne est la fonction chargée d'examiner et d'évaluer le contrôle interne dans tous les domaines de l'organisation et à tous les niveaux. Au-delà de ce rôle traditionnel, il peut aussi assurer une fonction de conseil.[4]

L'INTOSAI définit une fonction d'audit interne en ces termes : « Moyens fonctionnels par lesquels les gestionnaires d'une unité acquièrent au sein même de cette unité la certitude que les circuits

[1] INTOSAI GOV 9140, Audit interne Indépendance au sein du secteur public, sur le site : http://www.issai.org. p5.

[2] Ibid, p5.

[3] Schick. P, « Mémento d'audit interne », Edition Dunod, Paris, 2007, p 05

[4] Manuel d'audit Interne pour les Inspections Générales des Ministères, Collège des Inspecteurs Généraux des Ministères (CIGM), sur le site : http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADM826.pdf,p52.

comptables et financiers dont ils sont responsables fonctionnent d'une manière qui réduit au maximum les risques de fraudes, d'erreurs, de non-rentabilité ou de gaspillage » .[1]

Dans le contexte des rôles et responsabilités, les principes généraux suivants sont applicables selon la norme INTOSAI GOV 9100 : [2]

- Les auditeurs internes examinent et contribuent à l'efficacité et l'efficience ;
- Continues du système de contrôle interne à travers leurs évaluations et recommandations, et jouent par conséquent un rôle important dans l'efficacité du contrôle interne ;
- La direction met souvent en place une fonction d'audit interne à l'intérieur du cadre de son contrôle interne ;
- À la lumière de cette tradition, le rôle des auditeurs internes est un élément clé de la structure de contrôle interne d'une organisation ;
- Toutefois, le mandat lié à la fonction d'audit interne n'inclut pas la mise en œuvre de procédures spécifiques de contrôle interne au sein de l'organisation. Cette responsabilité repose entre les mains de la direction ;
- Une fonction d'audit interne efficace peut comprendre la révision, l'évaluation et le rapportage à propos de l'adéquation des contrôles afin de contribuer à améliorer le système de contrôle interne.

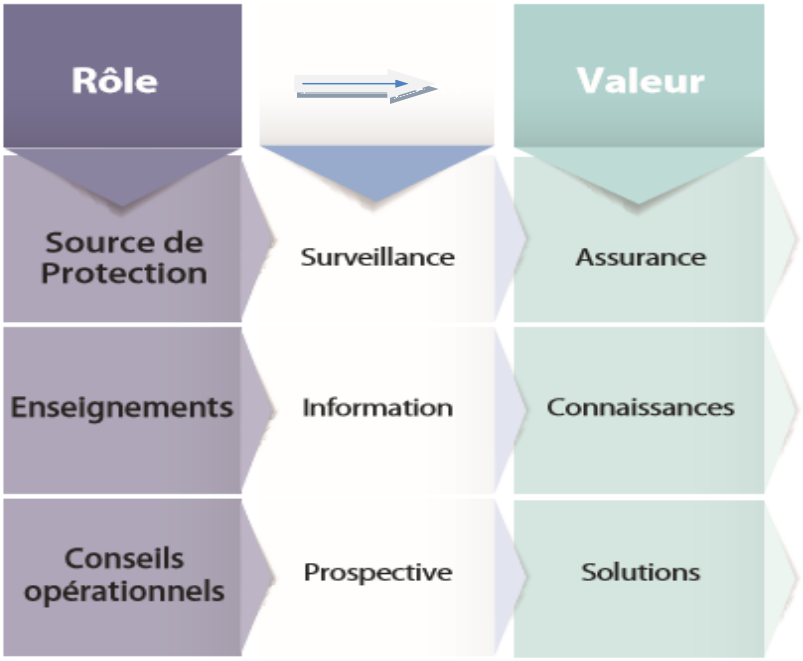
2. Le rôle de l'audit interne dans le secteur public

Nous maintenons que l'audit interne est idéalement positionné pour servir tous les besoins susmentionnés des sous-ministres et de leurs hauts fonctionnaires, et que les rôles et les fonctions exercés par l'audit interne peuvent ajouter précisément la valeur que la haute direction exige. La chaîne de valeur de l'audit interne est présentée à la figure 2.

[1] INTOSAI GOV 9150, Coordination et coopération entre les ISC et les auditeurs internes au sein du secteur public, AUSTRIA, sur le site : http://www.issai.org,p35.

[2] Ibid, p

Figure II.1 : Les rôles et les fonctions de l'audit interne



Source : Carmen Abela, L'optimisation du pouvoir de l'audit interne dans le secteur public, Rapport de Recherche, canada, 2014, p10.

Les trois propositions de valeur de l'audit interne proviennent directement de ses propres caractéristiques :[1]

- Indépendance et objectivité;
- Accent sur le risque;
- Accès sans entrave et lien hiérarchique direct avec le sous-ministre et le comité de vérification;
- Respect des normes professionnelles et engagement d'amélioration continue et d'assurance de la qualité;
- Démarche d'analyse et de diagnostic fondée sur des données probantes.

2.1. Surveillance : l'audit interne en tant que source de protection

L'audit interne fournit aux organisations du secteur public et à leurs comités d'audit l'assurance de la suffisance et de l'efficacité des systèmes de gestion, des pratiques et des contrôles. Dans les cas où les contrôles internes échouent ou sont à risque d'échouer, l'audit interne fournit des renseignements dignes de confiance et fiables pour mener à des améliorations. Et, en agissant

[1]Carmen Abela, « L'optimisation du pouvoir de l'audit interne dans le secteur public », Rapport de Recherche, canada, 2014, p11.

comme « système d'avertissement précoce », l'audit interne aide à sauvegarder les intérêts et les atouts des organisations du secteur public, et il permet à la direction et aux comités d'audit de s'acquitter efficacement de leurs responsabilités de surveillance.[1]

Il serait faux de présumer que seuls les produits d'assurance, qui utilisent des techniques d'audit approfondi, offrent cette protection. L'audit des contrôles « en cours d'élaboration » à l'étape de leur conception offre une protection en temps réel, ce qui permet au dirigeant principal de la vérification de trouver un équilibre entre les délais à observer et la confiance de la direction.

2.2. Information : l'audit interne en tant que source d'enseignements

L'audit interne maintient une expertise des systèmes de contrôle de gestion, de gestion des risques et de gouvernance qui sont tous essentiels à une saine administration publique. La fonction d'audit interne dispose d'une connaissance approfondie des pratiques exemplaires et des attentes dans ces domaines et utilise ces normes comme base sur laquelle tirer des conclusions au sujet des systèmes, des pratiques et des cultures en place au gouvernement. Cette connaissance positionne l'audit interne comme une fonction pédagogique idéale, dotant la direction des connaissances et de l'expertise dont elle a besoin pour s'acquitter de ses responsabilités en tant que première et deuxième lignes de défense. En effet, comme ce fut le cas avec la mise en œuvre de la gestion des risques dans certaines administrations, l'audit interne peut être un puissant incubateur de nouvelles pratiques de gestion importantes.

Dans le secteur public, à mesure que la mobilité du personnel augmente et que les dirigeants s'adaptent à leurs responsabilités en tant que première ligne de défense, l'audit interne est idéalement positionné pour fournir une formation, des conseils et des indications sur des normes de contrôle adéquates et efficaces. En outre, l'audit interne peut servir d'« intermédiaire » en fournissant, au moyen de rapports annuels ou d'autres mécanismes, l'information accumulée au sujet des problèmes systémiques et horizontaux que la direction ne reçoit peut être pas d'une autre source faisant autorité.

[1] Carmen Abela, op-cit, p 11.

2.3. Prospective : l'audit interne en tant que source de conseils opérationnels

Les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne positionnent clairement la fonction à la fois à titre de fonction d'assurance et de conseil. Les sous-ministres et les comités d'audit peuvent généralement penser que le rôle consultatif de l'audit interne provient de ses activités de consultation, mais encore une fois, ce n'est que partiellement vrai. Les produits d'assurance, même s'ils prennent plus de temps à produire, peuvent constituer une formidable source d'information prospective, à condition que les auditeurs soient en mesure de tirer des conclusions prospectives fondées sur des éléments probants antérieurs.[1]

Peu importe le produit livré – assurance ou conseil – grâce à son expertise, à son objectivité et à sa connaissance des contrôles internes clés et des risques de l'organisation, l'audit interne peut jouer un rôle de conseiller de confiance auprès de ses principaux clients en leur fournissant des conseils honnêtes, fiables et pertinents à l'appui d'opérations gouvernementales efficaces. Théoriquement, l'audit interne offre la réponse à de nombreux problèmes. Mais qu'en est-il dans la réalité?

Pour répondre à cette question, nous avons interrogé des sous-ministres et mené une enquête pangouvernementale auprès des cadres du secteur public (de l'échelon de directeur à celui de sous-ministre). Les résultats, Rapport de Recherche de IIA Canada 13 bien que positifs, suggèrent qu'il reste fort à faire pour développer pleinement la fonction d'audit interne dans le secteur public et illustrer sa valeur auprès des sous-ministres et des comités d'audit dans le secteur public.

Quelques-uns des défis auxquels la communauté de l'audit du secteur public est confrontée ont trait à l'exercice de la fonction, d'autres à son positionnement stratégique et d'autres à la façon dont l'audit interne est perçu par les clients. Le reste du présent document est consacré à discuter de ces défis et des stratégies à préconiser pour les relever.

3. Les risques lors de la mise en œuvre de l'audit interne dans le secteur public

Les décideurs publics ont à cœur de profiter de la mise en place tardive de l'audit interne dans les administrations pour conjurer certains travers de cette fonction qui peuvent apparaître si on ne met pas en place les garde-fous nécessaires.

[1] Carmen Abela, op-cit, p 12.

3.1. La cartographie des risques

La cartographie des risques est également, un outil de référence dans le domaine du management des risques ayant comme objectifs généraux d'anticiper, évaluer, visualiser,, et contribuer à:[1]

- Améliorer la robustesse de la stratégie et de l'image durable de la société ;
- le potentiel technique, financier et humain consacré à la maîtrise des risques ;
- Réduire les vulnérabilités en identifiant et anticipant les risques majeurs et en évaluant leur niveau de traitement ;
- Contribuer à identifier les compétences, les fonctions et les processus critiques ;
- Exploiter les opportunités (processus, produits).

L'appréciation de l'exposition aux risques des acteurs publics et l'estimation de leur maîtrise met en évidence quatre situations :

3.1.1. Zone d'inconfort

Elle regroupe les risques les plus sensibles en termes d'impact :[2]

Risques globaux/ environnementaux, risques liés aux personnes, risques découlant de la défaillance des services dans les processus opérationnels, et risques liés aux participations ou aux satellites.

Le niveau de maîtrise de ces risques est considéré comme modéré par l'ensemble des répondants. C'est à travers des actions de renforcement des dispositifs de contrôle que les organisations publiques doivent orienter leurs efforts sur ces domaines de risques.

Le secteur public doit s'inscrire dans une démarche de mise en place de dispositifs de protection en amont ou de détection en aval afin de limiter les conséquences de ces risques.

3.1.2. Zone de veille

Les risques liés à la commande publique, les risques réglementaires, les risques concernant les processus support et ceux découlant d'une gouvernance publique de la politique et du droit insuffisante ont été évalués comme ayant un impact moindre pour les organisations. Ils sont parallèlement jugés mieux maîtrisés.

[1] Institut français de l'audit et du contrôle interne, « De la cartographie des risques au plan d'audit », revue IFACI, 2013, p10.

[2] Dominique Pageaud, « La gestion des risques et le contrôle interne dans le secteur public », revue Ernst & Young, 2008, sur le site : http://www.ey.com/fr/secteurpublic, p6.

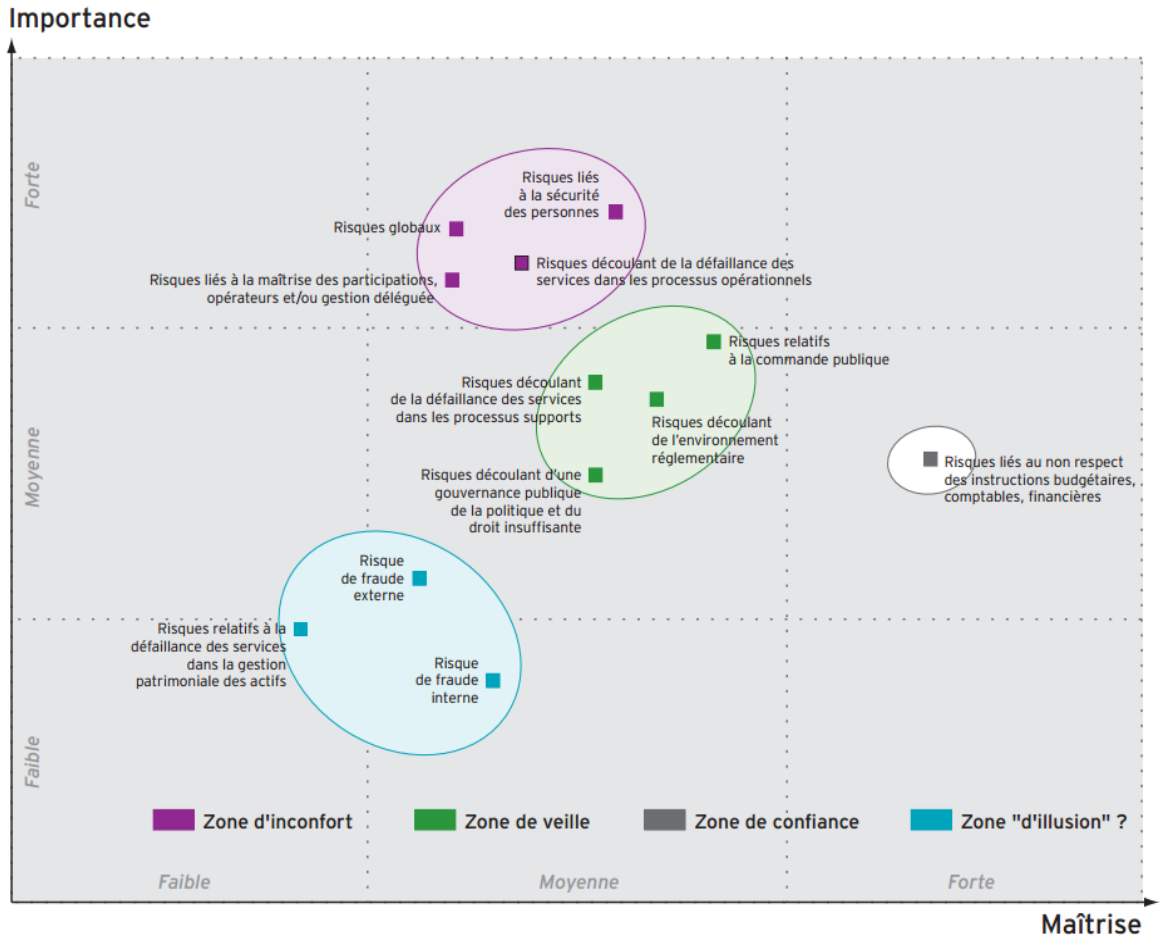
3.1.3. Zone de confiance

Les risques liés au non respect des instructions budgétaires, comptables ou financières ont une importance jugée intermédiaire, avec un niveau de maîtrise élevé. Cela tient vraisemblablement à la forte technicité des acteurs dans ces domaines : agents comptables, directions financières, ainsi qu'au principe de séparation des pouvoirs entre ordonnateur et comptable, fortement ancré dans les esprits. Les différents intervenants externes en matière de contrôle dans ces domaines : Cour des Comptes, contrôleurs d'Etat, Commissaires aux comptes pour les établissements publics, viennent également renforcer cette perception.

3.1.4. Zone "d'illusion"

Elle regroupe des risques estimés à faible impact, la fraude interne et externe et la gestion des actifs nous attirons l'attention des acteurs publics sur le caractère sensible de ces thématiques tant en ce qui concerne la protection de la capitale image que le fonctionnement opérationnel des organisations publiques.

Figure II.2 : la cartographie des risques



Source : Dominique Pageaud, op-cit, p7.

Section III: le contrôle interne dans le secteur public

Le contrôle interne dans les organismes du secteur public doit se comprendre dans le cadre de leurs caractéristiques spécifiques, c'est-à-dire en prenant en compte le caractère social ou politique de certains de leurs objectifs, le fait qu'ils aient recours aux fonds publics, l'incidence du cycle budgétaire, la complexité de l'évaluation de leur performance (qui nécessite un équilibre entre, d'une part, des valeurs traditionnelles, telles que la légalité, l'intégrité et la transparence, et, d'autre part, des valeurs plus modernes du management, telles que l'efficience et l'efficacité), et la traduction de l'éventail de ces contraintes en termes de responsabilité publique

1. Définition

Le contrôle interne est un processus intégré mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs généraux suivants:[1]

- exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces;
- respect des obligations de rendre compte;
- conformité aux lois et réglementations en vigueur;
- protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages.

Le contrôle interne est un outil essentiel pour les dirigeants. Il doit être dynamique et vivre avec le cycle de vie normal d'une organisation. Si le contrôle interne est établi d'une façon statique, les contrôles ajoutés ont une valeur ajoutée de plus en plus faible. [2]

Selon une définition internationale, le contrôle interne est défini par l'INTOSAI (2004) (International Organisation of Supreme Audit Institutions) en ces termes: «Le contrôle interne est un processus intégré mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs généraux suivants : exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces; respect des obligations de rendre compte ; conformité aux lois et réglementations en vigueur; protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages ».

Les objectifs généraux sont les suivants:[3]

Exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces Les opérations effectuées par l'organisation doivent être ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces. Elles doivent être cohérentes par rapport à sa mission.

Ordonné, c'est-à-dire d'une manière bien organisée ou méthodique.

Respect des obligations de rendre compte

[1] INTOSAI GOV 9100, « Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public », sur le site : www.issai.org,p 7.

[2] Institut français de l'audit et du contrôle internes, colloque : l'audit et le contrôle internes, revue IFACI, 2009,p 6.

[3] NTOSAI GOV 9100, op-cit, p13.

Rendre compte correspond à l'exigence que les organismes de service public et les personnes qui les composent rendent compte et répondent de leurs décisions et de leurs actes, en ce compris leur gestion des fonds publics qui leur sont confiés, leur loyauté et tous les aspects de leur performance.

Conformité aux lois et réglementations en vigueur

Les organisations sont tenues d'observer un grand nombre de lois et de réglementations. Dans les organisations publiques, des lois et des réglementations régissent les recettes et les dépenses publiques, et en déterminent les modalités. Dans cette perspective, on devra tenir compte par exemple, de la loi budgétaire, des traités internationaux, des lois sur la bonne administration, du droit et des normes comptables, du droit de l'environnement, des textes qui gouvernent les droits fondamentaux et les libertés publiques, de la législation relative à l'impôt sur les revenus et les lois réprimant la fraude et la corruption.

Protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages dus au gaspillage, aux abus, à la mauvaise gestion, aux erreurs, à la fraude et aux irrégularités

Quoique le quatrième objectif général puisse être considéré comme une sous-catégorie du premier (opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces), il y a lieu de souligner l'importance de la protection des ressources dans le secteur public, et ce en raison du fait que, de manière générale, ces ressources proviennent de fonds publics et que leur utilisation dans l'intérêt public requiert une attention particulière. En outre, la comptabilité budgétaire sur base de caisse, toujours largement répandue dans le secteur public, n'offre pas d'assurance suffisante quant à l'acquisition, à l'utilisation et à l'affectation des actifs. En conséquence, les organisations du secteur public ne disposent pas toujours d'un inventaire actualisé et exhaustif de leurs actifs, ce qui les rend plus vulnérables. Dès lors, des contrôles doivent être intégrés dans chacune des activités se rapportant à la gestion des ressources de l'organisation, de leur acquisition jusqu'à leur utilisation ultime. Tables, du droit de l'environnement, des textes qui gouvernent les droits fondamentaux et les libertés publiques, de la législation relative à l'impôt sur les revenus et les lois réprimant la fraude et la corruption.

1.2. Limites du contrôle interne

Le contrôle interne ne peut, à lui seul, garantir la réalisation des objectifs généraux définis plus haut.

Un système de contrôle interne efficace, aussi bien conçu et appliqué soit-il, ne peut fournir à la direction qu'une assurance raisonnable — et non absolue — quant à la réalisation des objectifs d'une organisation ou à sa pérennité. Le contrôle interne peut fournir des informations au management pour son évaluation du degré de réalisation des objectifs qui lui sont fixés mais non transformer un mauvais manager en un bon manager. Au demeurant, le management n'a aucun contrôle sur les changements qui pourraient intervenir dans la politique ou les programmes du gouvernement, ou dans le contexte démographique ou économique de son action. De tels changements peuvent imposer aux managers de revoir les contrôles et d'ajuster le niveau de risque acceptable.[1]

Le propre d'un système de contrôle interne efficace réduit la probabilité de ne pas atteindre les objectifs. Il n'en élimine pas pour autant le risque toujours présent que le contrôle interne soit mal conçu ou ne fonctionne pas comme prévu.[2]

En effet, dans la mesure où le contrôle interne repose sur le facteur humain, il est susceptible de pâtir d'erreurs de conception, de jugement ou d'interprétation, de malentendus, de négligence, de la fatigue ou de la distraction, voire de manœuvres telles que collusion, abus ou transgression.

Une autre limite tient au fait que la conception d'un système de contrôle interne doit tenir compte de contraintes financières. Les bénéfices tirés des contrôles doivent, par conséquent, être évalués par rapport à leur coût. La volonté de faire fonctionner un système de contrôle interne qui éliminerait tout risque de perte n'est pas réaliste et sa mise en œuvre serait probablement plus coûteuse que ne le justifierait le bénéfice qui en découlerait dans les faits. Pour déterminer si un contrôle particulier doit être mis en place, on doit prendre en compte non seulement la probabilité de survenance du risque correspondant et son incidence potentielle sur l'organisation mais aussi les coûts afférents à la mise en place de ce nouveau contrôle.

[1] Frédéric Cordel, Gestion des risques et contrôle interne, édition Vuibert, paris, 2013, p 46.

[2] Ibid, p 52.

2. Composantes du contrôle interne

Le contrôle interne est constitué de cinq composantes interdépendantes:[1]

- Environnement de contrôle ;
- Evaluation des risques ;
- Activités de contrôle ;
- Information et communication ;
- Pilotage.

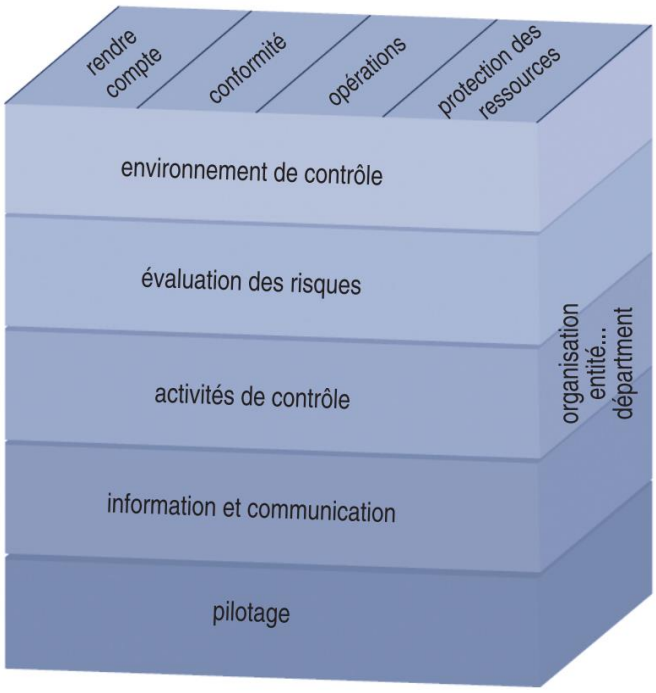
2.1. Lien entre les objectifs et les composantes du contrôle interne

Il existe un lien direct entre les objectifs généraux, qui représentent ce qu'une organisation s'efforce de réaliser, et les composantes du contrôle interne, qui représentent les instruments nécessaires à leur réalisation. Ce lien peut être représenté schématiquement par une matrice à trois dimensions, de la forme d'un cube.

Les colonnes verticales représentent les quatre objectifs généraux – rendre compte (et faire rapport), conformité (aux lois et réglementations), opérations (ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces) et protection des ressources –, les rangs horizontaux, les cinq composantes, et la troisième dimension de la matrice correspond aux différentes divisions de l'organisation et à ses départements.

[1] Elisabeth bertin, christoph godowski, « manuel de comptabilité et audit », édition berti, Alger, 2013, p 556.

Figure II.3: Lien entre les objectifs et les composantes du contrôle interne



Source : NTOSAI GOV 9100, op-cit, p 14.

2.1.1. Environnement du contrôle interne

L'environnement de contrôle reflète la culture d'une organisation puisqu'il détermine le niveau de sensibilisation de son personnel au besoin de contrôle. 0Il constitue le fondement de toutes les autres composantes du contrôle interne, en fournissant une discipline et une structure. Les facteurs constitutifs de l'environnement de contrôle sont: [1]

L'intégrité tant personnelle que professionnelle et les valeurs éthiques des responsables et du personnel, en ce compris un état d'esprit constructif à l'égard du contrôle interne, en tout temps et à travers toute l'organisation;

- L'engagement à un niveau de compétence;
- Le style de management (en l'occurrence, la philosophie des responsables et leur manière d'opérer);
- La structure de l'organisation;
- les politiques et pratiques en matière de ressources humaines.

[1] Le nouveau COSO et ses 17 principes fondateurs pour un contrôle interne efficient, Audit & Contrôle internes, n°215, 2013, p 17.

2.1.2. Evaluation des risques

L'évaluation des risques est le processus qui consiste à identifier et à analyser les risques pertinents susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'organisation, et à déterminer la réponse à y apporter.

Elle implique les éléments suivants:[1]

Identification des risques

- liée aux objectifs de l'organisation;

- exhaustive;

- qui prend en compte les risques dus à des facteurs externes et internes, à la fois au niveau de l'organisation et à celui des activités;

Analyse des risques

- par l'évaluation de l'impact possible du risque;

- par l'évaluation de la probabilité de survenance du risque;

Evaluation du degré d'aversion au risque de l'organisation

Mise au point des réponses à y apporter:

- Quatre catégories de réponses doivent être envisagées: transfert, tolérance, traitement ou suppression; parmi celles-ci, le traitement des risques est ce qui s'inscrit le mieux dans le cadre des présentes lignes directrices parce que le principal mécanisme permettant de traiter des risques réside précisément dans l'existence de contrôles internes efficaces;
- Les contrôles appropriés mis en œuvre peuvent être orientés vers la détection ou la prévention.

Compte tenu de l'évolution permanente des données politiques, économiques, industrielles, réglementaires et opérationnelles, l'évaluation des risques des risques doit constituer un processus continu et itératif. Cela implique d'identifier et d'analyser les changements, les opportunités et les

[1] Jacques Renard, « théorie et pratique de l'audit interne », 7e édition, eyrolles, paris, 2010, p124.

risques qui en découlent (cycle d'évaluation des risques) et de modifier les contrôles internes pour l'adapter aux changements intervenus dans les risques.

2.1.3. Activités de contrôle

Les activités de contrôle correspondent à l'ensemble des politiques et des procédures mises en place pour maîtriser les risques et réaliser les objectifs de l'organisation.

Pour être efficaces, les activités de contrôle doivent être appropriées, fonctionner de manière cohérente, conformément aux plans, tout au long de la période, respecter un équilibre entre coût et bénéfices, être exhaustives, raisonnables et directement liées aux objectifs du contrôle.

Les activités de contrôle sont présentes à travers toute l'organisation, à tous les niveaux et dans toutes les fonctions. Elles englobent toute une série d'activités orientées vers la détection et la prévention, aussi diverses que:[1]

- Des procédures d'autorisation et d'approbation;
- La séparation des fonctions (entre autorisation, traitement, enregistrement, vérification);
- Les contrôles portant sur l'accès aux ressources et aux documents;
- Les vérifications;
- Les réconciliations;
- Les analyses de performance opérationnelle;
- Les analyses d'opérations, de processus et d'activités;
- La supervision (affectation, analyse et approbation, directives et formation). Les organisations doivent atteindre un équilibre adéquat entre les activités de contrôle orientées vers la détection et celles qui visent la prévention.

Des actions correctives sont un complément indispensable aux activités de contrôle en vue de la réalisation des objectifs.

Activités de contrôle relatives à la technologie de l'information contrôle en vue de la réalisation des objectifs.

Les systèmes d'information impliquent des types d'activités de contrôle spécifiques. Ils se répartissent en deux grandes catégories:

[1] Pocket Guide, COSO 2013, « Une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation », sur le site : http://www.pwc.fr/,p 17.

- Contrôles globaux Les contrôles globaux sont constitués à la fois par la structure et par les politiques et procédures applicables à l'ensemble ou un segment important des systèmes d'information d'une organisation et qui contribuent à assurer leur fonctionnement correct. Ils créent l'environnement dans lequel les systèmes applicatifs et les contrôles fonctionnent.

Les principales catégories de contrôles globaux sont:[1]

- la planification et la gestion du programme de sécurité à l'échelle de l'organisation;
- les contrôles d'accès;
- les contrôles portant sur le développement, la maintenance et la modification des applications;
- le contrôle des logiciels d'exploitation;
- la séparation des fonctions;
- les contrôles visant à assurer la continuité du service.

- Contrôles applicatifs Les contrôles applicatifs sont constitués par la structure, les politiques et les procédures applicables à des systèmes d'applications individuels distincts et concernent directement les applications informatisées individuelles. Ces contrôles sont généralement conçus pour prévenir, détecter et corriger les erreurs et les irrégularités affectant le flux des données qui transitent par les systèmes d'information.

Les contrôles globaux et applicatifs sont interdépendants et les deux sont nécessaires pour assurer un traitement exhaustif et correct des données. Les technologies de l'information changeant rapidement, les contrôles dont elles font l'objet doivent eux aussi évoluer constamment pour rester efficaces.

2.1.4. Information et communication

L'information et la communication sont essentielles à la réalisation de l'ensemble des objectifs du contrôle interne.

2.1.4.1. Information

La première des conditions à l'obtention d'une information susceptible d'être jugée fiable et pertinente réside dans l'enregistrement rapide et le classement convenable des transactions et des événements. L'information pertinente doit être identifiée, recueillie et communiquée sous une

[1] Jacques Renard, op-cit, p 145.

forme et dans des délais qui permettent au personnel de procéder aux activités de contrôle interne dont il a la charge et d'assumer ses autres responsabilités (transmettre la bonne information au bon moment aux bonnes personnes). Dès lors, le système de contrôle interne en tant que tel et l'ensemble des transactions et des événements importants que l'organisation peut avoir à gérer doivent faire l'objet d'une documentation complète.[1]

Les systèmes d'information produisent des rapports contenant des informations opérationnelles, financières et non financières, ainsi que des informations liées au respect des obligations légales et réglementaires qui permettent de gérer et de contrôler les activités. Ils traitent non seulement les données produites en interne, mais également l'information liée aux événements externes, aux activités et aux conditions nécessaires à la prise de décisions et à l'établissement de rapports.

La capacité des responsables à prendre les décisions appropriées est conditionnée par la qualité de l'information; il s'agit donc qu'elle soit adéquate, disponible en temps opportun, à jour, exacte et accessible.

2.1.4.2. Communication

Une communication efficace doit circuler de manière ascendante, transversale et descendante dans l'organisation, dans toutes ses composantes et dans l'ensemble de sa structure.

Les plus hauts responsables de l'organisation doivent transmettre un message clair à tous les membres du personnel sur l'importance des responsabilités de chacun en matière de contrôle interne. Tous doivent comprendre le rôle qu'ils sont appelés à jouer dans le système de contrôle interne, ainsi que la manière dont leurs propres activités s'articulent avec celles des autres membres du personnel.

La nécessité d'une communication efficace s'entend également des relations avec l'extérieur de l'organisation.

2.1.5. Pilotage

Les systèmes de contrôle interne doivent faire l'objet d'un suivi destiné à en vérifier la qualité au fil du temps. Ce suivi peut s'opérer au moyen d'activités de routine, par des évaluations ponctuelles ou encore en combinant les deux méthodes.

[1] Stéphanie Thiery-Dubuisson, " L'audit ", Editions La Découverte, Paris. 2004, p 53.

Pilotage permanent Le pilotage ou le suivi permanent du contrôle interne s'inscrit dans le cadre des activités d'exploitation courantes et récurrentes d'une organisation et comprend des contrôles réguliers effectués par la direction et le personnel d'encadrement, ainsi que d'autres actions effectuées par le personnel dans le cadre même des tâches qu'il a à accomplir.[1]

Les activités de pilotage permanent portent sur chacune des composantes du contrôle interne et tend à empêcher que les systèmes de contrôle interne fonctionnent de manière contraire aux règles, à l'éthique ou aux critères d'économie, d'efficience et d'efficacité.

Evaluations ponctuelles Les évaluations ponctuelles varieront en étendue et en fréquence essentiellement en fonction de l'évaluation des risques et de l'efficacité des procédures de pilotage permanent.

Les évaluations ponctuelles spécifiques portent sur l'efficacité du système de contrôle interne et garantissent que le contrôle interne atteint les résultats attendus sur la base de méthodes et procédures prédéfinies.

Les faiblesses du contrôle interne doivent être signalées au niveau approprié de direction.

Les procédures de suivi doivent garantir que les conclusions d'audit et les recommandations qui en résultent sont mises en œuvre de manière appropriée et sans retard

3. Rôles et responsabilités

Chacun, au sein d'une organisation, a une part de responsabilité dans le contrôle interne.

Le management est directement responsable de l'ensemble des activités de l'organisation, ce qui inclut la conception, la mise en œuvre, le fonctionnement adéquat, le maintien et la documentation du système de contrôle interne. Les responsabilités de chacun au sein du management varient selon la fonction qu'il occupe dans l'organisation et les caractéristiques de l'organisation elle-même.

Les auditeurs internes examinent et contribuent à l'efficacité continue du système de contrôle interne via leurs évaluations et recommandations et de ce fait jouent un rôle important dans l'efficacité du contrôle interne. Ils n'assument toutefois pas la responsabilité de base, qui revient à

[1] Stéphanie Thiery-Dubuisson, op-cit, p 55.

la direction, de la conception, la mise en œuvre, le maintien et la documentation du contrôle interne.

Les membres du personnel contribuent eux aussi au contrôle interne. Le contrôle interne relève, explicitement ou implicitement, de la responsabilité de chacun. Tous les membres du personnel jouent un rôle dans la réalisation du contrôle interne et sont tenus de communiquer tout problème qu'ils viendraient à constater dans la conduite des opérations, de même que toute violation du code de conduite ou à la politique interne de l'organisation.

Certaines parties externes jouent aussi un rôle important dans le processus de contrôle interne. Ils peuvent contribuer à la réalisation des objectifs de l'organisation ou fournir des informations utiles au contrôle interne. Ils ne sont toutefois pas responsables de la conception, la mise en œuvre, le fonctionnement adéquat, la maintenance ou la documentation du système de contrôle interne de l'organisation.

Les institutions supérieures encouragent et favorisent la mise en de contrôle (ISC) place d'un système de contrôle interne efficace dans l'administration. L'évaluation du contrôle interne est essentielle pour les audits de conformité, financiers et de performance réalisés par les ISC. Elles communiquent leurs conclusions et leurs recommandations aux parties intéressées.

Les auditeurs externes sont en charge de l'audit de certaines administrations dans certains pays. Ils sont appelés, de même que les associations professionnelles qui les représentent, à formuler des conseils et des recommandations au sujet du contrôle interne.

Le pouvoir législatif et établissent des règles et des lignes direct réglementaire en matière de contrôle interne. Ils doivent contribuer à une compréhension commune du contrôle interne.

Les autres tiers sont en interaction avec l'organisation (usagers, fournisseurs, etc.) et fournissent des informations quant à la réalisation de ses objectifs.

Conclusion

Les décideurs publics ont à cœur de profiter de la mise en place tardive de l'audit interne dans les administrations pour conjurer certains travers de cette fonction qui peuvent apparaître si on ne met pas en place les garde-fous nécessaires.

En assurant la surveillance, l'information et la prospective, l'audit interne aide les sous-ministres et les comités d'audit à gérer les risques pour la réputation de leur organisation.

Le contrôle interne est un outil essentiel pour les dirigeants. Il doit être dynamique et vivre avec le cycle de vie normal d'une organisation. Si le contrôle interne est établi d'une façon statique, les contrôles ajoutés ont une valeur ajoutée de plus en plus faible.

Préface

Les méthodes qualitatives sont mieux appropriées à l'observation dynamique de phénomènes longitudinaux » car elles permettent de découvrir des problématiques nouvelles, illustrer un phénomène, suggérer des hypothèses, vérifier des hypothèses à partir de situations d'organisations ou de cas d'entreprises**.**

Plusieurs méthodes ont été utilisées dans la réalisation de ce travail, il s'agit notamment du recoupement des lectures d'ouvrages, d'articles de revue, de rapports, et de la réalisation des entretiens semi directifs. Par ailleurs, il m'a été donné de mener des observations et d'analyser des documents sur mon lieu de stage.

Section I : Présentation de la partie empirique

Dans cette partie, nous avons élaboré des entretiens semi-directifs au niveau de quatre établissements publics.

1. Définition des entretiens semi-directifs

L'entretien semi- directif est une technique qualitative qui permet de centrer le discours des personnes interrogées autour des différents thèmes définis au préalable par l'enquêteur et consigné dans un guide d'entretien, il peut venir compléter et approfondir des domaines de connaissances spécifiques liés à l'entretien non directif qui se déroule très librement à partir d'une question.[1]

2. Méthodes des entretiens semi-directifs

Il existe 3 types d'entretiens :

- **L'entretien non-directif** : il repose sur une expression libre de l'enquêté à partir d'un thème proposé par l'enquêteur. L'enquêteur se contente alors de suivre et de noter la pensée, le discours de l'enquêté sans poser de questions.
- **L'entretien directif** : ce type d'entretien s'apparente sensiblement au questionnaire, à la différence que la transmission se fait verbalement plutôt que par écrit. Dans le cadre de cet entretien, l'enquêteur pose des questions selon un protocole strict, fixé à l'avance (il s'agit d'éviter que l'interviewé ne sorte des questions et du cadre préparé).
- **L'entretien semi-directif** : il porte sur un certain nombre de thèmes qui sont identifiés dans une grille d'entretien préparé par l'enquêteur. L'interviewer, s'il pose des questions selon un protocole prévu à l'avance parce qu'il cherche des informations précises, s'efforce de faciliter l'expression propre de l'individu, et cherche à éviter que l'interviewé ne se sente enfermé dans des questions. Au contraire, il « se laisse diriger tout en dirigeant » .

[1] Michelle Njaleu, « le contrôle interne : une nouvelle fonction transversal à l'hôpital », mémoire de l'école des hautes études en santé publique, 2013, p17.

3. Guide de l'entretien

3.1. Les formes de l'entretien

L'entretien de face à face peut prendre différentes formes:

- Entretien directif Cadre strict, peu de liberté de parole.
- Entretien libre Cadre non strict, grande liberté de parole.
- Entretien semi-directif Liberté de parole dans un cadre relativement strict.

3.2. Le démarrage de l'entretien

La prise de contact est déterminante : elle sert pour le cadrage de l'entretien et instaure la confiance avec la personne interrogée. Voici les éléments à indiquer pour démarrer l'entretien : [1]

- Parole de bienvenue de la personne interrogée ;

- Indiquer votre nom et votre fonction ;

- Rappeler éventuellement l'organisme concerné par l'enquête (par exemple, pour un usager : « l'entretien que nous allons avoir ensemble concerne la bibliothèque … ») ;

- Rappeler le but de l'entretien : « nous menons actuellement une enquête auprès du public de la bibliothèque sur les services qui vous sont proposés … ».

- Indiquer ce qu'on attend de la personne : « Nous avons besoin de votre point de vue ; je vous demanderai d'être le plus complet possible dans vos réponses ; … » ;

- Préciser la durée prévue de l'entretien ;

- Indiquer qu'il y a garantie d'anonymat, en particulier dans le cas d'entretiens avec des usagers ;
- Présenter rapidement le guide d'entretien en indiquant qu'on va prendre des notes et présenter rapidement les grands thèmes qui vont être abordés : « J'ai devant moi un document sur lequel je vais prendre des notes au fur et à mesure de votre discussion. Si vous êtes d'accord, pendant l'entretien, nous allons aborder différents thèmes : la façon dont vous fréquentez la bibliothèque ; la façon dont vous l'utilisez ; ce qui vous plait le plus ;

Ce qui à votre avis fonctionne moins bien ; … »

[1]Mohamed El Habib MERHOUM, guide d'entretien semi-directif, univ-mosta, avril 2017, p7.

3.3. Préparer son entretien

3.3.1. Le choix de la population

Le choix de la population ne se fait pas au hasard:

- C'est une démarche construite, qui dépend de la recherche initiée … ;
- Et qui nécessite de faire attention à la facilité de la proximité (exemple de soignants rencontrant leurs propres patients).

3.3.2. Solliciter un entretien

Solliciter un entretien implique également de:[1]

- se présenter et présenter la recherche.
- Expliquer la démarche de l'entretien.
- Expliquer le choix de contacter cet interlocuteur Bien solliciter son entretien permet d'éviter certains écueils (compréhension du rôle de chacun par exemple).

3.3.3. Négocier les conditions d'entretien

-La date, quelques considérations d'ordre pratique: définir une date relativement proche ou convenir d'un rappel pour éviter les oublis.

- La durée, indispensable à notifier mais toute relative: elle dépend finalement plus de l'enquêté que de l'enquêteur.

-Le lieu, pas de règles précises mais des qualités indispensables: un lieu calme, où l'on peut parler librement, où l'enquêté se sent à l'aise.

3.4. Conduire son entretien

3.4.1. Les conditions d'échange

L'utilisation du guide Si le guide présente de nombreux avantages (préparation à l'avance de l'entretien, gage de sérieux aux yeux de certains interrogés), il peut également présenter des inconvénients que l'enquêteur doit anticiper pour s'en prémunir: apprendre à se détacher du guide, expliquer son usage à l'interlocuteur.

[1] Mohamed El Habib MERHOUM, op-cit, p 8.

La nécessité de l'enregistrement La prise de note ne remplace jamais l'enregistrement, bien plus précis. Il convient également d'expliquer l'utilité de l'enregistrement auprès des enquêtés (respect de l'anonymat maintenu et fidélité des propos).

3.4.2. La relation avec l'interviewé

- Une attitude complexe qui ne va pas de soi…

L'attitude de l'enquêteur est basée sur trois dimensions interdépendantes: l'empathie, l'acceptation et le non directivité.

- Qui oscille entre distance et proximité

Le rôle de l'enquêteur oscille en permanence entre proximité (intérêt pour les propos de l'interviewé, curiosité sans préjugé, engagement dans le discours) et distance (contrôle des émotions, des propos et de l'attitude de l'enquêteur)

3.4.3. Les types d'intervention de l'enquêteur

Afin de favoriser la production d'un discours pertinent, l'enquêteur dispose de diverses techniques d'intervention:

3.4.3.1. La nécessité des consignes

- Pour introduire un nouveau thème ;

- Pour recentrer l'enquêté ;

- Pour déterminer une nouvelle consigne (par exemple, « pouvez-vous me citer cinq mots qui vous font penser à ? » ou encore « je vais vous lire un texte, pouvez-vous m'expliquer comment vous le comprenez ? »)[1].

3.4.3.2. **Les types de relance**

A l'inverse des consignes, les relances s'inscrivent dans la continuité du discours de l'enquêté.

Il existe différents types de relances :

- Les interventions complémentaires,

[1] Mohamed El Habib MERHOUM, op-cit, p 9.

- Les déductions partielles ;
- Les interventions interprétatives ;
- Les reformulations des questions ;
- Les relances d'encouragement ;
- Les relances d'introduction.

Section II : élaboration du guide d'entretien-semi directif

1. Exécution des entretiens semi-directifs

Nous avons composé notre panier d'acteurs-informateurs sur le critère de la pluralité et de la combinaison, en associant différents niveaux hiérarchiques (cadre, et personnel de base) et différents métiers (GRH, Service personnel, service de comptabilité …), pour nous assurons de la bonne qualité des informations recueillies.

Dans l'établissement A, nous avons effectué trois entretiens auprès des personnels de base, et trois entretiens auprès des différents niveaux hiérarchiques de service personnel, Ressources Humaines, la gestion du personnel communal.

Dans l'établissement B, nous avons mené six entretiens semi-directifs auprès de six chefs de départements (chef de l'animation locale de l'informatique, des marchés et des programmes, chef du budget et patrimoine, chef du budget de a wilaya, chef du budget déconcentré, chef de la gestion des personnels de wilaya). Noton0s que nous n'avons pas en l'autorisation de faire des entretiens auprès des directeurs de l'établissement B.

Dans l'établissement C, nous avons effectué quatre entretiens individuels avec les chefs de cinq services (ressources humaines, hôpital, finances et gestion de matériels, comptabilité). Nous avons rencontré six infirmiers lors des 6 entretiens individuels.

Dans l'établissement D, nous avons effectué deux entretiens semi directifs avec les cadres de l'établissement, le doyen et le vice doyen.

Les entretiens individuels (d'une heure) furent pour l'encadrement, et collectifs (d'une heure et demie) pour les groupes de personnels et d'usagers. Nous avons interviewé une ou plusieurs personnes. À chaque entretien, nous avons informé la ou les personnes interrogées des précautions prises dans le cadre de la réalisation du diagnostic en termes de confidentialité,. Les entretiens furent semi-directifs, les personnes s'exprimant librement sur des thèmes définis à l'avance.

Tableau III.1 : présentation des entretiens

Catégories	Type d'entretien	Durée de l'entretien
Encadrement	Semi-directif	1h30
Personnel de base	Semi-directif	1h30

Source : présenté par l'étudiante en se fondant sur le guide d'entretien semi-directif

Afin de faciliter l'interprétation du diagnostic, nous avons attribué à chaque phrase-témoin un code identifiant l'origine de la phrase selon deux variables : identification de l'établissement, identification du type de population. Ce code apparaît en fin de phrase, entre parenthèses. La nomenclature utilisée pour codifier les phrases-témoins est présentée dans le tableau suivant

Tableau III.2 : Identificateurs

A	Etablissement A Daira
B	Etablissement B Wilaya
C	Etablissement C Hôpital
D	Etablissement D Faculté
E	Encadrement
P	Personnel de base

Source : présenté par l'étudiante en se fondant sur le guide d'entretien semi-directif

Ainsi, par exemple, une phrase-témoin ayant le code (A/E), signifie qu'elle est extraite du l'établissement (A) et qu'elle a été exprimée par un membre de personnel de base (D).

1.1 les hypothèses

- Le nouveau management public n'est pas applicable dans les établissements publics algériens.
- La fonction d'audit interne n'existe pas dans les organisations du secteur public.
- Les décideurs publics sont sensibles à la question de gestion des risques.

2. Analyse des résultats

Nous présentons les résultats issus du retraitement des informations de la base expérimentale, accompagnés des résultats issus de nos enquêtes auprès des établissements A, B, C et D.

2.1. Le nouveau management public

L'application du Nouveau Management public est-elle adaptée à l'organisation publique algérienne ?

« le NMP permet de résoudre certains dysfonctionnements, au niveau des programmes de gestion, mais les spécificités des établissements publics algériens constituent des freins à l'application du NMP. » (A.E) ;

« les moyens financières sont limités, la formation des fonctionnaires est insuffisante. » (B.E) ;

« le management public est différent et plus difficile que le management privé, on a un problème d'absence des principes du management par qualité. » (C.E) ;

« le NMP peut être un mode de résolution des problèmes managériaux, et son application reflète des décideurs publics. » (D.E).

2. **2. La communication et la transmission des informations**

Y'a-t-il une communication entre les fonctionnaires et le directeur de l'établissement ?

« l'administration résout les litiges entre les fonctionnaires. » (A.E) ;

« La direction connaît certains de nos problèmes, mais elle ne fait rien… »(A.P) ;

« il y'a une concertation entre les membres d'administration et les fonctionnaires. »(B.E) ;

« On a fait remonter plusieurs propositions d'amélioration simples, depuis 2 mois, à notre directeur, mais jusqu'à aujourd'hui, on n'a pas reçu de réponse. »(B.P) ;

« l'administration est toujours à l'écoute des problèmes des fonctionnaires. » (C.A) ;

« Il y a un manque de communication entre les directeurs administratifs et des soins infirmiers. » (C.P).

2. **3. L'existence de la fonction d'audit interne :**

La fonction d'audit interne existe-t-elle au sein de votre établissement ?

« L'audit interne reste une fonction à consolider au sein des établissements publics, il n'existe pas systématiquement de direction ou de service d'audit interne dans la Daira » (A.E) ;

« J'occupe un poste d'un agent administratif, et je ne peux pas te donné des informations sur tes questions » (A.P) ;

« La wilaya dispose d'un service d'audit interne » (B.E) ;

«le service de comptabilité n'est pas contrôlé par un auditeur interne » (B.P) ;

« L'audit interne existe dans les organisations du secteur privé, mais les organisations publics ne sont pas concerné » (C.E) ;

« nous n'avons pas besoin d'un service d'audit interne, on travail dans un établissement public dans le but d'offrir des services gratuits pout l'utilité générale, et dans ce cas notre but n'est pas lucratif, alors pourquoi l'audit ! » (C.P) ;

« la faculté ne dispose pas d'un service d'audit interne »(D.E).

2.4. Le contrôle interne

Votre établissement dispose t-il d'un système de contrôle interne ?

« le contrôle interne n'est pas un nouveau dispositif, il existerait déjà, mais sont être formalisé » (A.E) ;

« il n'existe pas un système de contrôle interne au sein du Daira » (A.P) ;

« chaque service est contrôlé par e responsable de ce service » (B.E) ;

« On est toujours contrôlé, notre travail est visé par le chef service » (B.E) ;

« le contrôle interne est un dispositif déjà existant au sein des établissements publics de santé sous la forme de la démarche qualité, mais ca existe dans es pays développé, et non pas en Algérie » (C.E) ;

« le contrôle dans l'hôpital c'est le travail des chefs services » (C.P).

« La faculté se dispose d'un système de contrôle interne » (D.E)

2.5. La cartographie des risques

Avez –vous élaboré une cartographie des risques ?

« Les dispositifs de gestion des risques ont pour utilité essentielle de s'assurer de la mise en œuvre des décisions des politiques publiques efficace et efficiente, et ces dispositifs n'existe pas au sein de la Daira » (A.E) :

« C'est quoi une cartographie des risques ? » (A.P) :

« Le portefeuille des risques gérés par la wilaya couvre les aspects suivants :

- risques globaux/environnementaux : catastrophes naturelles ;

-risques liés au non respect des instructions budgétaires;

- risques découlant de la défaillance des services dans les processus opérationnels;

- risques liés à la sécurité des personnes. »(B.E) ;

« J'ai pas des informations sur la cartographie des risques. » (B.P) ;

« La cartographie des risques ! Cette démarche reste encore informelle ou empirique. » (C.E) ;

« Non, on n'a pas effectué une cartographie des risques. » (C.P) ;

« Les responsables sont sensibles à la question de gestion des risques, mais on n'a pas élaboré une cartographie des risques. »(D.E) ;

« La gestion des risques passe par une politique de communication forte entre les agents des administrations publics, et c'est difficile d'adopter les fonctionnaires des administration publics algériennes. » (D.P).

3. Expertise des hypothèses

D'après les résultats des entretiens semi-directifs, on va examiner les hypothèses.

3.1. Le nouveau management public

La lecture des phrases-témoins concernant le Nouveau Management Public nous a amené à conclure que son application dans les établissements publics algériens permet de résoudre certains dysfonctionnements, au niveau des programmes de gestion, mais surtout aussi au niveau de la gestion des ressources humaines, et la réalisation des objectifs. Mais les spécificités des organisations publiques constituent des freins à l'application du Nouveau Management Public. En général, la mise en place du NMP a suscité de multiples résistances individuelles ou collectives. Tout d'abord, car les fonctionnaires perçoivent des risques sur leur rémunération, sur leur reconnaissance (peur de ne plus être à la hauteur en raison d'une formation inadaptée, hausse des cadences, réduction d'effectifs, etc.), sur leur protection (peur du licenciement, fin de l'emploi à vie, remise en cause des avantages, crainte des inégalités de traitement, d'une réaffectation, etc.), et enfin, sur leur autonomie (crainte d'une perte d'indépendance). En ce qui concerne l'application du NMP dans les organisations publiques libanaises, celle-ci apparaît délicate, en raison de leur environnement et du contexte dans lequel elles évoluent. L'environnement, ainsi que le degré de complexité des secteurs algériens publics, et privés, ne sont pas comparables. Le management public est « différent » et « plus difficile » que le management privé.

D'une manière générale, au sein des établissements algériens, les moyens financiers sont limités, la formation des fonctionnaires est insuffisante, des phénomènes de corruptions existent et les principes du management participatif n'apparaissent pas grandement perfectibles. Ainsi, elles catalysent certaines faiblesses en matière de gestion, de prestation de services publics et de nouvelles technologies. Ces freins rendent alors plus complexe l'application du NMP.

Ainsi, les changements « techniques » liés à l'application du NMP, doivent être accompagnés d'un changement culturel auquel l'établissement public devrait procéder, afin que ces techniques portent leurs fruits et soient réellement vécues par les acteurs en place.

Enfin, le besoin et l'intensité du NMP ne sont pas identiques pour l'ensemble des établissements publics. Si certaines organisations parviennent, sans trop de problèmes ni de résistances, à incorporer les principes du NMP, il n'en est pas de même dans des secteurs sensibles, où

l'évaluation s'avère délicate, et difficilement appréhendable, en raison de leurs caractéristiques propres, tels que les hôpitaux publics.

3.2. La communication et la transmission des informations

Concernant la communication, les acteurs ont relevé plusieurs problèmes relatifs à la transmission des informations et à la concertation horizontale et verticale.

Manque de communication sur les décisions de changement.

Manque de coopération entre les directeurs.

3.3. L'audit interne

Les bénéfices de l'audit sont d'abord manifestes pour la chaîne des responsables hiérarchiques et des organes de gestion. C'est en tout cas l'opinion de la majorité du panel, c'est à dire de responsables de la gestion quotidienne ou de sa supervision, qui assument sans état d'âme le rôle de renforcement du contrôle conféré aux auditeurs. Dès lors, les organes de gestion sont les premiers bénéficiaires et les moteurs de la mise en place des activités d'audit ; les autres parties prenantes en tirent ensuite d'autres bénéfice.

Selon les répondants, l'audit interne est une obligation légale dans les établissements publics algériens, mais, il n'existe pas de direction ou de service d'audit interne dans la faculté.

Un effort des acteurs a faire pour prendre en compte l'audit interne et la maîtrise des risques par d'autres fonctions non spécialisées dans ces domaines, notamment le contrôle de gestion.

3.4. Le contrôle interne

Le contrôle interne est un dispositif universel et transversal. Il concerne l'ensemble des processus et implique plusieurs acteurs, au niveau stratégique et opérationnel au sein des établissements. L'entretien semi-directif montre une absence de la transversalité au sein des directions de l'établissement. Les procédures du contrôle interne existantes au sein de la structure ne sont pas formalisées et sont très segmentées. Certains services sont plus ou moins avancés dans les procédures, c'est le cas de la wilaya de Mostaganem qui a mis en place les procédures sur la qualité des informations données aux agents et sur la confidentialité. Au niveau de la paie, les procédures de la sécurité sont également mise en place. Ces différentes procédures déployées au sein de chaque direction sont faites de manière isolées et par les agents de chaque service.

En somme, la fiable acculturation de contrôle interne et le manque d'une organisation fonctionnelle pour séparer les tâches sont des faiblesses pour l'établissement public. Il convient donc de faire des préconisations pour renforcer ce dispositif, afin qu'il soit plus efficace et efficient.

3.5. La cartographie des risques

Il convient d'abord de définir la notion du risque et, de préciser ceux aux quels l'établissement peut être confronté.

« Le risque est un événement ou une situation de nature endogène ou exogène à une organisation publique qui peut empêcher la réalisation de ses missions, porter atteinte à son patrimoine ou son image et mettre en cause la sécurité des personnes. »

Selon les répondants, les dispositifs de gestion des risques ont pour utilité essentielle de s'assurer de la mise en œuvre des décisions de politiques publiques efficace et efficiente, illustrant ainsi la préoccupation des décideurs publics de maîtriser les processus qui sous-tendent le déploiement de leurs missions.

Mais, il n'ya pas une véritable prise de conscience à la gestion des risques, les agents ou personnels des établissements publics sont peu ou pas sensibilisés à la gestion des risques.

3.5.1. Comment piloter les risques :

Piloter et contrôler ses risques passe par:

- Le renforcement des compétences dans les domaines sensibles;
- La sécurisation juridique;
- La définition des procédures de contrôle;
- La réalisation régulière de contrôle de pertinence du bon fonctionnement.

Conclusion

Afin de répondre à la problématique de notre recherche et pour valider les hypothèses données, nous avons effectués des entretiens semi-directifs avec des personnes du pole administratif de quatre établissements publics à Mostaganem (la Daira, la Wilaya, l'Hôpital, la Faculté)

L'entretien semi- directif est une technique qualitative qui permet de centrer le discours des personnes interrogées autour des différents thèmes définis au préalable par l'enquêteur et consigné dans un guide d'entretien.

Nous avons élaboré un guide d'entretien qui s'est présenté sous la forme d'une liste de question concernant les deux chapitres du mémoire.

Les résultats des entretiens semi-directifs montrent que les défaillances du management ont un impact important, sur l'application du nouveau management public en Algérie.

Ces défaillances du fonctionnement des établissements publics, pouvant faire objet de la non-performance de ces organisations.

- Manque de contrôle et de suivi dans le travail ;
- Défauts de communication et de transmission des informations ;
- Manque d'implication dans le travail ;
- Absence de logique de fonctionnement gestionnaire et managériale ;
- Certaines tâches sont mal assumées et mal accomplies.

La mise en place du NMP dans les établissements publics algériens permet de résoudre certains dysfonctionnements, au niveau des programmes de gestion, mais surtout aussi au niveau de la gestion des ressources humaines, et la réalisation des objectifs.

Concernant l'existence de l'audit interne, il reste une fonction à consolider au sein des organismes publics : il n'existe pas systématiquement de direction ou de service d'audit interne dans les organisations publiques, cependant un effort des acteurs est fait pour prendre en compte l'audit interne et la maîtrise des risques par d'autres fonctions non spécialisées dans ces domaines, notamment le contrôle de gestion.

Le champ de la présente recherche est l'établissement public. On observe dans le domaine des sciences de gestion, depuis les 30 dernières années, un développement des perspectives de recherche qui structurent pas à pas une théorie de la gestion publique en lien avec le courant du nouveau management public.

Pour introduire la notion de performance dans le secteur public, une démarche qualité implique donc un nouveau management public qui fédère tous les acteurs sur les objectifs clairs et communs.

Le NMP est un mouvement de pensée portant sur un aspect du pilotage des organisations publiques, gères l'état comme une entreprise est désormais le mot d'ordre de ce nouveau mode de management public, l'absence en Algérie nous a encouragés à étudier la possibilité de son application dans les organisations publiques algériennes.

Notre problématique de recherche était la suivante : « **Est-ce que l'audit interne contribue à créer de la valeur ajoutée dans les établissements publics dans le cadre du nouveau management public ?** »

A fin de répondre à cette problématique, nous avons structuré notre travail autour de trois chapitre. Dans le premier chapitre nous avons traité les notions du NMP et les concepts d'audit dans le secteur public.

Le deuxième chapitre nous a permis de présentons les domaines de la sphère publique, puis les concepts de l'audit interne selon IIA, COSO et INTOSAI, et les concepts de contrôle interne dans le secteur public.

Dans Le troisième chapitre, nous avons effectués des entretiens semi directifs avec des personnes du pôle administratif de quatre établissements publics, et nous avons élaborés un guide d'entretien qui s'est présenté sous la forme d'une liste de questions concernant les deux chapitres du mémoire.

Résultats

En réponse à notre problématique, nous présentons les résultats obtenus suivants :

L'audit interne peut analyser les points forts et les points faibles du contrôle interne d'un établissement, compte tenu de sa gouvernance, ainsi que des risques liés et des opportunités

d'amélioration qui peuvent avoir un impact sur la capacité de l'établissement à atteindre ou non ses objectifs

L'audit interne fournit aux établissements publics l'assurance de la suffisance et de l'efficacité des systèmes de gestions, il constitue une formidable source d'information prospective.

Le contrôle interne va permettre de fiabiliser l'information à travers la maitrises des risques, de rendre homogène les pratiques et d'améliorer la transparence et la communication sur la situation financière des établissements publics.

La mise en place du NMP dans les établissements publics algériens permet de résoudre certains dysfonctionnements, au niveau des programmes de gestion, mais surtout aussi au niveau de la gestion des ressources humaines, et la réalisation des objectifs

Limites de la recherche

Nous avons identifiés plusieurs limites à nos travaux, qui constituent également des perspectives pour des travaux ultérieurs.

La première limite de nos travaux concerne le nombre des établissements de notre base expérimentale. Nous avons travaillé à partir de trois établissements, ce qui limite la généralisation des résultats obtenus. À cet égard, il serait intéressant de les confronter à d'autres terrains d'expérimentation afin d'en mesurer la pertinence sur un échantillon plus important.

La deuxième limite est liée aux difficultés de l'indisponibilité de l'information.

Une autre limite est due au fait qu'il n'existe très peu d'études concernant ce sujet.

Perspectives de la recherche

Il serait envisageable de prolonger notre recherche en travaillant dans plusieurs voies qui consistent, soit à approfondir la problématique sur la contribution de l'audit interne dans l'amélioration des performances des établissements publics, soit à rebondir sur de nouvelles problématiques dérivées du sujet de la présente recherche.

La première perspective consiste à poursuivre ce travail en réalisant des études quantitatives sur des échantillons plus vastes, afin de vérifier et d'approfondir certaines questions sur la mise en œuvre du NMP dans les établissements publics algériens.

La deuxième perspective consiste à rebondir sur de nouvelles problématiques, tels que :

- La transformation des organisations publiques algériennes et la mise en œuvre du nouveau management public.

- La contribution de l'audit interne à la bonne gouvernance du secteur public.

- La pratique des audits de performance dans le secteur public.

Bibliographie

Ouvrages

Chevallier J., « Le service public », 2ème édition, édition PUF, paris, 1991.

Cohen Alain Gérard, « La Nouvelle Gestion Publique : concepts, outils, structures, bonnes et mauvaises pratiques », 3ème édition, Gualino – lextenso, paris, 2012.

Elisabeth bertin, christoph godowski, manuel de comptabilité et audit, édition berti, Alger, 2013.

Frédéric Cordel, Gestion des risques et contrôle interne, édition Vuibert, paris, 2013.

Jacques Renard, « théorie et pratique de l'audit interne », 7ème édition, eyrolles, paris, 2010.

Kolb Francois, « La Qualité : Essai sur l'évolution des pratiques de management », Édition Vuibert, Paris, 2002.

Savall Henri, Zardet Véronique, « Recherche en Science de gestion : approche qualimétrique », édition Économica, Etats-Unis, 1995.

Schick. P, « Mémento d'audit interne », Edition Dunod, Paris, 2007.

Stéphanie Thiery-Dubuisson, " L'audit ", Editions La Découverte, Paris, 2004.

Travaux universitaires

Kamar Damaj, « la transformation des organisations publiques au Liban et son impact sur leurs performances, en lien avec la satisfaction des usagers », thèse pour l'obtention du doctorat en science de gestion, école doctorale ABBE GREGOIRE, Liban, 2 juillet2013.

Keramidas Olivier, « Les trajectoires de l'équité: les stratégies de gestion de l'équité dans les organisations publiques », Thèse pour l'obtention du doctorat en sciences de gestion, Université Aix Marseille III, 2005.

Michelle Njaleu, « le contrôle interne : une nouvelle fonction transversal à l'hôpital », mémoire de l'école des hautes études en santé publique, 2013.

Mohamed El Habib MERHOUM, « guide d'entretien semi-directif », univ-mosta, avril 2017.

Articles de périodiques

Amar Anne, Berthier Ludovic, « Le nouveau management public : avantages et limites », Revue du Recemap, Décembre 2007.

Chevalier J, Lochak D, « Rationalité juridique et rationalité managériale dans l'administration française », Revue Française d'Administration Publique, n° 24,1982.

Crosier M, "Les problèmes du management public face à la transformation de l'environnement », Revue Politiques et Management Public, volume 3, n° 1, 1985.

Élizabeth Gardère, « Institution communicante et nouveau management public », Communication et organisation, n° 41, 2012.

Hood C., « The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme », Accounting, Organization and Society, volume 20, n° 3, 1995.

Institut français de l'audit et du contrôle internes, colloque : l'audit et le contrôle internes, revue IFACI, 2009.

Institut français de l'audit et du contrôle interne, « de la cartographie des risques au plan d'audit », revue IFACI, 2013.

Le nouveau COSO et ses 17 principes fondateurs pour un contrôle interne efficient, Audit & Contrôle internes, n° 215, 2013.

Martin Dee, « le vérificateur dans le secteur public : le trait d'union de l'administration publique », télescope, revue d'analyse comparée en administration publique, volume 18, n° 3, 2012.

Romain Laufer, « Gouvernabilité et management des systèmes administratifs complexes », revue politiques et management public, volume 3, n° 1, mars 1985.

Patrick Gibert, « Un ou quatre managements publics ? », revue Politiques et management public, Volume 26, n° 3, 2008.

Pierre-Charles Pupion, Yves Chappoz, « L'outil de gestion au service du NPM », revue Gestion et management public, volume 4, n° 1, 20 15.

Interventions scientifiques

Florence Gangloff, « le nouveau management public et la bureaucratie professionnelle », La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France, 2009.

Les lois et les décrets

AVIS No 2/2004 de la Cour des comptes des Communautés européennes sur le modèle de contrôle unique, 2004/C 107/01.

Guides électroniques

INTOSAI GOV 9140, Audit interne Indépendance au sein du secteur public, sur le site : http://www.issai.org.

INTOSAI GOV 9150, Coordination et coopération entre les ISC et les auditeurs internes au sein du secteur public, AUSTRIA, sur le site : http://www.issai.org.

INTOSAI GOV 9100, « Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public », sur le site : http://www.issai.org.

[1] Pocket Guide, COSO 2013, « Une opportunité pour optimiser votre contrôle interne dans un environnement en mutation », sur le site : http://www.pwc.fr/ .

Sites web consultés

Manuel d'audit Interne pour les Inspections Générales des Ministères, Collège des Inspecteurs Généraux des Ministères (CIGM), sur le site : http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADM826.pdf.

Dominique Pageaud, « La gestion des risques et le contrôle interne dans le secteur public », revue Ernst & Young, 2008, sur le site : http://www.ey.com/fr/secteurpublic.