

Haute Ecole
Groupe ICHEC – ECAM – ISFSC



Enseignement supérieur de type long de niveau universitaire

**Comment améliorer le système de contrôle interne
au sein de l'administration fédérale ?
Cas des services publics fédéraux**

Mémoire présenté par :
Sundes PERVAIZ

Pour l'obtention du diplôme de :
Master en gestion de l'entreprise

Année académique 2021-2022

Promoteur :
Julie DE FOOR

Haute Ecole
Groupe ICHEC – ECAM – ISFSC



Enseignement supérieur de type long de niveau universitaire

**Comment améliorer le système de contrôle interne
au sein de l'administration fédérale ?
Cas des services publics fédéraux**

Mémoire présenté par :
Sundes PERVAIZ

Pour l'obtention du diplôme de :
Master en gestion de l'entreprise

Année académique 2021-2022

Promoteur :
Julie DE FOOR

Remerciements

Je tiens à exprimer ma reconnaissance cordiale envers toutes les personnes qui, de près ou de loin, ont contribué à la réalisation de mon mémoire.

Tout d'abord, je voudrais remercier particulièrement mon promoteur, Madame Julie DE FOOR, pour son encadrement, ses précieux conseils, sa patience et le temps qu'elle m'a consacré.

J'adresse tous mes remerciements à mon maître de stage, Monsieur Ludo WATERSCHOOT, pour son encouragement et pour m'avoir lancé sur le sujet du contrôle interne. En effet, je ne peux nier que c'est lui qui m'a incité à travailler sur ce sujet.

De plus, j'aimerais adresser mes profonds remerciements à tous les professionnels, dont Monsieur Waterschoot, Madame Fineschi et Madame Ghozlani, qui ont accepté la proposition d'une interview ainsi que pour la gentillesse avec laquelle ils ont répondu à mes questionnements. Leur expérience était indispensable pour mener à bien ce travail.

Enfin, j'apporte toute ma gratitude à ma famille et mes amis qui m'ont toujours encouragée.

Engagement Anti-Plagiat du Mémoire

« Je soussigné, PERVAIZ, Sundes, 2021/2022, déclare par la présente que le Mémoire ci-joint est exempt de tout plagiat et respecte en tous points le règlement des études en matière d'emprunts, de citations et d'exploitation de sources diverses signé lors de mon inscription à l'ICHEC, ainsi que les instructions et consignes concernant le référencement dans le texte respectant la norme APA, la bibliographie respectant la norme APA, etc. mises à ma disposition sur Moodle.

Sur l'honneur, je certifie avoir pris connaissance des documents précités et je confirme que le Mémoire présenté est original et exempt de tout emprunt à un tiers non-cité correctement. »

Dans le cadre de ce dépôt en ligne, la signature consiste en l'introduction du mémoire via la plateforme ICHEC-Student.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
PARTIE 1 : RECHERCHES THÉORIQUES	3
1. Le contrôle interne	4
1.1. Qu'est-ce que le contrôle interne ?.....	4
1.2. Les référentiels du contrôle interne	5
1.2.1. Le référentiel COSO.....	5
1.2.2. Le référentiel INTOSAI	7
1.3. Les composantes du contrôle interne	9
1.3.1. L'environnement de contrôle	9
1.3.2. L'évaluation des risques.....	10
1.3.3. Les activités de contrôle	11
1.3.4. L'information et la communication	12
1.3.5. Le pilotage / les activités de surveillance	13
1.4. Lien entre les objectifs et les composantes du contrôle interne	14
1.5. Les acteurs du contrôle interne.....	14
1.6. L'évaluateur du contrôle interne.....	17
1.7. Limites du contrôle interne	19
2. Cadre réglementaire du contrôle interne dans l'administration publique et son évolution	20
2.1. Arrêté royal du 26 mai 2002 relatif au système de Contrôle interne au sein des services publics fédéraux.....	21
2.2. Arrêté royal du 2 octobre 2002 relatif à l'audit interne au sein des services publics fédéraux.....	22
2.3. La loi du 22 mai 2003 portant sur l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral.....	23
2.4. Examen de l'état d'avancement datant du 31 mai 2003	24
2.5. Arrêtés royaux du 17 août 2007	25
2.5.1. Arrêté royal du 17 août 2007 relatif au système de contrôle interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral	26
2.5.2. Arrêté royal du 17 août 2007 relatif aux activités d'audit interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral	28
2.5.3. Arrêté royal du 17 août 2007 portant création du Comité d'audit de l'Administration fédérale (CAAF).....	29
2.6. Examen de l'état d'avancement.....	30
2.7. Arrêté royal du 4 mai 2016 portant sur la création du Service fédéral d'audit interne	31
2.8. État d'avancement.....	32
3. Modèle des trois lignes de maîtrise.....	34
4. Les faiblesses	37
4.1. Mécompréhension des notions de contrôle interne et d'audit interne	37

4.2.	Domaine réduit du contrôle interne	38
4.3.	Absence d'incitation	38
4.4.	Manque d'expertise et de personnel	39
4.5.	Instabilité du cadre réglementaire	39
5.	Conclusion.....	40
	PARTIE 2 : MÉTHODOLOGIE	41
1.	Méthode de recherche.....	42
1.1.	Entretien de type qualitatif	42
1.2.	Recueil de données existantes	43
2.	Public cible.....	43
2.1.	Présentation des interviewés	45
3.	Établissement du questionnaire.....	47
3.1.	Hypothèses	47
3.2.	Objectifs opérationnels	48
3.3.	Construction du guide d'entretien	48
	PARTIE 3 : CAS DES SERVICES PUBLICS FÉDÉRAUX.....	49
1.	Analyse de documents et des interviews	50
1.1.	Présentation du système de contrôle interne.....	50
1.2.	Objectif du contrôle interne	53
1.3.	Mécompréhension des notions.....	55
1.3.1.	Notion du contrôle interne et de l'audit interne.....	55
1.3.2.	Perception du contrôle interne	57
1.4.	Le personnel	57
1.4.1.	Motivation et engagement	57
1.4.2.	Expertise et formation	60
1.5.	Moyens nécessaires au développement du contrôle interne.....	62
1.5.1.	Moyens financiers	62
1.5.2.	Moyens techniques.....	63
1.5.3.	Ressources humaines.....	66
1.6.	Les risques	67
1.7.	Les référentiels COSO et INTOSAI.....	69
1.8.	Instabilité du cadre réglementaire	70
1.9.	La création des services communs	73
1.10.	Tableau récapitulatif des résultats	77
2.	Conclusion et propositions d'amélioration	78
2.1.	Objectif du contrôle interne	78
2.2.	Notion du contrôle interne.....	78
2.3.	Motivation et engagement.....	79

2.4.	L'expertise et les formations en matière de contrôle interne	80
2.5.	Les outils de contrôle interne	81
2.6.	Le manque de personnel	82
2.7.	Réglementation instable	84
2.8.	Les auditeurs internes	84
CONCLUSION GÉNÉRALE		86
BIBLIOGRAPHIE		89
GLOSSAIRE		95

Liste des figures et des tableaux

Figure 1 - Principales évolutions du contrôle interne	33
Figure 2 - Les trois lignes de maîtrise	36
Figure 3 - Les interviewés des trois lignes de maîtrise	44
Figure 4 - Schéma du système de contrôle interne du SPF BOSA	50
Figure 5 - Les acteurs du contrôle interne.....	52
Figure 6 - Vidéo de la formation en ligne	60
Tableau 1 - Présentation de nos cinq interviewés	46
Tableau 2 - Tableau récapitulatif des résultats	77

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Dans un environnement devenant de plus en plus complexe, il devient indispensable pour les organisations de mettre en place un dispositif au sein de leur entité leur permettant de détecter tout risque qui entraverait l'atteinte de leurs objectifs. Le système de contrôle interne fournit une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une organisation. Il est ainsi essentiel aussi bien dans le secteur privé que dans le secteur public.

Encadré par des arrêtés royaux depuis deux décennies, le contrôle interne occupe une place assez importante dans l'administration fédérale belge. Plusieurs mesures ont été prises afin d'assurer le développement du système de contrôle interne au sein des institutions fédérales. Bien que le premier arrêté royal portant le contrôle interne date de 2002, il a fallu de nombreuses années pour que les organisations publiques commencent à mettre en place le système de contrôle interne. C'est surtout depuis la création d'organes communs tels que le Comité d'audit de l'Administration fédérale et le Service fédéral d'audit interne que des améliorations en matière de contrôle interne ont été observées au sein de l'administration fédérale.

Malgré les progrès qui ont eu lieu, des lacunes sont toujours rencontrées dans le développement du système de contrôle interne. Nous pouvons remarquer que très peu d'études ont été menées sur cette matière depuis une dizaine d'années. Pourtant, la situation a sans doute évolué depuis la création des nouveaux organes. Ayant effectué mon stage dans un service public fédéral, il me semble dès lors important d'aborder le sujet de contrôle interne au sein du secteur public et de rechercher les causes qui entravent un meilleur système de contrôle interne.

Je souhaite en fait comprendre « Comment améliorer le système de contrôle interne au sein de l'administration fédérale ? ». L'objectif de l'étude que je mène consiste à identifier les faiblesses du système actuel de contrôle interne au sein de l'administration fédérale afin de comprendre comment une amélioration peut être envisagée.

Pour ce faire, mon mémoire comportera deux grandes parties accompagnées d'une méthodologie. La première partie concernera mes recherches théoriques. Dans la seconde partie, je confronterai ces recherches au cas pratique, c'est-à-dire à la situation actuelle des services publics fédéraux.

Dans un premier temps, il est nécessaire de comprendre la notion du contrôle interne et en quoi il consiste. Il faut identifier les rôles et les responsabilités de chacun en cette matière mais aussi les limites du contrôle interne. Ensuite, il est utile de tracer et comprendre son évolution au sein de l'administration fédérale. En fait, divers référentiels, organes et arrêtés royaux ont été établis afin d'aider les différents services publics à la mise en place et au bon fonctionnement du système de contrôle interne au sein de leur organisation. Je placerai

également les différents acteurs du service public intervenants dans le contrôle interne dans un modèle afin de fournir une vision globale de leurs interventions. Finalement, j'analyserai les faiblesses concernant le contrôle interne sortant de la littérature et d'enquêtes menés.

Dans un second temps, je vous présenterai la méthodologie que j'ai envisagée afin de pouvoir récolter les informations nécessaires sur le terrain. Comme il sera expliqué, une analyse qualitative me semble la meilleure approche. Ainsi, des enquêtes seront réalisées auprès des acteurs du contrôle interne au sein des services publics fédéraux.

Finalement, dans la partie pratique, j'exposerai les données collectées grâce aux différentes interviews réalisées. J'analyserai ainsi les résultats obtenus tout en soulignant les faiblesses existantes. Cela me permettrait alors de répondre à ma problématique, et donc d'offrir des recommandations quant à l'amélioration du contrôle interne au sein de l'administration fédérale.

PARTIE 1 : RECHERCHES THÉORIQUES

1. Le contrôle interne

Cette première partie a pour but de présenter le concept du contrôle interne. C'est pourquoi j'aborderai, dans un premier temps, la définition du contrôle interne. J'exposerai les référentiels qui ont été élaborés en cette matière et qui sont les plus utilisés. Ensuite, j'expliquerai les différentes composantes du contrôle interne. Pour finir je présenterai les rôles et les responsabilités ainsi que les limites du contrôle interne.

1.1. Qu'est-ce que le contrôle interne ?

Afin de définir le contrôle interne, nous allons commencer par définir les deux notions qui le composent. La notion de contrôle est définie comme l' « Action de contrôler quelque chose, quelqu'un, de vérifier leur état ou leur situation au regard d'une norme » (Larousse, s.d.) et la notion interne comme ce « Qui relève de la nature profonde de quelque chose, qui a trait à sa structure » (Larousse, s.d.). Au sens anglo-saxon, « control » signifie commander, diriger, gouverner quelque chose ou les actions ou comportement de quelqu'un (Cambridge University Press, 2022).

Nous pouvons donc voir une nuance entre le sens en français qui renvoie à l'idée de vérification et le sens anglo-saxon qui est plutôt associé à l'idée de maîtrise et de pouvoir. Dans notre contexte, il faut retenir ce deuxième sens où le terme contrôle peut être associé à un processus permanent utilisé par une organisation afin de s'assurer que les ressources qu'elles utilisent sont efficaces pour une meilleure orientation de sa stratégie et un meilleur suivi d'objectifs (Roux, 2015). Et interne du sens où ce sont des mesures adoptées par soi-même et qui sont ensuite intégrées dans son propre mode de vie (Mottoul, 2010).

Nous pouvons à présent aborder la définition du contrôle interne. En effet, différentes institutions tentent de définir le contrôle interne à leur propre manière comme vous pourrez le constater tout au long de ce travail, ce qui peut parfois mener à une certaine confusion. Selon le conseiller général des Finances du Service Public Fédéral, Mottoul (2010), le contrôle interne se définit comme un processus dont le but est de produire un dispositif fournissant une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une organisation, la fiabilité des informations financières et de gestion, la régularité des opérations ainsi que la protection du patrimoine, qu'il soit matériel ou immatériel (par exemple l'image d'une organisation ou encore son expertise). Le contrôle interne vise donc ici quatre objectifs. En faisant référence au sens anglo-saxon du mot contrôle, nous pouvons conclure que la finalité du contrôle interne est une maîtrise de la conduite de son organisation.

Il faut noter que le contrôle interne concerne bien un dispositif et non un service ou une fonction. Cela veut dire que l'on vise un ensemble de mesures comme des règles, des procédures, des plans, des systèmes d'information ou encore des modes d'organisations (par

exemple, séparation de certaines tâches). De plus, c'est une responsabilité de tous les membres de l'organisation même si les dirigeants et le management tiennent une responsabilité particulière, celle d'assurer que chaque membre prenne non seulement les mesures nécessaires adéquates mais aussi qu'il les fasse respecter. Ce dispositif doit être évalué de façon continue afin d'assurer que les mesures soient adaptées constamment au contexte évolutif (Mottoul, 2010).

1.2. Les référentiels du contrôle interne

Maintenant que nous avons déterminé en quoi le contrôle interne consiste, nous allons parcourir globalement les référentiels du contrôle interne. En effet, toute organisation se réfère à des référentiels pour la mise en œuvre du contrôle interne au sein de son entité. L'administration fédérale quant à elle se réfère à deux référentiels. Le premier est celui du COSO, *Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission*, et le deuxième celui de l'INTOSAI, *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Arrêté royal du 17 août 2007).

1.2.1. Le référentiel COSO

Le COSO, *Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission*, est un comité composé de représentants des cinq organisations suivantes : « American Accounting Association », « American Institute of Certified Public Accountants », « Financial Executives International », « Institute of Management Accountants » et « Institute of Internal Auditors ». Ce comité a développé un référentiel, qui peut être représenté sous forme d'un cube, avec trois dimensions (Voir ANNEXE 1 : Matrice tridimensionnelle du COSO). (*Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission*, 1994).

Le COSO, référentiel du contrôle interne internationalement reconnu, a pour vocation d'aider les organisations à rester sur la bonne voie, de réaliser ainsi leurs missions et atteindre leurs objectifs en limitant au maximum toutes tentatives de fraudes dans les rapports financiers des entreprises. Ce référentiel a été défini en 1992 par le Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission, dont la mission est d'aider les organisations à développer un leadership améliorant le contrôle interne, la gestion des risques, la gouvernance et la dissuasion de la fraude leur permettant ainsi d'améliorer leurs performances. Le référentiel est un moyen d'appliquer le contrôle interne à tout type d'entité (quel que soit sa taille, son secteur et sa forme juridique, secteur public ou non) et de permettre aux membres de l'organisation d'assurer leurs responsabilités respectives relatives au contrôle interne (COSO, 1994).

Le référentiel COSO offre une base complète aux organisations non seulement pour élaborer leur système de contrôle interne mais également afin de développer et améliorer les contrôles déjà mis en place, cela tout en garantissant une bonne qualité du système et une adaptation aux évolutions de l'environnement économique, opérationnel et concurrentiel. (Manganiello & Trösch, 2018). D'ailleurs, c'est pourquoi le référentiel va être revu à plusieurs reprises et connaîtra trois versions.

Selon le premier référentiel COSO (1994), le contrôle interne est un processus élaboré par les dirigeants, conseil d'administration et le personnel d'une organisation fournissant une assurance raisonnable à la réalisation des trois objectifs suivants :

- le premier est l'objectif opérationnel : l'efficacité et l'efficience des opérations avec optimisation de ressources
- le deuxième est l'objectif de reporting : la fiabilité des informations financières et leur communication interne et externe
- et enfin l'objectif de conformité : la conformité aux lois et réglementations applicables à l'entité.

D'après cette définition, le contrôle interne est un processus, un moyen et pas une finalité en soi. Pour que le contrôle interne soit mis en place, il ne suffit pas simplement de s'appuyer sur des normes et des manuels de procédures. En effet, une attention particulière est portée aux personnes assurant sa mise en œuvre à tous les niveaux de l'organisation. Il faut également souligner le fait que le contrôle interne fournit bien une assurance raisonnable et en aucun cas une assurance absolue. (COSO, 1994).

SON ÉVOLUTION

Le cadre COSO original a été développé en 1992. Son utilisation a d'abord été rendue obligatoire aux États-Unis suite à des scandales financiers touchant le monde des affaires tel que ceux d'Enron et de Worldcom. Le but était de réduire les fraudes financières devenant de plus en plus courantes (Beasley, 2015). Il se propagera ensuite en Europe. En Belgique, un arrêté royal fait référence au cadre COSO (Arrêté royal du 26 mai 2002).

Le référentiel COSO a été revu à différentes reprises afin de s'adapter à l'environnement économique et réglementaire changeant. Le COSO a ainsi évolué et donne place à différentes versions même si ses piliers restent identiques.

En 2004, COSO a décidé d'élaborer un cadre supplémentaire se consacrant à la gestion des risques. Les risques font bien évidemment partie du cadre de contrôle interne. La notion de l'opportunité a été intégrée. En fait, il ne suffit plus de se limiter uniquement aux risques mais il faut aussi identifier les impacts positifs qui pourraient avoir lieu (autrement dit, les opportunités). Concernant le risque, cette version introduit la notion d'appétence au risque,

c'est-à-dire le niveau de risque auquel l'entreprise peut y faire face. Finalement, le nouveau COSO considère les objectifs stratégiques en plus que les objectifs du COSO initial.

La version suivante qui est d'ailleurs la plus récente est apparue en mai 2013. Elle permet de s'adapter à l'environnement des affaires qui devient de plus en plus complexe. Elle introduit 17 principes explicites (Voir ANNEXE 2 : Les 17 principes du COSO) en élargissant l'application du COSO au-delà du domaine financier et comptable, dans le domaine de responsabilité sociale et environnementale, en renforçant donc les attentes en matière de gouvernance, considérant l'exigence de l'adaptabilité et l'adéquation du dispositif par rapport à l'évolution de l'entreprise (nouveau processus, rôles, structures,...) et enfin en considérant des risques auxquelles les entreprises ont tendance à faire face aujourd'hui (risques liés aux évolutions technologiques, sous-traitances et qualités des relations avec des partenaires externes).

Cette nouvelle version du COSO fournit des exemples et est donc plus facile à comprendre et à déployer que les versions précédentes. (Beasley, Landsittel, Rittenberg & Steinberg, 2015).

1.2.2. Le référentiel INTOSAI

L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques, en anglais *the International Organization of Supreme Audit Institutions*, d'où l'acronyme INTOSAI, est un autre référentiel du contrôle interne. Elle fournit des lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public. Enfaîte, le cadre INTOSAI établit des principes et des normes professionnelles internationalement reconnus qui assure le bon fonctionnement de l'audit public, et ce dans l'intérêt du public (*International Organization of Supreme Audit Institutions*, 2019).

L'objectif est ici de fournir un guide au secteur public lui permettant d'établir et de maintenir un contrôle interne efficace. Il s'agit également de livrer aux Institutions Supérieures de Contrôle une compréhension uniforme du contrôle interne. Ce cadre de référence vise ainsi deux cibles : la première représente les responsables publics mettant en œuvre le contrôle interne au sein de leur organisation, et la deuxième concerne les auditeurs responsables de l'évaluation de ce contrôle interne (INTOSAI, 2004).

Comme dit précédemment, le contrôle interne connaît différentes définitions. Inspirée du *Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission*, la définition du contrôle interne a été réinterprétée par INTOSAI tel que :

« 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, efficaces 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. »*
(INTOSAI, 2004, p. 7)

Les définitions proposées par COSO et INTOSAI sont à peu près semblables. Nous pouvons cependant remarquer des notions supplémentaires dans cette deuxième définition telles que l'éthique et la protection des ressources. Ces notions surviennent car ici la définition a été adaptée pour le secteur public. En effet, le terme éthique a été rajouté car le comportement éthique et la prévention et détection de la fraude et de la corruption occupent une place de plus en plus importante dans le secteur public. Les citoyens doivent être traités de façon égale dans le respect de la loi et de la justice. L'éthique publique est la base du fondement d'une bonne gouvernance. C'est pourquoi, une attention particulière doit lui être portée. Quant aux ressources utilisées par le secteur public, ils sont financés par les fonds publics. Ils doivent donc non seulement être utilisés dans l'intérêt du public mais aussi être préservés. (INTOSAI, 2004).

Cette définition tient à rappeler que le contrôle interne ne peut en aucun cas être conçu isolément car il doit être incorporé dans l'ensemble de l'organisation, et ce à tous les niveaux. De plus, il n'existe qu'à travers les responsables et les membres du personnel qui assure sa mise en œuvre ainsi que son suivi. Sans oublier que le contrôle interne fournit une assurance raisonnable, et non absolue, quant à la réalisation des objectifs d'une organisation car le but est d'installer un environnement avec une certaine confiance en ramenant les risques à un niveau acceptable tout en maîtrisant le rapport coût-bénéfice. C'est pourquoi tous les risques ne peuvent être éliminés complètement. Ce niveau de confiance émane alors d'un jugement des responsables. (INTOSAI, 2004).

SON ÉVOLUTION

L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques a conçu pour la première fois des lignes directrices relatives au contrôle interne en 1992 avec l'idée d'instaurer des normes communes à suivre pour le secteur public dans toutes les étapes de la conception jusqu'à l'évaluation du contrôle interne. En 2001, le référentiel élaboré par *le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* a été reconnu et intégré dans les lignes directrices. L'aspect éthique et l'importance de la technologie de l'information ont également été considérés.

Nous pouvons donc remarquer que le référentiel INTOSAI évolue au fur et à mesure du temps. En effet, l'environnement n'est pas figé, il faut prendre en compte les changements et les évolutions qui surviennent. (INTOSAI, 2004).

C'est pourquoi les lignes directrices sur les normes de contrôle interne ont de nouveau été actualisées en 2004. Cette mise à jour a pris lieu afin de pouvoir prendre en compte la gestion des risques qui a été introduit lors de la nouvelle version du cadre Coso - *Entreprise Risk Management framework* (INTOSAI, 2007).

D'après l'arrêté royal relatif au système de contrôle interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral (2007), ce sont les versions les plus récentes, à savoir COSO 2013 et INTOSAI 2004, qui sont utilisées comme référence aujourd'hui au sein de l'administration fédérale.

1.3. Les composantes du contrôle interne

Ayant défini le contrôle interne et présenté ses référentiels, nous pouvons à présent expliquer comment les organisations peuvent procéder à la mise en place du système de contrôle interne afin d'atteindre leurs objectifs. Avant même de concevoir le processus de contrôle interne, l'organisation doit s'assurer d'avoir bien fixé ses objectifs. Généralement, la mission du secteur public est de fournir un service bénéficiant à tous, pour l'intérêt général (INTOSAI, 2004).

Le référentiel COSO et celui adapté au secteur public, INTOSAI, recommandent à toute organisation de mettre en œuvre les cinq composantes du contrôle interne décrites ci-dessous. En effet, l'organisation devrait s'appuyer sur cinq éléments composants le contrôle interne à savoir l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, l'information et la communication, les activités de contrôle, et enfin le pilotage du contrôle. Présentons maintenant ces composantes en détail.

1.3.1. L'environnement de contrôle

L'environnement de contrôle est la première composante du système de contrôle interne. Elle vise l'ensemble des normes, des processus et des structures, qui est le fondement même du système (COSO, 2013).

L'environnement de contrôle est essentiel afin que l'organisation puisse instaurer une culture au sein de son entreprise et afin de permettre au personnel de mettre en œuvre un système de contrôle interne efficace. Il peut aussi être vu comme un indicateur de la sensibilité du personnel au besoin de contrôle (COOPERS, LYBRAND,& IFACI, 1994).

Le conseil d'administration doit assurer une surveillance au niveau de la mise en place et du fonctionnement du système de contrôle interne indépendamment du management. La direction intervient ici en définissant clairement les structures, les pouvoirs et les responsabilités nécessaires à la réalisation des objectifs séparant ainsi les différentes tâches (PWC & IFACI, 2014).

Le directeur général doit montrer son implication et son engagement envers l'environnement de contrôle afin de sensibiliser son personnel. Il doit fixer et être l'exemple auquel l'organisation doit se référer en termes de normes de conduites, valeurs éthiques et d'intégrité. Il transmet ainsi les valeurs aux cadres supérieurs qui à leur tour les transmettront à tous les membres de son organisation. Ces valeurs doivent être explicitées également aux prestataires et aux partenaires. L'adhésion à ses valeurs doit être vérifiée et corrigée si besoin.

Mais encore, la gestion des ressources humaines joue un rôle clé au sein de cette composante. L'organisation doit faire preuve de son engagement et sa capacité à attirer, développer et maintenir les personnes avec des compétences nécessaires, des collaborateurs impliqués et doit rendre chacun responsable en matière de contrôle interne (Manganiello & Trösch, 2018). La responsabilisation du personnel mènera l'organisation sur la bonne voie lui permettant d'accomplir ses tâches de façon ordonnée et donc d'atteindre ses objectifs (COSO, 2013).

Cette composante est essentielle car le Treadway commission confirme que les défaillances des entreprises sont dans la plupart des cas dues à l'inefficacité de l'environnement de contrôle (Outseki, 2019). En quelques mots, il est influencé par les facteurs tels que l'intégrité et l'éthique, la compétence du personnel, le style du management, la structure de l'organisation et enfin la politique de gestion des ressources humaines. (INTOSAI, 2004).

1.3.2. L'évaluation des risques

Toute organisation, quelle que soit sa mission, est exposée à différents risques provenant aussi bien de sources internes que externes. Il faut d'abord comprendre la définition de risques. Le risque est défini comme « *la possibilité qu'un événement survienne et ait un impact défavorable sur la réalisation des objectifs* » (PWC & IFACI, 2014, p.13). Il est donc important que l'organisation identifie, analyse et évalue ses risques qui seraient susceptibles de perturber la réalisation des objectifs de l'organisation afin de pouvoir préparer une réponse adaptée à ces risques. Évidemment, c'est un processus continu et itératif mais indispensable.

On peut comprendre à travers la définition du risque qu'il est au préalable nécessaire d'établir les objectifs suivis par l'organisation, ainsi que ceux suivis par les différents niveaux. Il est essentiel que l'organisation assure que les objectifs soient bien clairs et compréhensibles car ils constituent la base de l'évaluation des risques (PWC & IFACI, 2014).

L'organisation peut dès lors identifier et analyser les risques menaçant l'atteinte de ces objectifs dans l'ensemble de son périmètre de responsabilité. Dans le but de déterminer la tolérance de risque, l'occurrence et l'incidence du risque seront évalués. Le rapport coût-bénéfice provenant des mesures de contrôle sera aussi analysé (Stringer & Carey, 2002). Cela permettra ensuite de déterminer les solutions à apporter à ces risques, c'est-à-dire déterminer la manière dont ces derniers doivent être gérés et maîtrisés. Il faut veiller à déterminer le degré d'aversion au risque, en d'autres termes un niveau acceptable de risques

avant lequel l'intervention n'est pas utile. L'organisation doit veiller à intégrer le risque de fraude dans son évaluation de risques. Quatre types de solutions peuvent être amenées : le transfert, la tolérance, le traitement ou la suppression du risque. Dans la majorité des cas, le risque sera traité. Cela veut dire que l'organisation fera en sorte d'amener ce risque à un niveau acceptable et ainsi le maîtriser. Il est indispensable que les services publics gèrent les risques ayant un impact négatif sur les services rendus et empêchant d'obtenir les résultats souhaités (INTOSAI, 2004).

Enfin, une fois les risques traités ou maîtrisés, il faut continuer à les analyser et à les évaluer constamment car ces derniers peuvent évoluer. Une fois qu'une organisation a atteint son objectif, elle peut en fixer des nouveaux ou encore dans certains cas, ses objectifs peuvent changer et être adaptés. Ces changements ont tendance à avoir un impact sur les risques, les rendre plus ou moins importants, rendre leur occurrence plus ou moins probable... C'est pourquoi afin de s'adapter, chaque organisation doit constamment identifier et évaluer les changements potentiels pouvant avoir un impact significatif sur le système du contrôle interne (COSO, 2013).

1.3.3. Les activités de contrôle

Suite à l'identification et l'analyse des risques, l'organisation peut déterminer quels risques doivent être priorisés. Elle doit alors se concentrer sur les activités de contrôle, qui est la troisième composante du contrôle interne. Celles-ci représentent un ensemble de normes, directives, procédures et actions qui vise à garantir que les mesures nécessaires sont prises afin de prévenir la matérialisation des risques liés à la l'atteinte des objectifs de l'organisation. Ces activités de contrôle sont réalisées dans toute l'entité, à tous les niveaux et dans toutes les fonctions (COSO, 1994).

Les activités de contrôle peuvent se concentrer aussi bien sur la prévention que la détection des risques. Elles prennent la forme d'activités manuelles et automatisées. L'organisation va en fait sélectionner et développer les activités de contrôle et les processus permettant d'atténuer les risques afin de limiter leur impact défavorable le plus possible sur la réalisation de ses objectifs. Il ne s'agit donc pas d'éliminer totalement le risque mais plutôt de le ramener à un niveau acceptable (PWC & IFACI, 2014). Une attention particulière doit être portée au coût des activités de contrôle ou des mesures correctives qui ne peut en aucun cas dépasser le bénéfice qui en découle (INTOSAI, 2004).

Les activités de contrôle comprennent les procédures d'autorisation (les transactions potentielles doivent être autorisées) ; la séparation des tâches (répartition des fonctions et responsabilités entre plusieurs personnes pour un contrôle efficace) ; la limitation de l'accès aux ressources et aux documents aux personnes compétentes ; les vérifications des transactions et événements avant et après le traitement, les analyses de performance

opérationnelle afin d'assurer l'efficacité et l'efficacité ; ainsi que la supervision des activités. (INTOSAI, 2004).

Cette composante contribue à la maîtrise des risques et à la réalisation des objectifs. Sur base de la nature des objectifs auxquelles elles se rapportent, les activités de contrôle peuvent être séparées en trois catégories : opérationnelles, de reporting financier et de conformité (PWC & IFACI, 2014).

1.3.4. L'information et la communication

L'information et la communication forment la quatrième composante du contrôle interne qui crée un lien entre toutes ses autres composantes. Elle permet au personnel d'une organisation de capter et d'échanger les informations essentielles afin de mener, gérer et contrôler ses opérations (COSO, 1994).

Après avoir saisi les informations internes et externes fiables et nécessaires à la réalisation des objectifs, ces dernières sont transmises aux membres de l'organisation appropriés afin que ceux-ci accomplissent leurs fonctions et leurs responsabilités. Cette composante transversale permet donc au personnel de comprendre clairement leur rôle ainsi que leur responsabilité au sein du système de contrôle interne et le lien de leur propre activité avec les celles des autres. Le système d'information permet de gérer et de contrôler l'entreprise.

Il faut assurer une livraison des informations pertinentes et de qualité, et ce dans la meilleure forme et le meilleur délai afin de permettre au personnel de procéder aux activités de contrôle interne. En d'autres termes, il faut transmettre la bonne information aux bonnes personnes au bon moment. Concernant la communication dans l'organisation, elle doit être ascendante et descendante en utilisant un moyen de communication efficace et adéquat non seulement en interne mais aussi en externe (visant les clients, fournisseurs, actionnaires,...) afin d'obtenir les informations pertinentes sur les  v nements internes et externes nécessaires à une prise de décision (COSO, 1994).

L'information et la communication sont indispensables au bon fonctionnement du dispositif de contrôle interne. Elle permet non seulement à chaque membre de l'entité de comprendre leur rôle et leur responsabilité en matière de contrôle interne mais permet aussi permettent d'assurer une coordination des activités au sein d'une organisation (COSO, 2013).

Les systèmes d'information produisent des rapports comprenant des informations opérationnelles, financières/non-financières et de conformité permettant de soutenir les décisions et la gestion des activités du contrôle interne. En effet, la capacité des responsables à prendre des décisions adéquates se repose sur la qualité de l'information quoi doit être correcte, mise à jour, disponible et accessible. (INTOSAI, 2004).

1.3.5. Le pilotage / les activités de surveillance

Cette cinquième et dernière composante concerne la surveillance régulière du système de contrôle interne afin d'améliorer constamment l'efficacité et la performance du système, voire l'adapter aux évolutions qui prennent place. Effectivement le contrôle interne n'est pas un processus stable, il subit des changements continuels, les risques évoluent. L'environnement selon lequel il a été conçu peut évoluer. Des changements peuvent également intervenir dans les procédures qui étaient autrefois efficaces, mais qui ne sont plus adaptées aux nouvelles circonstances. Garantir un suivi devient dès lors indispensable.

Il s'agit d'évaluer le système et d'identifier les éléments positifs et négatifs pour comprendre si les mesures de contrôle fonctionnent correctement ou si elles nécessitent une amélioration. En effet, il faut garantir la pertinence continue du système de contrôle interne et assurer sa capacité à faire face aux nouveaux risques survenant. Il s'agit aussi d'assurer que les objectifs du contrôle interne sont réalisés. L'évaluation est effectuée par le personnel (INTOSAI, 2004).

En effet, l'organisation doit sélectionner et réaliser des évaluations continues et/ou périodiques afin de vérifier si les composantes du contrôle interne sont bien mises en place et assurer son bon fonctionnement. L'organisation va ainsi évaluer et en retirer les informations pertinentes et enfin communiquer les faiblesses du contrôle interne aux responsables des mesures correctrices, direction générale ou encore conseil d'administration. Les faiblesses peuvent correspondre à une carence mais aussi une opportunité à renforcer le contrôle interne en vue d'augmenter la probabilité de réaliser les objectifs généraux de l'organisation. Les responsables vont évaluer les conclusions des évaluations reçues, déterminer les mesures adéquates à prendre et enfin corriger les faiblesses à temps. (INTOSAI, 2004).

Le pilotage intervient dans toutes les autres composantes pour assurer leur fonctionnement et prendre des actions correctrices dès que nécessaire tout en prenant en compte le rapport coût- bénéfice. (PWC & IFACI, 2014).

Pour conclure, les cinq composantes du contrôle interne à savoir l'environnement de contrôle, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication et enfin le pilotage peuvent être résumées en 17 principes représentant les concepts fondamentaux (Voir ANNEXE 2 : Les 17 principes du COSO). (PWC & IFACI, 2014).

Comme vous l'aurez compris, ces composantes sont interreliées et interdépendantes. Elles ne peuvent donc pas être perçues comme des activités distinctes mais doivent plutôt être considérées comme un ensemble qui, en étant présent et s'opérant de façon continue, permet de donner lieu à un système de contrôle interne efficace. Les composantes ensemble réduisent le risque de la non-réalisation des objectifs d'une organisation (COSO, 2013).

Malgré le fait que toutes les entités ont besoin de chacune des composantes pour assurer le contrôle sur leurs activités, le système de contrôle interne diffère d'une entreprise à l'autre en fonction de leur besoin, leur secteur, leur taille ou encore leur culture (INTOSAI, 2004).

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

A présent que les différentes composantes du contrôle interne ont été exposées, voyons leurs liens avec les objectifs. Les objectifs d'une organisation, qu'ils se rapportent aux opérations, au reporting ou à la conformité des règles, sont liés directement aux composantes du contrôle interne car ces dernières représentent les instruments qui permettront leur réalisation. L'organisation peut appliquer ces composantes à différentes échelles telles qu'à celle de l'entité, de ses divisions, ses filiales, ses unités opérationnelles ou encore à ses fonctions.

D'ailleurs cette relation est démontrée par une matrice tridimensionnelle (Voir ANNEXE 1 : Matrice tridimensionnelle du COSO et ANNEXE 3 : Matrice tridimensionnelle de INTOSAI). La première dimension représente les différents objectifs, la deuxième représente les cinq composantes et enfin la troisième correspond aux différentes divisions de l'organisation, ses départements. Chaque ligne de composante peut se couper et s'appliquer aux différents objectifs. Le contrôle interne peut s'appliquer à différentes échelles (à l'ensemble de l'entreprise ou à un seul département,...). (COSO, 1994). Afin de mieux comprendre le lien entre les objectifs et les composantes du contrôle interne, des exemples sont proposés en annexe (Voir ANNEXE 4 : Exemples concrets des objectifs et des composantes du contrôle interne).

1.5. Les acteurs du contrôle interne

La responsabilité en matière de contrôle interne reste dans l'entreprise, elle ne peut être transférée en dehors de l'organisation, ne peut-être sous-traitée. Le contrôle interne n'est pas la responsabilité d'une seule personne au sein d'une organisation mais plutôt de chaque membre. Chacun possède une part de responsabilité et un rôle à assurer que ce soit les gérants, les auditeurs internes, les membres du personnel. Quant aux membres externes à l'organisation, ils ont à leur tour une influence sur le système de contrôle interne (INTOSAI, 2004).

Commençons tout d'abord par les trois parties internes décrites ci-dessous :

➤ Le management

Le management est le responsable direct et final du système de contrôle interne. Il tient à assurer la conception, la mise en œuvre, le fonctionnement ainsi que le maintien du système. Le management peut comprendre le directeur général, le conseil d'administration et le comité d'audit. C'est le niveau hiérarchique le plus élevé qui a en fait une forte influence sur l'ensemble de l'organisation. Il constitue le fondement du contrôle interne et assure ainsi la mise en place de chaque composante. Les cadres supérieurs de chaque unité sont aussi responsables du contrôle interne lié aux objectifs de leur unité (directives sur la structure de l'unité et le personnel nécessaire). Ils doivent aussi prendre des mesures correctrices face aux risques ou problèmes survenant dans leur département. Chaque niveau du management a une responsabilité différente au niveau du système de contrôle interne (COSO, 1994).

➤ Les auditeurs internes

Les auditeurs internes représentent une unité qui est mise en place par la direction au sein de son organisation. Cette unité doit être indépendante et objective et rend compte directement au niveau hiérarchique le plus élevé de l'entité.

Il faut préciser que les auditeurs internes ne prennent pas part dans l'établissement et la maintenance du système du contrôle interne comme de nombreuses personnes le pensent. Cependant, ils jouent un rôle important en ce qui consiste à évaluer ce système mis en place au sein de leur organisation pour pouvoir ensuite établir des recommandations d'améliorations en vue d'assurer une efficacité continue du contrôle interne, une bonne performance et une maîtrise des opérations. Les auditeurs internes contiennent donc des informations en matière de contrôle interne incluant ses forces et faiblesses et présentent ensuite des mesures correctives adaptées au contexte (INTOSAI, 2004).

➤ Les membres du personnel

Les membres du personnel jouent aussi un rôle dans le processus du contrôle interne. D'une part, en exécutant leurs tâches ils produisent des informations utiles au contrôle interne (par exemple rapport de dépenses, traitement de données,...). Ils permettent d'atteindre les objectifs fixés. D'autre part, ils doivent également avertir les responsables de toute faiblesse perçue dans la conduite des opérations ou dans le non-respect des normes de l'organisation (COSO, 1994).

Quant aux parties externes, comme dit précédemment, elles exercent une influence sur le contrôle interne sur deux plans : le premier vise la réalisation des objectifs de l'organisation et le deuxième concerne la transmission des informations nécessaires au contrôle interne. Voici quelques illustrations de parties externes:

➤ Les institutions supérieures de contrôle

Les institutions supérieures de contrôle visent à encourager la mise en place d'un système de contrôle interne efficace dans le secteur public, dans l'administration fédérale, et veillent à l'existence des services d'audit interne avec lesquels elles établissent une relation permettant un échange d'expériences et de connaissances.

Elles procéderont à l'évaluation du contrôle interne et communiqueront par la suite leurs conclusions ainsi que leurs recommandations à l'organisation concernée afin de les inciter à améliorer leur contrôle interne. Les Institutions supérieures de contrôle occupent une place importante aux yeux du secteur public. (INTOSAI, 2004). En Belgique, il s'agit de la Cour des comptes.

➤ Les auditeurs externes

Contrairement aux auditeurs internes, les auditeurs externes ne font pas partie de l'organisation. Ces derniers sont appelés à intervenir dans certaines administrations auxquelles ils partageront des conseils sur le contrôle interne. Les auditeurs externes assurent un rôle majeur quant à l'atteinte des objectifs du contrôle interne. En effet, les audits externes des rapports et informations financières contribuent à l'obligation de rendre compte et assurent une bonne gouvernance (INTOSAI, 2004).

Une bonne illustration d'un auditeur externe est celle d'un auditeur ayant de l'expertise en comptabilité qui contribue en fait à l'atteinte de l'objectif relatif à la fiabilité de l'information financière en fournissant à la direction une vision indépendante et objective (COSO, 1994).

➤ Le pouvoir législatif et réglementaire

Le système de contrôle interne est dans la plupart des cas affecté par des exigences d'établir des contrôles internes ou encore des évaluations de certaines entités. En effet, diverses normes et lignes directrices relatives au contrôle interne sont établies. Le but est de fournir un cadre commun sur le contrôle interne afin d'offrir une compréhension commune du contrôle interne et de ses objectifs aux différentes organisations (INTOSAI, 2004).

➤ Les autres acteurs

Les autres tiers tels que les clients ou les fournisseurs jouent un rôle dans le contrôle interne de leur interaction avec l'organisation, c'est-à-dire en fournissant des informations utiles à la réalisation des objectifs. Chaque entité doit donc veiller à mettre en place les moyens nécessaires à l'obtention de ces informations et si ces dernières divulguent des risques menaçant l'atteinte des objectifs, l'organisation doit prendre les mesures requises pour résoudre le problème (COSO, 1994).

1.6. L'évaluateur du contrôle interne

Maintenant que nous avons fait le tour des différents acteurs de contrôle interne, nous allons nous pencher davantage sur l'évaluateur du contrôle interne, qui comme son nom l'indique évalue le système du contrôle interne d'une organisation car il occupe une place assez importante dans le secteur public. Il est donc essentiel de bien comprendre son rôle.

Brièvement, l'évaluateur du contrôle interne, appelé l'auditeur interne, permet de renforcer la fiabilité du système de contrôle interne d'une entité. Il s'agit donc d'un acteur qui joue un rôle essentiel puisqu'il permet de garantir l'efficacité du dispositif du contrôle interne. La plupart des services d'audit interne en Belgique ont été développés dans le secteur public depuis le début de la décennie 2000. (Van Gils, de Visscher & Sarens, 2012). Voyons d'abord, ce qu'est un audit interne.

Le mot « audit » tire son étymologie du latin « auditus », qui signifie entendu. On entendait donc par audit, celui qui est aux écoutes, autrement dit celui qui observe ou qui examine avec attention (de Visscher & Petit, 2002).

La définition la plus courante de l'audit interne date de juin 1999. Elle a été élaborée par *The Institute of Internal Auditors*, l'Institut des Auditeurs Internes en français, qui définit l'audit interne comme « 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 ». (Boullanger, 2013, p.1030).

La fonction d'audit interne est d'évaluer le niveau du contrôle interne au sein d'une organisation. Autrement dit, l'audit interne évalue « la capacité des organisations à atteindre efficacement les objectifs qui leur sont assignés et à maîtriser les risques inhérents à leur activité » (Renard, 2011, p.1). Il évalue donc les processus de gestion des risques, de contrôle et de gestion. Ainsi, l'audit interne donne une assurance raisonnable que les bonnes mesures nécessaires à l'atteinte des objectifs de l'organisation sont prises. Dans le cas contraire, elle offrira à son organisation des recommandations pour pallier les problèmes constatés. Le contrôle interne est la finalité des travaux de l'audit interne. L'auditeur interne intervient en fait dans tous les processus et à tous les niveaux de l'organisation.

Une des caractéristiques fondamentales de l'audit interne se repose sur son indépendance. L'auditeur interne doit être indépendant et objectif même s'il est rattaché à la direction générale et au comité d'audit auxquelles il fait rapport. Il exerce cette fonction de manière permanente (Renard, 2011).

La proposition de valeur de l'audit interne peut se résumer en trois points. Tout d'abord, l'auditeur interne tient à fournir une assurance raisonnable pour aider l'organisation à atteindre ses objectifs, que ces derniers soient stratégiques, opérationnels ou liés au reporting et à la conformité. Ensuite, suite à ses analyses et ses évaluations, l'audit interne donne son point de vue et offre des recommandations afin d'améliorer l'efficacité et l'efficience d'une organisation. Et enfin, ses conseils objectifs et indépendants permettent de créer de la valeur pour l'organisation. En quelques mots, l'auditeur interne exerce un rôle important grâce à ses missions d'assurance et de conseils. (Reding, Sobel & Anderson, 2015).

D'ailleurs, nous pouvons voir l'importance de l'audit interne car il constitue lui seul la troisième ligne de maîtrise qui permet d'assurer le bon fonctionnement des deux premières lignes (cf. infra p.36) (Renard, 2011). L'audit interne est ainsi considéré comme « le contrôle des systèmes de contrôle ». Cependant, il faut noter que l'auditeur révèle seulement les défauts de l'organisation mais ne les élimine pas lui-même car son rôle se limite bien à faire des recommandations et non à aider à la mise en œuvre ou bon fonctionnement du système de contrôle interne de l'organisation (de Visscher & Petit, 2002).

Vu sa grande importance, depuis les deux dernières décennies, cette fonction est en plein développement. En effet, l'audit interne a fortement évolué en quelques années dans les différentes sortes d'organisation, mais surtout dans le secteur public. Ce développement a été renforcé grâce aux législations (Renard, 2011). Effectivement, la législation est considérée comme un incitant fort à l'instauration de l'audit interne. Le service d'audit interne a été rendu obligatoire en 2002 au sein de l'administration fédérale comme je l'expliquerai dans la partie suivante (cf. infra p.22). (Van Gils, de Visscher & Sarens, 2012).

Il faut également savoir que certaines personnes peuvent confondre l'audit interne et l'audit externe. Il est donc important de faire la différence. La plus grande distinction est que, comme leur terme indique, l'audit interne repose sur du personnel interne à l'organisation alors que l'audit externe fait référence à des personnes externes à l'organisation qui peut être perçue comme un prestataire de service. Ensuite, comme évoqué plus haut, l'audit interne fait rapport aux responsables de l'entité concernée. Contrairement à l'audit externe qui tient à certifier la régularité et l'image fidèle de la situation financière d'une organisation. En fait, on peut dire que l'audit interne et l'audit externe sont complémentaires car l'audit externe permet d'ajouter une vision extérieure sur le fonctionnement d'une entité. Dans le secteur public, il s'agira de la Cour des comptes qui évalue la légalité et la régularité des dépenses et des comptes des différentes institutions publiques. (de Visscher & Petit, 2002).

1.7. Limites du contrôle interne

Comme évoqué plus haut, un contrôle interne même très efficace permet de procurer seulement une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs d'une organisation, et non une assurance absolue. En effet, le système de contrôle interne peut être de très bonne qualité mais il comporte toutefois des limites.

Tout d'abord, le contrôle interne repose sur le facteur humain. Il peut dès lors inclure des erreurs de conception, d'interprétation, de malentendus des instructions ou encore de négligence. Le contrôle interne peut faire face à des jugements erronés occasionnant des mauvaises décisions qui empêcheront la réalisation des objectifs. Il se peut même que le système de contrôle interne connaisse un échec à cause des managers qui ne disposent pas des compétences et des capacités requises à appliquer les référentiels fournissant de l'aide quant à la mise en œuvre et au maintien du système de contrôle interne. Un système de contrôle interne mal conçu peut mener à une défaillance. Des dysfonctionnements peuvent également être provoqués par la non-pertinence des objectifs fixés. Certaines organisations peuvent se sentir dépassées même si des normes et des lignes directrices sont mises en place (INTOSAI, 2004).

De plus, certains responsables d'un département où faisant partie de la haute direction ne suivent pas intentionnellement des normes et procédures recommandées à des fins illégitimes visant un gain personnel ou un gain pour l'entité. Par exemple, dans le but de présenter leur entreprise avec une bonne santé financière afin d'augmenter sa valeur marchande et bénéficier lors de l'offre publique ou une vente (COSO, 1994).

Mais encore, des contraintes en matière de ressources peuvent limiter le contrôle interne. Par exemple, des contraintes financières peuvent survenir lorsque les coûts du contrôle à mettre en place dépassent les bénéfices que ce dernier apporte. Les risques peuvent se traduire en dysfonctionnements. Suite à une collusion, plusieurs membres de l'organisation peuvent collectivement prendre des actions, comme une modification de données financières, qui ne pourraient être détectées par le système du contrôle interne (INTOSAI, 2004). Par ailleurs, des événements externes incontrôlables peuvent survenir empêchant l'atteinte des objectifs.

Les limites sont donc inhérentes à tous les systèmes de contrôle interne. Néanmoins, ce dernier permet à la direction de prendre conscience sur le progrès ou l'absence de progrès dans son organisation (COSO, 1994).

2. Cadre réglementaire du contrôle interne dans l'administration publique et son évolution

L'intégration du contrôle interne dans l'administration fédérale belge n'est pas récente. En effet, si le contrôle interne occupe aujourd'hui une place importante au sein du secteur public, c'est dû aux nombreux travaux et évolutions qui ont pris place durant les deux dernières décennies. Ces travaux comprennent aussi bien l'élaboration du référentiel élaboré par le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway et de sa variante destinée aux organisations publiques développées par l'organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques que l'élaboration de nombreux arrêtés royaux et lois en matière du contrôle interne ou encore d'audit interne. La mise en application des nouvelles législations a eu un impact majeur sur l'administration fédérale belge. En effet, elle a permis le développement et une amélioration du système de contrôle interne au sein des entités publiques (La Cour des comptes, 2013).

La notion de contrôle interne fait son apparition dans la « réforme Copernic » au début des années 2000. La réforme Copernic est une réforme de l'administration fédérale belge introduisant de nouveaux principes relatifs au contrôle administratif et budgétaire afin de moderniser les méthodes de gestion de la fonction publique, et donc du fonctionnement administratif. Son ambition était de se diriger vers une administration plus attentive et efficace tout en améliorant les services qu'elle fournit ainsi que les conditions de travail des fonctionnaires (La Cour des comptes, 2003). Par ailleurs, la réforme Copernic accorde plus d'autonomie aux dirigeants de la fonction publique en vue de réaliser les objectifs de l'organisation (Rapport au Roi, Arrêté royal du 26 mai 2002).

Cette réforme a également développé une nouvelle structure organisationnelle en créant des Services Publics Fédéraux (SPF) remplaçant les ministères fédéraux et en constituant différents Services Publics de Programmation (SPP). Cette restructuration donne lieu à de grands changements au niveau des modes d'organisation et de la répartition des matières. Effectivement l'arrêté royal du 7 novembre 2000, modifié par l'arrêté royal du 19 juillet 2001 prévoit quatre organes communs à chaque SPF dont le Comité de direction et le Comité d'audit. Le Comité d'audit, veillant à l'efficacité du système du contrôle interne, du processus d'audit et de l'information financière, comprend un président, un représentant de l'Inspection des finances et des experts externes. Évidemment, ces derniers ne peuvent en aucun exercer une fonction opérationnelle dans le service public fédéral. (La Cour des comptes, 2003).

Cette réforme sera suivie par divers arrêtés royaux organisant le contrôle interne et l'audit interne au sein du secteur public dont l'arrêté royal du 26 mai 2002 se portant sur le contrôle interne au sein des services publics fédéraux ou encore l'arrêté royal du 2 octobre 2002 se portant à son tour sur l'audit interne au sein des services publics fédéraux. Voyons ce que ces arrêtés apportent de nouveau.

2.1. Arrêté royal du 26 mai 2002 relatif au système de Contrôle interne au sein des services publics fédéraux

Le premier arrêté royal en matière du contrôle interne dans les services publics est entré en vigueur le 26 mai 2002. Celui-ci fournit les fondements du contrôle interne et vise à garantir le bon fonctionnement du système de contrôle interne au sein des services publics fédéraux et au sein des services publics fédéraux de programmation. (La Cour des comptes, 2003). Il fait également référence au cadre COSO, référentiel reconnu et admis internationalement, à plusieurs reprises afin de procurer des explications sur le contrôle interne telles que sa définition et ses composantes.

L'arrêté royal est élaboré dans le cadre de la réforme Copernic qui comme dit plus haut souhaite moderniser les services publics fédéraux. Parallèlement à la définition du COSO et de l'INTOSAI, l'article 2 définit le contrôle interne comme un processus permettant de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation tout en maîtrisant les risques.

Il insiste aussi sur le fait que « le contrôle interne est l'affaire de tous. Quel que soit le niveau où la personne se trouve dans l'organisation, elle est concernée par le bon fonctionnement du système de contrôle interne mais c'est le Président du Comité de direction qui en assume la responsabilité finale » (Rapport au Roi, Arrêté royal du 26 mai 2002, Chapitre 1 – 6.1). Neuf responsables sont visés au sein des services publics fédéraux ou de programmation par l'article 4 : le personnel ; le management ; le Président du Comité de direction et son Comité ; le ministre fonctionnel assumant le bon fonctionnement des services publics fédéraux et donc de leur système de contrôle interne ; le Conseil Stratégique qui a comme rôle de surveiller le système et de fixer le niveau de risque acceptable ; les auditeurs internes auxquelles un arrêté royal séparé leur a d'ailleurs été consacré ; le Comité d'audit évaluant le système de contrôle interne et la fonction d'audit interne ; le Service public fédéral Budget & Contrôle de la Gestion intervenant en tant que support ; et finalement l'Inspection des Finances avec comme rôle de suivre et d'évaluer la gestion des risques et le contrôle interne (Article 4 et 6, Arrêté royal du 26 mai 2002).

En effet, le Service Public Fédéral Budget & Contrôle de la Gestion intervient en tant que nouvel acteur et responsable du contrôle interne. Il a l'obligation d'offrir un support d'encadrement et méthodologique au contrôle interne dans tous les services publics fédéraux et de programmation. Il va donc aider tous les SPF et SPP à mettre en place et à développer un système de contrôle interne adapté aux spécificités de leur propre service. Le Service public fédéral Budget & Contrôle de la Gestion devra mettre à disposition des spécialistes en contrôle interne dans le domaine opérationnel, d'information et de conformité à la législation. Entre autres, il tient aussi à assurer le support technique du réseau « contrôle interne » permettant l'échange de bonnes pratiques, c'est-à-dire de prendre en charge l'échange et la communication des méthodes et des normes uniformes à tous les membres impliqués dans

le système de contrôle interne. (La Cour des comptes, 2003). Ce réseau est composé de directeurs ou représentants de chaque service public fédéral (Article 6, Arrêté royal du 26 mai 2002).

Quant au service d'audit interne, service qui réalise des évaluations sur le dispositif de contrôle interne, il est évidemment placé sous l'autorité du Comité d'audit. Mais encore, un auditeur externe qui est la Cour des comptes évaluera aussi le système du contrôle interne.

Les différents services publics fédéraux doivent veiller à mettre en place le système de contrôle interne et à le développer au sein de leur institution à l'aide du référentiel COSO. Toutefois, un délai de deux ans est prévu à partir de l'entrée en vigueur de l'arrêté (31 mai 2002) (Rapport au roi, Arrêté royal du 26 mai 2002).

2.2. Arrêté royal du 2 octobre 2002 relatif à l'audit interne au sein des services publics fédéraux

L'audit interne joue un rôle important en matière du contrôle interne. Un arrêté, l'arrêté royal du 2 octobre 2002, lui est donc voué spécialement. Il est complémentaire à l'arrêté décrit ci-dessus aidant à organiser le système de contrôle interne au sein des différents services publics fédéraux. Il contribue alors aussi à la réforme Copernic, autrement dit à la modernisation de l'administration publique fédérale. Il informe non seulement sur la définition, les objectifs, la mission et la constitution du service de l'audit interne mais décrit également les exigences minimales que le service d'audit des services publics doit respecter.

L'audit interne est ici défini comme « *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* » (Rapport au Roi, Arrêté royal du 2 octobre 2002). L'arrêté royal insiste à différentes reprises sur le fait que l'audit interne crée de la valeur grâce à ses évaluations, avis et suivi des recommandations. Il aidera ainsi les services publics fédéraux à améliorer leur fonctionnement et donc leur permettra de réaliser leurs objectifs. En effet, le service d'audit interne tient à évaluer si les procédures du contrôle interne requises pour assurer une bonne gestion sont bien mises en place. Il examine en fait la capacité du système de contrôle à maintenir les risques à un niveau acceptable et se référera en cette matière au rapport coût-bénéfice. (La Cour des comptes, 2003).

L'arrêté royal préconise également les critères indispensables d'un auditeur interne qui sont l'indépendance, l'objectivité et l'expertise adéquate. Tout de même, les auditeurs internes seront aussi placés sous surveillance. Ils seront placés sous l'autorité du Comité d'audit qui approuve le cadre et le budget du service d'encadrement et qui recevra un rapport de chaque audit et sous le Président du Comité de direction sur le plan administratif et logistique (Commentaire de l'article 2 et 7, Arrêté royal du 02 octobre 2002).

Par ailleurs, un réseau spécial d'audit interne est conçu. Il est composé des chefs de l'audit interne de tous les services publics fédéraux et sera dédié à encourager plus de création de valeur ajoutée et à encourager le partage d'expérience. Le réseau pourra se concerter et élaborer des recommandations tout en comparant la performance des audits internes au sein des différents services publics. Des sous-réseaux sont également créés comme celui nommé réseau « Méthodes et techniques d'audit » composé de représentants de chaque service d'audit interne et des responsables du Service Management Support du Service public fédéral Budget et Contrôle de gestion (La Cour des comptes, 2003).

L'arrêté royal évoque le partage d'information et communication au sujet de l'audit interne auprès de chaque membre de l'organisation. En effet, les auditeurs internes jouant un rôle essentiel au sein du service public fédéral, il est indispensable que chacun soit au courant de leur mission, leur autorité, le soutien de la direction dont ils bénéficient et leur indépendance vis-à-vis de toute autre activité au sein de l'entité (Article 15, Arrêté royal du 02 octobre 2002).

Le service d'audit interne est tenu à exécuter ses tâches dans le respect de normes et principes de qualité communs. Ces dernières sont élaborées par « *l'Institute of Internal Auditors* » (IIA), en français l'Institut des Auditeurs Internes, internationalement reconnus. Ainsi, les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne et le code éthique formés par l'Institut permettront de garantir le professionnalisme de l'activité d'audit interne des services publics fédéraux (Article 18, Arrêté royal du 02 octobre 2002). Évidemment, un suivi de qualité et de performance de l'Audit interne doit être assuré. C'est pourquoi trois types d'évaluations interviendront. Auront lieu un suivi permanent du fonctionnement de l'Audit interne et une évaluation interne annuelle. Une évaluation externe devra également se reproduire chaque cinq ans. Le Chef d'audit, responsable de ce suivi, devra enfin faire rapport auprès du Comité d'Audit et du Président du Comité de direction. (Commentaire des articles 18 et 19, Arrêté royal du 02 octobre 2002).

2.3. La loi du 22 mai 2003 portant sur l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral

La loi du 22 mai 2003 quant à elle est une loi qui concerne l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral comprenant les services publics fédéraux et les services publics fédéraux de programmation (La Cour des comptes, 2003).

Cette loi donne au Roi la responsabilité de fixer des normes au sujet du contrôle en ces matières. Effectivement, en matière de comptabilité générale et concernant les pièces justificatives, l'Article 14 précise qu'il appartient au Roi de fixer les conditions relatives au contrôle interne et externe (Commentaire de l'article 14, Arrêté royal du 22 mai 2003). Quant à l'article 29, la loi affirme que c'est au Roi de fixer les règles applicables en matière

d'organisation des opérations comptables et budgétaires et de définir les fonctions de surveillance qui y sont liés (Article 29, Arrêté royal du 22 mai 2003).

D'ailleurs, la loi du 22 mai 2003 insiste sur le besoin d'un audit interne indépendant au sein des services de budget et de la comptabilité de l'État fédéral et ensuite d'un audit externe qui sera exercé par la Cour des comptes (La Cour des comptes, 2003). L'auditeur interne assure le fonctionnement des services et apporte des recommandations nécessaires. Il sera chargé de contrôler la qualité du fonctionnement des services et d'assurer le respect des règles internationalement reconnues applicables en ce qui concerne la comptabilité et les procédures d'exécution du budget. (Article 31, Arrêté royal du 22 mai 2003). Cette loi instaure donc l'obligation d'avoir un contrôle et non seulement dans l'administration fédérale belge, mais aussi dans des organismes d'administration publique et des entreprises d'État qui possède un régime d'autonomie mais sans personnalité publique (Article 2, Arrêté royal du 22 mai 2003).

Un changement important est amené dans le rôle de la Cour des comptes au niveau de ses méthodes de vérification des engagements de crédits et des paiements soumis au visa préalable. Une fois que les systèmes de contrôle interne et de l'audit interne sont développés au sein des services publics, la Cour des comptes doit évaluer la fiabilité de ces systèmes au lieu de vérifier les dossiers individuels relatifs aux données budgétaires et comptables (La Cour des comptes, 2004).

2.4. Examen de l'état d'avancement datant du 31 mai 2003

Même si l'arrêté royal du 26 mai 2002 prévoit pour la mise en place du contrôle interne un délai de 2 ans à partir du 31 mai 2002, un examen de l'état d'avancement a été effectué par la Cour des comptes le 31 mai 2003, soit un an avant que le délai arrive à terme (La Cour des comptes, 2003).

Dans le cadre du contrôle interne, l'examen a été focalisé sur la définition des objectifs ainsi que sur l'identification et l'évaluation des risques au sein des services publics fédéraux. À l'exception du SPF Chancellerie et Services généraux et du SPF Sécurité sociale, les services publics fédéraux avaient effectué un bon travail au niveau de la fixation des objectifs sur le plan de management. Quant aux risques internes et externes, environ la moitié des services publics fédéraux les ont déjà identifiés et analysés. Cependant, à la date du 31 mai 2003, aucun conseil stratégique dans ces services n'avait pu jusqu'à présent déterminer un niveau de risque acceptable (La Cour des comptes, 2004).

En matière d'audit interne, aucun service public fédéral n'avait pu désigner un responsable pour son service d'audit interne et ainsi aucun suivi de performance et contrôle n'était encore

mis en place. De plus, aucun comité d'audit n'était formé. Des initiatives urgentes sont alors attendues (La Cour des comptes, 2004).

En considérant la situation à cette époque, il est évident que la Cour des comptes affirmait que, malgré les fondements du système de contrôle interne dans la plupart des services publics fédéraux, un long chemin reste à parcourir afin d'assurer le bon fonctionnement du contrôle interne et de l'audit interne au sein de ces organisations. En effet, la Cour des comptes avait raison car fin mai 2004, même si des progrès ont eu lieu, aucun service d'audit interne n'avait encore vu le jour au sein des SPF à l'exception du SPF Finances et Mobilité et Transports. Et les conseils stratégiques, ayant la responsabilité de veiller au bon fonctionnement du système de contrôle interne, étaient encore rares. Par conséquent, dans le cadre de la maîtrise des risques au sein des services publics fédéraux, le conseil des ministres du 30 juin 2006 impose une révision de la structure du contrôle interne et de l'audit interne (Roland, 2010).

2.5. Arrêtés royaux du 17 août 2007

Suite à l'insatisfaction des résultats obtenus de la part des services publics fédéraux en matière de contrôle interne et audit interne, de nouveaux dispositifs institutionnels ont été instaurés. Trois arrêtés royaux ont été élaborés en vue de remanier le cadre imposé par les deux arrêtés précédents, soit l'arrêté royal du 26 mai 2002 relatif au contrôle interne et celui du 2 octobre 2002 portant sur l'audit interne. Ces nouveaux arrêtés royaux portent sur le contrôle interne, l'audit interne et enfin sur le Comité d'audit (Mottoul, 2010).

Ces arrêtés royaux tentent d'adapter, préciser et compléter la ligne des arrêtés précédents. Ils restent conformes aux principes de la réforme Copernic qui visait à accorder plus d'autonomie et de responsabilisation aux managements de l'administration fédérale. Cependant, le champ d'application des arrêtés royaux est élargi. Il ne porte plus seulement sur les services publics fédéraux et les services publics fédéraux de programmation (les administrations de petite taille) mais aussi sur d'autres organismes d'intérêt public tels que le ministère de la Défense, la Régie des Bâtiments, l'Agence fédérale pour la Sécurité de la Chaîne alimentaire, l'Agence fédérale d'accueil des Demandeurs d'Asile, le Service des Pensions du Secteur public et l'Agence fédérale des médicaments et des produits de santé. En bref, des organisations dont les règles d'organisation et de fonctionnement peuvent être réglées par le Roi (Rapport au Roi, Arrêté royal du 17 août 2007).

Dans l'introduction des Rapports au Roi des trois arrêtés royaux, un nouveau concept voit le jour, celui du « single audit » aussi appelé « chaîne de contrôle intégrée ». Ce concept a été conçu par la Cour des comptes européenne afin de parvenir à une meilleure articulation entre le contrôle interne et contrôle externe dans un cadre de normes et de principes communs. Il sera repris par le Conseil des Ministres. Les auditeurs doivent ainsi se concerter et optimiser

leur concordance afin d'éviter de réaliser le même audit. (Rapport au Roi, Arrêté royal du 17 août 2007).

Il est utile de noter que l'arrêté royal du 17 août 2007 portant la création du Comité d'audit n'est pas le produit de l'actualisation des arrêtés de 2002. Il étend cette base réglementaire. Cependant, il est indispensable à la création des conditions nécessaires afin de concrétiser le modèle de « chaîne de contrôle ». Le Comité d'audit intervient donc une fois qu'un système de contrôle efficace est mis en place au sein de chaque Service public fédéral et que ce dernier est évalué par un service d'audit interne fiable. Cet arrêté royal est indispensable afin d'instaurer un environnement de contrôle favorable au développement du contrôle interne dans les organismes publics (Rapport au Roi, Arrêté royal du 17 août 2007). Il semble dès lors évident que les trois arrêtés royaux du 17 août 2007 sont liés les uns avec les autres et sont par conséquent indissociables. Ils doivent être lus en parallèle (Commentaire de l'article 7, Arrêté royal du 17 août 2007). La fiabilité du système de contrôle interne doit être évaluée et améliorée par des auditeurs internes qui à leur tour sont placés sous la surveillance d'un Comité d'audit indépendant afin de garantir une certaine efficacité (Roland, 2010). Voyons maintenant ce que ces nouveaux arrêtés apportent de nouveau.

2.5.1. Arrêté royal du 17 août 2007 relatif au système de contrôle interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral

L'arrêté royal du 17 août 2007 actualise les propos de l'arrêté royal du 26 mai 2002 relatif au système de contrôle interne au sein des services publics fédéraux. Commençons par la définition du contrôle interne, celle de l'arrêté de 2002 a été jugée incomplète. Le nouvel arrêté se base plus seulement sur le référentiel COSO mais tire également sa source des lignes directrices de l'INTOSAI, référentiel qui porte sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public. Cet arrêté fait donc référence aux deux référentiels et précise que leurs contenus ne sont pas figés, ils peuvent évoluer.

De plus, les commentaires de l'article 2 de l'arrêté font recours à un outil qui peut être utilisé dans le cadre du contrôle interne, la matrice SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats). En effet, cette dernière peut être utilisée à l'occasion de l'évaluation de l'environnement de contrôle (première composante) en se basant sur les forces et faiblesses et lors de l'évaluation des risques (en se focalisant sur les menaces et les opportunités). D'ailleurs, concernant cette composante de risque, l'arrêté renvoie à la publication du deuxième modèle du COSO « Enterprise Risk Management » de 2004 qui accorde une attention particulière aux risques.

L'arrêté du 17 août 2007 prévoit des explications plus claires sur les composantes en fournissant différents exemples afin d'assurer une meilleure compréhension. Il éclaircit notamment le concept de « fixation des niveaux de risques acceptables » qui, je le rappelle,

n'était pas déterminé par la plupart des services publics fédéraux. Cette tâche doit être assurée par les responsables qui doivent prendre une position sur les risques (acceptation, transfert ou partage) (Commentaire de l'article 2, Arrêté royal du 17 août 2007).

Dans la version de 2002, il n'y avait qu'un seul responsable en cette matière, le Conseil stratégique. Ce pouvoir de décision sera avec la révision de l'arrêté partagé avec le Ministre et le Dirigeant. Une distinction sera faite sur base des objectifs traités. Dépendant du type d'objectifs, différents responsables sont tenus de fixer le niveau de risque acceptable. Effectivement, le niveau des risques relatifs aux objectifs politiques doit être déterminé par le Ministre suite à un échange préalable avec le Dirigeant des services. Quant aux Dirigeants, ils doivent eux-mêmes maintenir les risques que comportent les objectifs dont ils sont responsables à un niveau acceptable et doivent communiquer avec le Ministre (Article 3, Arrêté royal du 17 août 2007). Sont visés ici les objectifs opérationnels (Roland, 2010). Il existe tout de même une exception. Cette tâche peut être accomplie par le Conseil stratégique s'il est composé du Ministre et du Dirigeant (Commentaire de l'article 3, Arrêté royal du 17 août 2007).

À propos du SPF Budget et Contrôle de gestion, comme la version antérieure de l'arrêté portant sur le contrôle interne, ce service public fédéral doit toujours assurer sa mission d'accompagnement, de support et de développement de contrôle interne au sein des autres services publics fédéraux. Mais deux nouvelles missions lui sont confiées. La première concerne une mission de conseil qui sera exécutée à la demande des responsables. La deuxième porte sur la création et la coordination de réseaux thématiques qui découlent de sa propre initiative (Commentaire de l'article 6, Arrêté royal du 17 août 2007).

Finalement, une nouvelle disposition est instaurée, celle concernant l'établissement d'un rapport annuel sur le fonctionnement du système de contrôle interne. Le Dirigeant a l'obligation de rédiger ce rapport chaque année pour son Service afin de rendre compte des progrès du système de contrôle interne qui ont lieu et annoncer les améliorations qu'il apportera. Cela fera preuve de l'implication du Dirigeant à la démarche du contrôle interne au sein de son organisation. L'objectif est d'obtenir un référentiel afin de rassurer les parties prenantes sur la mise en place du système de contrôle interne et la maîtrise des activités. Ce rapport est destiné au Comité d'audit de l'Administration fédérale (Article 7, Arrêté royal du 17 août 2007).

2.5.2. Arrêté royal du 17 août 2007 relatif aux activités d'audit interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral

L'arrêté royal du 17 août 2007 portant sur l'audit interne vient actualiser les propos de l'arrêté royal du 2 octobre 2002 relatif à l'audit interne au sein des services publics fédéraux. En effet, une nouvelle version était requise suite à l'échec de l'application de l'arrêté datant de 2002 qui imposait un encadrement d'audit interne à chaque service. Comme expliqué précédemment, les Conseils stratégiques ayant le devoir de surveiller le système de contrôle interne n'étaient pas très développés et les Comités d'audit n'avaient toujours pas vu le jour au sein des services publics fédéraux. Or, ce Comité est indispensable à l'activité des auditeurs internes. La situation actuelle empêchant le développement des activités d'audit interne, il a été considéré nécessaire d'alléger les mesures qui avaient autrefois été mises en place afin d'offrir aux entités un cadre plus flexible les encourageant à prendre des initiatives.

L'article 3 prévoit une explication plus claire sur la responsabilité et les activités des auditeurs internes qui se rapportent à l'identification des forces et faiblesses du système de contrôle interne et à son évaluation ainsi qu'à l'identification des risques liés à la gestion des ressources humaines. Son activité ne remplace en aucun cas les activités des autres départements (Commentaire de l'article 3, Arrêté royal du 17 août 2007). La notion de conflit d'intérêts est également abordée dans cet arrêté royal qui précise qu'en cas de survenance d'un conflit d'intérêts, l'auditeur interne doit se référer immédiatement à son responsable (Article 8, Arrêté royal du 17 août 2007).

Deux changements radicaux ont été apportés par ce nouvel arrêté royal. Le premier changement se rapporte à l'obligation d'installer une activité de l'audit interne dans chaque service fédéral. Cette obligation sera substituée par l'obligation de pratiquer des activités d'audit interne au sein de chaque entité. Par conséquent, un choix de mode de gestion s'installe (Rapport au roi, Arrêté royal du 17 août 2007). Un service permanent peut être créé au sein de l'entité constituée de minimum trois personnes, un service d'audit interne partagé commun à différents services publics fédéraux peut être créé ou encore ces derniers peuvent faire appel à une sous-traitance publique ou privée.

Néanmoins, un responsable du service d'audit interne doit être présent au sein de chaque service. Ce dernier assurera la communication entre les auditeurs internes et le management. Ce responsable de service peut intervenir au sein de différents services publics. (Commentaire de l'article 7, Arrêté royal du 17 août 2007).

Le deuxième grand changement concerne la constitution d'un Comité d'audit de l'Administration fédérale par l'arrêté royal du 17 août 2007 qui par conséquent supprime l'obligation d'installer un Comité d'audit dans chaque administration publique fédérale. (Rapport au Roi, Arrêté royal du 17 août 2007). Un arrêté royal est élaboré sur la création du Comité d'audit de l'Administration fédérale.

2.5.3. Arrêté royal du 17 août 2007 portant création du Comité d'audit de l'Administration fédérale (CAAF)

Constatant l'absence courante des comités d'audit au sein des services publics fédéraux, la création d'un Comité d'audit de l'Administration fédérale a été envisagée. Cette constitution engendre ainsi la suppression de l'obligation de posséder un comité d'audit interne au sein de chaque entité publique. Cet arrêté royal contribue au système de contrôle en fournissant une garantie de sa fiabilité. En effet, il améliore l'environnement de contrôle favorable au développement de contrôle interne et contrôlera la qualité des activités d'audit interne (Rapport au Roi, Arrêté royal du 17 août 2007).

Le Comité d'audit est défini comme étant un organe consultatif et collégial qui possède son siège à la Chancellerie du Premier Ministre (Article 9, Arrêté royal du 17 août 2007). L'arrêté royal reconnaît que le Comité d'audit de l'Administration fédérale est indépendant des organes de gestion des services publics et il a comme rôle de rendre compte au Conseil des Ministres. Ses missions se rapportent à une fonction d'assurance, de garantir la fiabilité du système de contrôle interne des différents Services permettant au gouvernement d'atteindre ces objectifs, et une fonction d'alerte, c'est-à-dire alerter par la voie du Premier Ministre ainsi que du Ministre de Budget de toute constatation d'informations qui pourraient menacer la qualité d'une décision du gouvernement fédéral, autrement dit des informations qui ne respectent pas les règles en vigueur ou qui ne reflètent pas la situation réelle. Pour ce faire, le Comité d'audit peut se référer aux travaux réalisés par l'audit interne des différentes institutions. Il doit également veiller à l'indépendance des auditeurs internes (Article 2, Arrêté royal du 17 août 2007).

Quant à la composition de ce Comité, il compte au total sept experts indépendants. Il doit comprendre au moins trois membres francophones et trois membres néerlandophones (Article 3, Arrêté royal du 17 août 2007). Les membres ne peuvent pas avoir été responsable de politique d'activités au sein des entités à intérêts publics concernés par l'arrêté présent (cf. supra p.25) (Article 4, Arrêté royal du 17 août 2007). Ces membres sont désignés par le Conseil des Ministres via un arrêté royal avec un mandat de six ans renouvelables une fois. Ces derniers doivent être compétents et avoir de l'expertise. Ensuite, ces membres désigneront un président au sein de l'équipe (Article 3, Arrêté royal du 17 août 2007).

Le Service Public Fédéral Chancellerie du Premier Ministre fournit au Comité d'audit un secrétariat permanent qui suit les travaux du Comité, suit ses dossiers et assure une coordination entre les interlocuteurs de ce dernier et avec les Dirigeants (Article 9, Arrêté royal du 17 août 2007). Les Dirigeants doivent faire rapport au Comité sur les structures et les évaluations du contrôle interne au sein de son Service public (Article 20, Arrêté royal du 17 août 2007).

Le Comité d’audit de l’Administration fédérale doit se réunir au moins une fois par trimestre avec au moins cinq de ses membres présents. D’ailleurs, uniquement à titre consultatif, le Chef de l’Inspection des Finances peut participer à ces réunions. Des rencontres régulières sont également organisées entre le Président du Comité d’audit de l’Administration fédérale, les Dirigeants et les Responsables d’activités d’audit interne (Article 11, Arrêté royal du 17 août 2007).

Concernant le rapportage, chaque 31 juillet, le Comité d’audit fait rapport aux Ministres pour les mettre au courant de la situation de leur Service et au Conseil des Ministres afin d’apporter une vision globale de l’ensemble de l’état des systèmes de contrôle interne mis en œuvre au sein de l’administration fédérale (Article 13, Arrêté royal du 17 août 2007).

2.6. Examen de l’état d’avancement

Comme pour ces enquêtes fréquentes, la Cour des comptes exerçant un contrôle externe sur les opérations budgétaires, comptables et financières de l’État fédéral et des organismes publics fait de nouveau en 2008 un point sur l’évolution et le développement de contrôle interne ainsi que de l’audit interne au sein des institutions fédérales. Son enquête déclare que certains Services de l’État fédéral ont toujours du retard quant à l’introduction d’un système cohérent de contrôle interne et d’activités d’audit interne.

Cependant, elle a constaté des initiatives qui tentent de répondre à l’arrêté royal qui est entrée en vigueur en 2007 même si les résultats ne sont pas encore très satisfaisants. Une grande partie des Services publics fédéraux n’avait pas encore désigné de responsable d’activités d’audit interne (La Cour des comptes, 2013). En 2009, la Cour des comptes constate une insuffisance de connaissances des règles provenant des arrêtés et du cadre COSO. Les systèmes ne sont pas suffisamment documentés. (La Cour des comptes, 2009). L’insuffisance proviendrait du fait que le Comité d’audit de l’Administration fédérale n’est pas encore constitué. Or, elle joue un rôle essentiel en tant que responsable de la surveillance et du pilotage du contrôle interne et des activités au sein des services publics fédéraux (La Cour des comptes, 2008). Effectivement, c’est seulement en avril 2010 que ce Comité d’audit voit enfin le jour (Comité d’Audit de l’Administration fédérale, 2022). Depuis cette installation officielle, ce dernier se repose toujours sur l’Arrêté royal du 17 août 2007 portant sur sa création (Comité d’audit de l’Administration fédérale, 2022).

L’utilisation du modèle COSO, qui est théorique, reste insuffisante et jusqu’en 2012, seulement 11 services sur les 22 concernés ont pu créer un service d’audit interne qui permet d’évaluer leur système de contrôle interne (De Visscher & Randour, 2014). En 2013, la Cour des comptes constate des améliorations au sein de la plupart des services publics. Elle affirme l’installation d’une culture de contrôle interne. Pourtant, certains départements manquent d’instructions et de directives concernant la tenue de la comptabilité générale (fiabilité

d'informations financières), et donc du contrôle interne puisque les comptes annuels ne reflètent alors pas la situation financière réelle des services publics. Les départements doivent préciser les procédures internes, les tâches et les responsabilités (La Cour des comptes, 2013).

Le 17 juillet 2015, le Conseil des ministres décide de créer un service commun d'audit interne, dont la création aura lieu en 2016. Ce service évaluera le système de contrôle interne des différents services. Un nouvel arrêté royal relatif à la création du service fédéral d'audit interne sera élaboré le 4 mai 2016. Ce dernier abrogera l'arrêté royal du 17 août 2008 relatif aux activités d'audit interne dans l'administration fédérale (La Cour des comptes, 2016).

2.7. Arrêté royal du 4 mai 2016 portant sur la création du Service fédéral d'audit interne

En 2007, l'arrêté royal concernant l'audit interne donnait aux services publics le choix de créer son propre service d'audit interne, de créer un seul commun à plusieurs Services ou alors d'externaliser cette activité. Le nouvel arrêté de 2016 crée un seul service d'audit interne qui fera le suivi du contrôle interne des différents Services afin de garantir son efficacité et sa fiabilité. Le champ d'application est le même que ceux des arrêtés royaux 2007, comprenant les services publics fédéraux, les services publics fédéraux de programmation et les autres organisations d'intérêt public (Rapport au Roi, Arrêté royal du 04 mai 2016).

Le Service fédéral d'audit interne (FAI) est rattaché au Service public fédéral Chancellerie du Premier Ministre. Il exerce une fonction de gestion et doit être exécuté de manière indépendante (Article 3, Arrêté royal du 04 mai 2016). Sa mission « *inclut l'assistance méthodologique et technique dans la mise en œuvre et l'harmonisation du contrôle interne dans l'administration fédérale* » (Article 22, Arrêté royal du 04 mai 2016). Il fournira les recommandations sur l'amélioration et les faiblesses du système de contrôle interne établies lors de l'audit au Comité de l'audit tout en assurant une communication efficace avec le Dirigeant des services. Le Service fédéral d'audit interne est placé sous l'autorité du Comité d'audit de l'Administration fédérale (Article 6, Arrêté royal du 04 mai 2016). Après une analyse de risque, le responsable de l'audit interne doit rédiger un plan d'audit décrivant les priorités des activités d'audit qui sera communiqué au Dirigeant de chaque Service une fois approuvé par le Comité d'audit (Article 9, Arrêté royal du 04 mai 2016). Cet arrêté doit rentrer en vigueur au plus tard pour le 1^{er} janvier 2018 (Article 29, Arrêté royal du 04 mai 2016).

Le Service fédéral d'audit interne réalise des recommandations annuellement et collabore avec d'autres acteurs de contrôle, tels que la Cour des comptes et l'Inspection des Finances (Audit Fédéral, 2022).

2.8. État d'avancement

En 2016, la Cour des comptes constate toujours des faiblesses significatives (par exemple l'absence de certains documents importants) au niveau du contrôle interne (La Cour des comptes, 2016). Suite à la certification des comptes annuels en 2018, la Cour des comptes confirme que les mesures actuelles du contrôle interne ne sont pas suffisantes empêchant une amélioration structurelle de la qualité des comptes annuels de l'État fédéral (La Cour des comptes, 2019). En 2017, le Service Public Fédéral Stratégie et Appui sera créé par l'intégration du SPF Personnel, du SPF Budget et Contrôle de la Gestion, de Fedict et d'Empreva. Le SPF Stratégie et Appui prendra donc le relais du rôle de contrôle (support méthodologique et d'encadrement) joué autrefois par le SPF Budget et Contrôle (SPF Stratégie & Appui, 2017). Des lacunes sont toujours retrouvées en 2019, les informations financières ne peuvent être garanties avec une certitude raisonnable et être communiquées de façon transparente. Les services publics doivent encore renforcer leur contrôle interne (La Cour des comptes, 2020).

Concernant le rapport du Comité d'audit de l'Administration fédérale pour la période 2020-2021, le Comité affirme le faible niveau de maturité global en matière de contrôle interne dans la majorité des organisations fédérales. Certains services publics, comme le SPF Santé publique et Sécurité de la Chaîne alimentaire et Environnement et le SPP Politique scientifique, ne respectent pas les dispositions de l'arrêté royal puisqu'ils n'ont pas fourni de rapport sur le fonctionnement de leur système de contrôle interne au Comité d'audit de l'Administration fédérale. Un nouveau groupe de travail rattaché au SPF BOSA élabore des propositions de simplification du contrôle interne et de l'audit interne (Comité d'audit de l'Administration fédérale, 2020-2021).

PRINCIPALES ÉVOLUTIONS LIÉES AU CONTRÔLE INTERNE

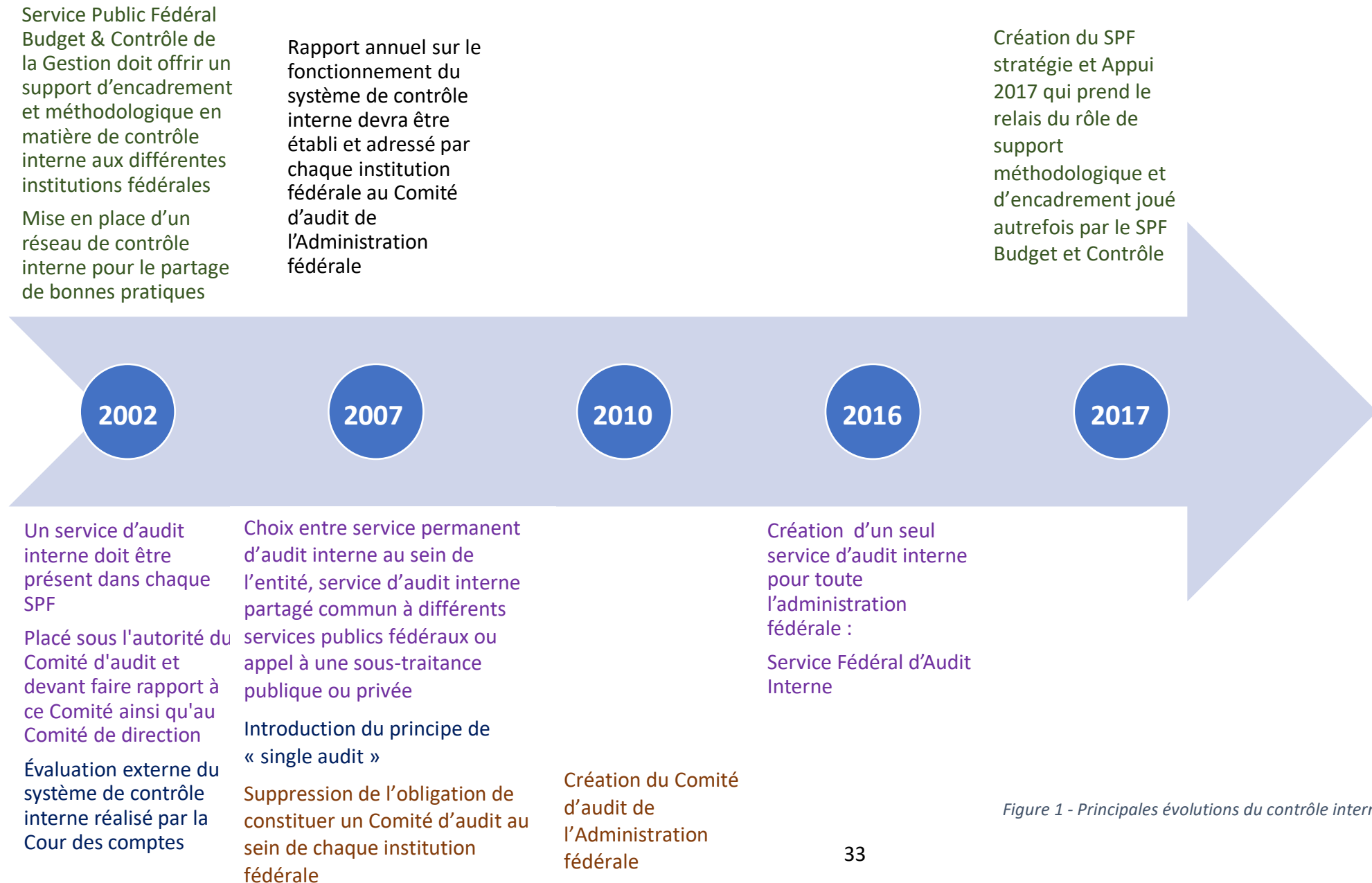


Figure 1 - Principales évolutions du contrôle interne

3. Modèle des trois lignes de maîtrise

Beaucoup d'évolutions ont eu lieu et de nouveaux acteurs sont apparus. Il serait donc à présent pertinent de recadrer le contrôle interne afin de cerner ses différents acteurs grâce au modèle des trois lignes de maîtrise.

En fait, afin de procurer une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs au Conseil ou à la direction générale, plusieurs acteurs interviennent au niveau du contrôle interne. Les différents niveaux de l'organisation sont impliqués dans la maîtrise des risques à un niveau acceptable de l'organisation. Les parties prenantes incluent des organes ou des services internes mais aussi externes. Le modèle des trois lignes de maîtrise de l'Institut des Auditeurs Internes (Voir ANNEXE 5 : Modèle des trois lignes de maîtrise) schématise les rôles et les responsabilités de chacun en matière de contrôle interne et nous permet de ce fait d'avoir une vue globale sur l'intervention des différentes parties (Conseil de l'Europe, 2022).

Premièrement, la première ligne de maîtrise concerne le management et les collaborateurs qui sont chargés de mettre en œuvre un dispositif de contrôle interne adéquat. Des mesures de contrôles internes sont mises en place et d'autres contrôles supervisant les activités individuelles sont réalisés. Les contrôles qui ont lieu dans cette première ligne de maîtrise sont pilotés par les responsables, c'est-à-dire le management et les collaborateurs eux-mêmes. De ce fait, cette ligne de maîtrise est la moins objective et indépendante (Reding, Sobel & Anderson, 2015). Le management opérationnel maîtrise les activités au jour le jour et est en charge de gérer les risques. Les managers fournissent les informations nécessaires à la deuxième ligne de maîtrise (AMRAE & IFACI, 2013). Dans l'administration fédérale, la première ligne de maîtrise se réfère aux différents responsables et dirigeants opérationnels de chaque service.

Deuxièmement, les fonctions de support constituent la deuxième ligne de maîtrise. Elle comprend des fonctions de gestion des risques, de contrôle interne, d'assurance et de conformité. Ces fonctions permettent de structurer et maintenir le dispositif tout en assurant une certaine coordination. Elle contribue à la conception des contrôles et à l'identification et l'évaluation des risques (AMRAE & IFACI, 2013). Cette deuxième ligne de maîtrise est plus indépendante et objective que la première (Reding et al., 2015). Dans l'administration fédérale, cette position est occupée non seulement par des membres internes des services comme par exemple un risk manager ou un coordinateur de contrôle interne mais aussi par le SPF Stratégie et Appui qui fournissent un support méthodologique et d'encadrement et assure ainsi une coordination du contrôle interne dans l'ensemble des Services de l'Administration fédérale. Autrefois, c'est le SPF Budget et Contrôle qui occupait cette position.

Dernièrement la troisième ligne de maîtrise comprend l'audit interne. Cette dernière est la ligne de maîtrise la plus indépendante et la plus objective. L'audit interne est rattaché au plus haut niveau de l'organisation, au Conseil (Reding et al., 2015). Cette ligne de maîtrise conduit

l'évaluation globale du dispositif de contrôle. L'auditeur interne fournit une assurance globale quant au cadre de maîtrise de risques. En d'autres termes, elle suit le processus d'identification jusqu'à l'évaluation du dispositif de contrôle interne permettant de réduire les risques (AMRAE & IFACI, 2013). Avant 2016, cette ligne de maîtrise se rapportait au service d'audit interne des différents services de l'administration fédérale. Actuellement, c'est le Service Fédéral d'Audit Interne qui a pris le relais.

Ces trois lignes de maîtrise rendent compte à la Direction générale. La troisième ligne de maîtrise, l'audit interne, doit aussi faire rapport à son autorité, au Comité d'audit. Pour les services publics fédéraux, il s'agit plutôt du Comité d'audit de l'Administration fédérale.

D'autres organes externes peuvent aussi intervenir et jouer un rôle sur le plan de contrôle interne. Quant à l'administration fédérale, différents acteurs externes y sont visés tels que l'Inspection des Finances et la Cour des comptes. En effet, l'Inspection des Finances est un service public qui réalise des tâches de contrôle (Inspection des Finances, s.d). Ils sont des conseillers financiers et budgétaires des ministres et des gouvernements. Ils souhaitent améliorer le fonctionnement des services publics (SPF Stratégie et Appui, 2017). Comme expliqué précédemment, l'Inspection des Finances évalue la gestion des risques ainsi que le contrôle interne. Le Chef de l'Inspection des Finances a le droit de participer aux réunions du Comité d'audit de l'Administration fédérale. Ainsi, il suit l'évolution du contrôle interne. Il collabore également avec le Service Fédéral d'Audit Interne qui réalise des recommandations annuelles.

La Cour des comptes est aussi un acteur de contrôle qui collabore également avec le Service Fédéral d'Audit Interne. La Cour des comptes est un contrôleur externe des opérations budgétaires, comptables et financières de l'administration fédérale. Il est considéré comme un auditeur externe qui évalue la fiabilité du système de contrôle interne depuis la réforme de 2003 portant sur l'organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral (La Cour des comptes, s.d.).

Il faut préciser que ce processus des trois lignes de maîtrise contribue à la satisfaction des exigences réglementaires. Une illustration des trois lignes de maîtrise au sein de l'administration fédérale est fournie à la page suivante.

Les trois lignes de maîtrise au sein de l'administration fédérale

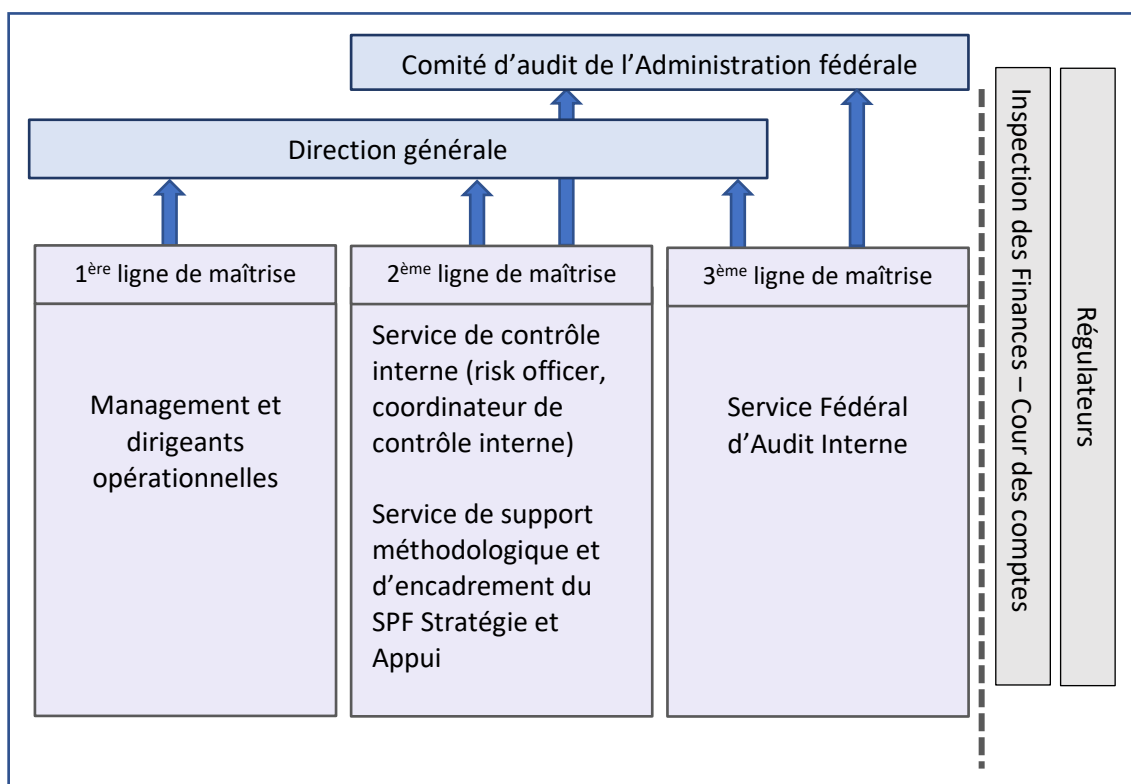


Figure 2 - Les trois lignes de maîtrise

4. Les faiblesses

Maintenant que nous avons vu l'évolution du cadre réglementaire portant sur le contrôle interne au sein des Services publics et que nous savons que les acteurs du contrôle soulignent les lenteurs d'exécution des arrêtés royaux et donc du développement du système de contrôle interne au sein de l'administration fédérale (La Cour des comptes, 2013), je vais évoquer les raisons qui pourraient expliquer cette lenteur. Les faiblesses qui ont été identifiées ont été exposées il y a environ dix ans.

En effet, au sein du Service Public Fédéral Finances, le Conseiller général des Finances, Mottoul (2010), a fait un état des lieux du développement du contrôle interne et des activités d'audit interne dans l'administration fédérale. Ensuite, en juin 2010, l'Institut des Auditeurs Internes avec l'Université Catholique de Louvain et l'Université de Gand a réalisé une enquête, via un questionnaire, auprès des organismes publics belges. L'objectif de cette enquête était d'avoir des statistiques sur l'état des lieux du contrôle interne et de l'audit interne de ces entités publiques belges (Van Gils, Christiaens, & Hex, 2010). Et enfin, une chercheuse en administration publique accompagnée de deux professeurs en administration publique a réalisé un travail similaire. En organisant différents entretiens avec des agents publics, ils ont pu faire un bilan du contrôle interne et surtout de l'audit interne dans les entités publiques (Van Gils, de Visscher & Sarens, 2012).

Nous allons ainsi relever les faiblesses constatées lors de ces travaux. Cela nous permettra de comprendre comment une amélioration du système de contrôle interne peut être envisagée.

4.1. Mécompréhension des notions de contrôle interne et d'audit interne

Au sein de l'administration fédérale belge, un manque de clarté des notions de contrôle interne et d'audit interne était constaté. Ces notions n'étaient pas comprises dans le bon sens (Mottoul, 2010).

La conception du contrôle interne par les responsables était réduite seulement à une fonction d'inspection organisée en interne, venant du fait que des contrôleurs externes interviennent comme l'Inspection des Finances, le Ministre des Budgets ou encore la Cour des comptes au sein des services publics. Le contrôle interne peut donc être perçu comme « une internalisation de ces contrôles externes ». Ce contrôle est alors considéré comme une entrave à l'autonomie des responsables (Mottoul, 2010). Les responsables considéraient qu'ils étaient inspectés et contrôlés. Or la réforme Copernic accorde plus d'autonomie aux dirigeants de la fonction publique dans l'atteinte des objectifs de leur organisation. En réalité, les contrôleurs externes et les auditeurs internes n'ont pas pour but de réduire l'autonomie des responsables ou de les surveiller mais plutôt de garantir l'efficacité du système de contrôle

interne qui garantira une assurance absolue de la réalisation des objectifs d'une organisation. Le contrôle interne permet une maîtrise des risques et non une inspection.

Quant au concept « audit », le terme peut être compris comme une détection d'un problème de fonctionnement ou de lacunes dans le respect des procédures alors que ce terme fait plutôt référence à l'évaluation de la qualité d'un système de contrôle interne et donc possède une nature préventive (Mottoul, 2010). Des préjugés étaient installés puisque de nombreuses personnes considéraient que l'audit interne était une branche de la comptabilité ou encore que le rôle des auditeurs fût de vérifier le travail du personnel et de rendre compte des différentes erreurs que ces dernières ont commises. La fonction d'audit interne est ainsi réduite à une fonction de police. (Reding et al., 2015).

4.2. Domaine réduit du contrôle interne

L'idée que le contrôle interne concerne principalement les processus budgétaires et de comptabilité régnait autrefois car les organes externes de contrôle faisaient partie d'un cadre budgétaire. En effet, l'arrêté royal de mai 2002 fournissait au SPF Budget et Contrôle la responsabilité d'encadrement et de support au développement du contrôle interne dans les services publics fédéraux. Ces contrôleurs intervenaient souvent dans les processus d'acquisition et de paiement des ressources. Le contrôle interne était alors vu comme une affaire du service du Budget et l'objectif de performance opérationnel est souvent délaissé (Mottoul, 2010).

4.3. Absence d'incitation

Une autre raison de la faiblesse d'application des mesures des arrêtés royaux serait l'absence d'une forte pression externe motivant les gestionnaires à porter attention au développement d'un dispositif du système de contrôle interne.

Il faut motiver les membres de l'organisation à s'engager au renforcement du contrôle interne, en rappelant que ceci les permettra d'atteindre des objectifs précis puisque ces objectifs sont accompagnés de risques qu'il faut maîtriser. Cette maîtrise peut être assurée par le développement d'un système de contrôle interne qui empêche les risques de faire obstacle à la réalisation des objectifs (Mottoul, 2010). En effet, un manque d'enthousiasme et d'engagement politique des entités fédérales en matière de contrôle et d'audit interne est constaté lors des entretiens avec des interlocuteurs d'organismes publics (Van Gils, de Visscher & Sarens, 2012).

Motiver les membres de l'organisation est l'affaire des dirigeants. Or, une faible adhésion des ministres et dirigeants des services publics au contrôle et audit interne était constatée par la

Cour des comptes. Ces responsables ne prennent pas forcément d'initiative pour améliorer le contrôle interne au sein de leur service car ils ne font face à aucune sanction et aucune incitation (pas d'allocation budgétaire prévue) (La Cour des comptes, 2013). Alors qu'un dispositif de système de contrôle interne certifié a tendance à se mettre en place lorsqu'un enjeu financier y est lié, comme lorsque des fonds structurels européens étaient versés à condition d'un dispositif de contrôle interne professionnellement audité (Mottoul, 2010).

4.4. Manque d'expertise et de personnel

Pour la mise en œuvre d'un système de contrôle interne de qualité et d'un service d'audit, du personnel ayant un certain niveau de compétence et d'expertise est requis. Cependant, la fonction publique recrutait à l'époque largement des personnes en début de carrière plutôt que des experts à haut niveau. D'ailleurs, la réforme Copernic avait identifié cette faiblesse de la gestion du personnel (Mottoul, 2010).

Dans le passé, l'Administration fédérale a dû faire face à de nombreuses difficultés suite à la crise politique en Belgique (2007-2011), période qui suivait l'introduction des arrêtés royaux datant de 2007. Les ressources financières et humaines (recrutements, promotions) avaient été bloquées y compris pour l'audit interne, une fonction qui était développée récemment (Van Gils et al., 2012). En effet, selon l'Institut des Auditeurs Internes, le manque de moyens était une des raisons données par environ la moitié des entités publiques belges qui n'avait toujours pas développé d'audit interne. (Van Gils, Christiaens, & Hex, 2010).

Développer de nouveaux métiers dans l'administration publique n'est pas une tâche facile. En effet, constituer des conseillers en développement du contrôle interne, des risks managers ou des auditeurs internes requiert de nombreux efforts. Des questions survenaient sur la manière dont ces métiers ou de ces nouveaux services doivent être créés ou encore sur la détection des personnes ayant les capacités adaptées pour gérer ces services. Il y a donc un besoin d'encadrement (Mottoul, 2010).

4.5. Instabilité du cadre réglementaire

Le cadre réglementaire du contrôle et de l'audit interne a été revu à plusieurs reprises. Une faible adhésion des ministres et des dirigeants des services publics aux nouvelles réglementations avait été vue, ce qui rendait une révision de dispositions nécessaire. Bien que cette évolution avait pour but d'améliorer et de faciliter la mise en œuvre du contrôle interne, elle peut créer de la confusion pour les dirigeants (La Cour des comptes, 2013).

Une confusion s'installait avec les différentes réglementations qui comportaient parfois des contradictions. De plus, les arrêtés sont difficiles à mettre en pratique, ils requièrent plus de

détails et doivent être plus adaptés au contexte et aux besoins de l'administration fédérale (Van Gils et al., 2012).

En effet, d'après une enquête menée au sein des services publics fédéraux, l'instabilité du contexte institutionnel fédéral était une des raisons qui empêchait l'adoption de nouvelles règles. En 2002, un comité d'audit individuel était requis pour chaque service. Ensuite, en 2007, ces comités devaient être abolis au profit de la création d'un comité d'audit central, le Comité d'audit de l'Administration fédérale qui à son tour, après avoir été opérationnel après trois ans, proposait de centraliser les activités d'audit. Ces modifications constantes n'encourageaient pas les membres à prendre des initiatives immédiates mais instaurent un attentisme (Van Gils et al., 2012).

5. Conclusion

Nous pouvons donc conclure que le contrôle interne est un dispositif qui doit être mis en place dans les différentes institutions fédérales afin que ces dernières puissent maîtriser les risques menaçant la réalisation de leurs objectifs. Il concerne donc tous les membres d'une organisation. Deux référentiels, à savoir celui du COSO et de l'INTOSAI, ont été élaborés en cette matière auxquelles les institutions fédérales doivent se référer. De plus, différents arrêtés royaux ont été rédigés en 2002 pour poser les fondements du contrôle interne et de l'audit au sein de l'administration fédérale, en 2007 pour actualiser les premiers arrêtés royaux ainsi que pour créer le Comité d'audit de l'Administration fédérale et enfin en 2016 pour la création du Service Fédéral d'Audit Interne. En 2010, des enquêtes ont été menées pour faire l'état des lieux du contrôle interne et de l'audit interne au sein des organismes publics. Ces dernières ont relevé les faiblesses existantes telles qu'une mécompréhension des notions de contrôle et d'audit interne, un manque d'incitation et de motivation du personnel, un manque d'expertise et de personnel et une instabilité du cadre réglementaire.

Cependant à partir des années 2010, plusieurs dispositions relatives au contrôle interne ont été mises en place afin d'améliorer la mise en œuvre du contrôle interne au sein des services publics. En effet, différents services ont été créés en ce but tels que le Comité d'audit de l'Administration fédérale ou encore le Service Fédéral d'Audit Interne auxquelles des arrêtés royaux ont été consacrés. Il serait donc intéressant de voir si ces faiblesses datant d'une dizaine d'années sont toujours existantes malgré le progrès qui a eu lieu. C'est pourquoi nous allons interviewer des acteurs du contrôle interne au sein de l'administration fédérale pour suivre l'évolution qui a eu lieu et voir quels facteurs font toujours obstacle au progrès du système de contrôle interne.

PARTIE 2 : MÉTHODOLOGIE

Avant de pouvoir entamer la partie dans laquelle je confronterai mes recherches théoriques au cas pratique, c'est-à-dire à la situation actuelle des services publics fédéraux, je vais présenter la méthodologie que j'ai envisagée afin de pouvoir récolter les informations nécessaires. Ces dernières me permettront de répondre à ma question de recherche qui est, je le rappelle, « comment améliorer le système de contrôle interne au sein de l'administration fédérale ? ».

1. Méthode de recherche

L'objectif de l'étude qui sera menée consiste à identifier les forces et les faiblesses du système actuel de contrôle interne au sein de l'administration fédérale : voir comment les faiblesses identifiées dans les années 2010 ont évolué (cf. supra p.37), et identifier les nouvelles initiatives relatives au contrôle interne qui ont été mises en place durant les dernières années ainsi que les forces et les faiblesses que ces dernières engendrent. Sur base de quoi, je proposerai ensuite des améliorations. C'est pourquoi une analyse qualitative me semble la meilleure approche pour collecter des informations fiables et pertinentes car cette méthode permet d'analyser en profondeur des phénomènes dans leur contexte.

Je vais me concentrer sur deux outils de récolte de données : l'entretien et le recueil de données existantes. En effet, je récolterai des données primaires auprès des acteurs du contrôle interne au sein de l'administration fédérale et des données secondaires (données accessibles à partir des documents provenant des services publics fédéraux).

1.1. Entretien de type qualitatif

Les entretiens de type qualitatif nous permettent d'établir un contact direct avec un nombre restreint d'interlocuteurs et de prendre en considération leurs perceptions d'une situation et leurs expériences (Paquet, Schrooten, & Simon, 2018). Ce type d'outil convient donc parfaitement à mon cadre de travail.

Les rencontres vont prendre la forme d'un entretien individuel avec chaque intervenant sur leur lieu de travail si possible ou en vidéoconférence (via Teams) car vu la situation actuelle, le télétravail est encore courant. J'ai choisi de conduire des entretiens individuels afin d'avoir des réponses divergentes de la part des intervenants sans que ces derniers puissent influencer les uns les autres.

Les intervenants seront prévenus que les propos recueillis seront utilisés à des fins académiques, pour la réalisation de mon mémoire. Afin de m'assurer d'obtenir les réponses à mes questions, un guide d'entretien sera élaboré. L'entretien sera de type semi-dirigé me permettant d'avoir les types de réponses attendues tout en laissant les intervenants s'exprimer librement, ce qui pourrait peut-être m'apporter davantage d'informations

intéressantes. Durant les interviews, je tiendrai à respecter le guide d'entretien préparé, cependant je n'hésiterai pas à rebondir sur les propos des interlocuteurs avec des questions qui me viendraient instantanément afin de montrer mon engagement et récolter des informations plus détaillées. L'entretien durera approximativement une heure. Ils se dérouleront durant le mois d'avril.

La réunion commencera avec une discussion d'accueil qui donnera l'occasion de nous présenter et ainsi de pouvoir bien comprendre la fonction et le rôle de l'intervenant en matière de contrôle interne. Ensuite, l'entretien débutera à l'aide du guide d'entretien qui sera utilisé comme fil conducteur. Pour finir, je clôturerai la réunion en résumant les gros propos retenus et en remerciant l'intervenant pour le temps qu'il m'aura accordé.

Les nouvelles données que j'obtiendrai grâce aux différents entretiens seront complétées par le recueil de données existantes (documents évoqués durant l'entretien ou d'autres documents intéressants comme un guide pratique).

1.2. Recueil de données existantes

Le deuxième outil de récolte de données pour lequel j'ai opté est celui du recueil de données existantes. Je vise ici le recueil de données issues de documents de forme littéraire provenant des services publics fédéraux. Ce sont des documents qui ont été développés en interne afin de pouvoir faciliter la mise en œuvre du contrôle interne.

L'objectif ici est d'analyser le développement qui a pris place au sein des organisations. Les documents récoltés nous permettront de voir les initiatives mises en place, le progrès qui a eu lieu, et l'organisation actuelle du contrôle interne au sein de l'administration fédérale.

2. Public cible

Le public cible de ma recherche correspond aux acteurs du contrôle interne au sein de l'administration fédérale. Interroger tous ces différents acteurs des différents services publics est impossible vu l'ampleur d'un tel travail et pour des raisons de temps et d'organisation. En effet, onze services publics fédéraux sont présents en Belgique. J'interrogerai du personnel de deux d'entre eux à savoir le SPF Stratégie et Appui et un autre SPF qui souhaite garder leur nom anonyme. Je tiens à me concentrer alors sur un petit échantillon afin d'avoir une appréciation générale de la situation. J'ai alors contacté directement des acteurs importants au sein du service public fédéral Stratégie et Appui et j'ai aussi contacté par mail d'autres acteurs afin d'obtenir leur accord pour la conduite d'un entretien auprès de ces derniers. Voyons maintenant comment j'ai choisi ces acteurs et qui ils sont.

Je souhaite réaliser des entretiens avec au moins un acteur pour les trois lignes de maîtrise (cf. supra p.34). Tout d'abord, la première ligne de maîtrise concernant les responsables d'un département de service, je réaliserai une interview auprès du directeur du département de finance au sein du Service public Fédéral Stratégie et Appui afin de comprendre la vision d'un responsable sur le contrôle interne. Ensuite, à propos de la deuxième ligne de maîtrise, deux acteurs y seront visés à savoir la présidente du département BOSA Internal Control (BOSAIC) et un membre du département ayant la fonction de support méthodologie et encadrement. En effet, je le rappelle, l'administration fédérale charge le SPF Stratégie et Appui de venir en aide aux différentes organisations qui entrent dans le champ d'application de l'arrêté royal portant sur le dispositif du contrôle interne pour la mise en œuvre et le bon fonctionnement de ce dispositif. Ainsi, ce département réfléchit constamment sur le développement du contrôle interne au sein de l'administration et prend les mesures nécessaires. Il serait intéressant de comparer les réponses apportées par le département du contrôle interne au sein du SPF BOSA aux réponses apportées par ce même département, mais d'un autre SPF, dont le nom restera anonyme suite à leur demande, et voir si une certaine concordance existe. Enfin, la troisième ligne de maîtrise correspond au Service Fédéral d'Audit Interne avec lequel un entretien aura également lieu.

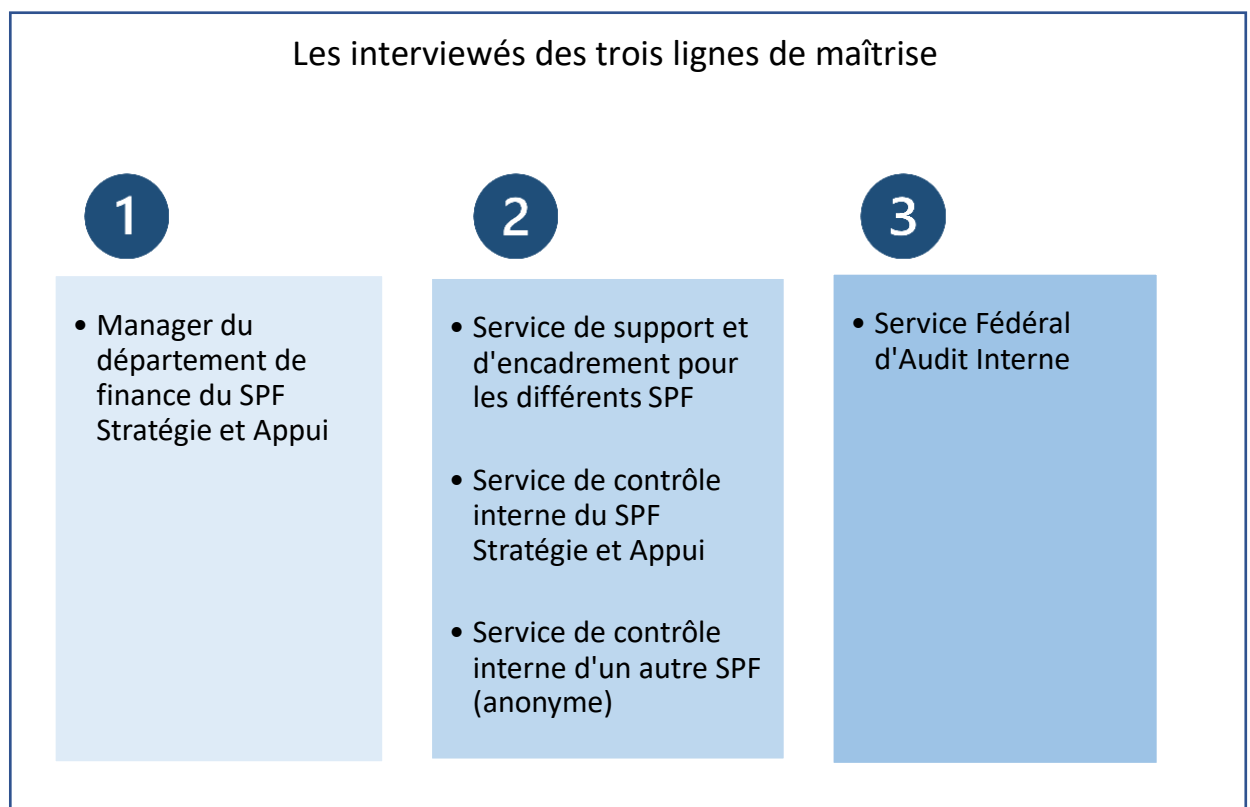


Figure 3 - Les interviewés des trois lignes de maîtrise

Comme vous l'aurez compris, cinq personnes ont servi d'échantillon. Mon choix s'est porté sur ces dernières car bien évidemment, chacune d'entre elles a un apport différent au contrôle interne. Chacune joue un rôle différent et bien défini. Il me semble intéressant de réaliser des entretiens avec des personnes occupant des fonctions différentes avec des possibles différentes perceptions afin d'avoir une vision globale.

Avant de procéder à l'établissement du questionnaire, nous allons découvrir le rôle et la fonction que nos cinq interviewés occupent afin de comprendre leur contribution en matière de contrôle interne. Pour une question de confidentialité et à la demande de certains de nos interviewés, le nom de certaines personnes et celui de leur service public fédéral resteront anonymes.

2.1. Présentation des interviewés

Notre premier interviewé est Ludo Waterschoot, directeur financier du Service Public Fédéral Stratégie et Appui. Il s'occupe de tout ce qui se rapporte à la finance, c'est-à-dire de la préparation du budget et de sa justification. Il assure ainsi le suivi du budget. Il assure également le contrôle interne financier et le contrôle de gestion au sein de son département. Son équipe apporte des réponses aux questions qui leur sont posées par la Cour des comptes. Monsieur Waterschoot a aussi la responsabilité de rédiger des rapports visés à la direction. Il a travaillé dans le contrôle budgétaire de 1987 à 2002. À partir de 2002, il s'est consacré au domaine financier. Il fait partie de la première ligne de maîtrise.

Notre deuxième interviewée s'appelle Renata Fineschi. Elle travaille au sein du service du président du Service Public Fédéral Stratégie et Appui, dans la cellule coordination de la stratégie et maîtrise de l'organisation. Elle est risk officer et coordinatrice du contrôle interne. En tant que coordinatrice, elle apporte conseils et soutien au dirigeant pour l'élaboration d'un bon système de contrôle interne et pour la rédaction du rapport annuel article 7 faisant état lieux du système à remettre au Comité d'Audit de l'Administration fédérale. Elle coordonne le réseau de contrôle interne et essaye d'augmenter la maturité du système au sein de son institution. En tant que risk officer, elle sensibilise le personnel à la maîtrise de risques et conseille le management dans l'identification et l'évaluation des risques. Elle assure également le rôle d'interlocuteur avec le Service Fédéral d'Audit Interne pour les aspects pratiques lors de la réalisation d'un audit. Madame Fineschi s'est dévouée donc pleinement au contrôle interne. En effet, elle occupe cette fonction depuis la création du SPF Stratégie et Appui, c'est-à-dire depuis le 1^{er} mars 2017. Auparavant, elle travaillait en tant que coordinatrice au sein du Service Public Fédéral Budget et Contrôle de la Gestion, qui est maintenant intégré au SPF Stratégie et Appui. Elle fait donc partie de la deuxième ligne de maîtrise.

Notre troisième interviewée est Soukeyna Ghozani. Elle travaille au sein du service maîtrise de l'organisation, évaluation de la politique. Son équipe, composée de cinq personnes, travaille sur le contrôle interne, sur les projets européens, sur les plans stratégiques et opérationnels ainsi que sur les contrats d'administration. En matière de contrôle interne, son équipe offre du soutien méthodologique aux institutions fédérales lorsqu'elles ont besoin de soit créer un système de contrôle interne, soit de le développer ou alors de le renforcer. Pour ce faire, son équipe développe en interne des outils destinés au bon fonctionnement du

contrôle interne ou alors travaille sur le développement des outils en collaborant avec d'autres institutions telles que le Service Fédéral d'Audit Interne. Madame Ghozlani occupe cette fonction depuis plus d'un an. Ainsi, son service contribue à la deuxième ligne de maîtrise.

Notre quatrième interviewé, quant à lui, est le chef de service qui s'occupe du contrôle interne au sein d'un Service Public Fédéral. Il désire garder son nom ainsi que le nom de son SPF anonyme. Il est risk officer et coordinateur du contrôle interne. Il coordonne ainsi les audits et rédige le rapport annuel article 7. Il est responsable du contrôle interne sur base journalière mais occupe également d'autres fonctions qui ne sont pas liées au contrôle interne. Cet interviewé s'occupe par exemple d'organiser des réunions et de suivre les documents relatifs au contrôle interne. Il fait donc également partie de la deuxième ligne de maîtrise.

Notre cinquième et donc dernier interviewé est un auditeur qui travaille dans le Service Fédéral d'Audit Interne depuis la création de ce service, c'est-à-dire depuis juillet 2016. Auparavant, il exerçait la fonction d'auditeur interne au sein d'un Service Public Fédéral. Actuellement, au Service Fédéral d'Audit Interne il est coordinateur risk management et coordinateur du pilier opérationnel du service. Il réalise donc des audits. Son organisation est la seule faisant partie de la troisième ligne de maîtrise.

Ainsi, nous avons fait le tour des trois lignes de maîtrise. Le premier interviewé qui travaille sur des opérations quotidiennes du business est concerné par le contrôle interne car il contribue à la réalisation de l'objectif de son organisation et c'est lui qui fait directement face aux risques. Les trois interviewés suivants travaillant régulièrement sur le développement du système de contrôle interne au sein du fédéral ont une bonne connaissance de l'état des lieux du contrôle interne au sein de leur organisation et me délivreront donc des informations intéressantes. Finalement le dernier interviewé, l'auditeur interne, avec son équipe évalue le système de contrôle interne des institutions fédérales. Il possède ainsi une vue transversale.

Nos cinq interviewés

	Nom Prénom	Fonction	Institutions
1 ^{er} interviewé	Waterschoot Ludo	Responsable du département de finance	SPF Stratégie et Appui
2 ^{ème} interviewée	Fineschi Renata	Chef du service de contrôle interne (Coordinateur du contrôle interne + Risk officer)	SPF Stratégie et Appui
3 ^{ème} interviewée	Ghozlani Soukeyna	Service maîtrise de l'organisation & évaluation de la politique (service de support et d'encadrement)	SPF Stratégie et Appui
4 ^{ème} interviewé	Anonyme	Chef du service de contrôle interne (Coordinateur du contrôle interne + Risk officer)	Anonyme
5 ^{ème} interviewé	Anonyme	Auditeur interne	Service Fédéral d'Audit Interne

Tableau 1 - Présentation de nos cinq interviewés

3. Établissement du questionnaire

Pour établir mon questionnaire, je commencerai par définir les hypothèses et les objectifs opérationnels de ma recherche afin de bien comprendre les renseignements que je dois obtenir lors des interviews et pouvoir formuler mes questions au mieux. Une fois avoir établi une liste de questions, je les classerai par rubrique afin que les questions se suivent d'une manière cohérente et ainsi éviter de mélanger les idées. Évidemment, les premières questions qui seront posées seront générales pour ensuite se diriger vers des questions plus précises.

Lorsque j'ai eu l'accord des intervenants pour les interviews, certains m'ont prévenu qu'ils ne pourraient pas tout dévoiler car certaines informations doivent rester confidentielles et ne peuvent pas être divulguées pour des questions de sécurité et pour ne pas mettre leurs organisations en péril. Cela est tout à fait compréhensible, c'est pourquoi lors de la formulation de mes questions, je dois veiller à ce que ces dernières ne requièrent pas des détails précis à propos des organisations.

3.1. Hypothèses

Je pars de l'hypothèse que le système de contrôle interne au sein de l'administration fédérale comporte toujours des lacunes malgré les progrès qui ont été réalisés durant les vingt dernières années impliquant l'élaboration des arrêtés royaux et le développement de nouveaux services en matière de contrôle interne.

Hypothèse 1 : Le contrôle interne est souvent réduit au domaine budgétaire et donc l'objectif du contrôle interne n'est pas compris.

Hypothèse 2 : Il y a une mécompréhension des notions de contrôle interne qui est vu comme une inspection et l'audit comme une fonction de police.

Hypothèse 3 : Il y a un manque de motivation et d'engagement des membres de l'organisation quant au renforcement du contrôle interne.

Hypothèse 4 : Du personnel avec plus d'expertise est requis pour un meilleur contrôle interne.

Hypothèse 5 : Manque de moyens techniques et humains pour assurer un bon contrôle interne.

Hypothèse 6 : Les risques menaçant l'atteinte des objectifs ne sont pas toujours identifiés et le niveau de risque acceptable n'est pas toujours déterminé.

Hypothèse 7 : Manque de clarté des référentiels COSO et INTOSAI, qui sont très théoriques.

Hypothèse 8 : Le cadre réglementaire du contrôle interne est instable, ce qui rend son application et sa compréhension difficile.

Hypothèse 9 : La création de service commun permet d'améliorer le contrôle interne.

Les recherches menées sur le terrain me permettront d'affirmer ou non ces hypothèses.

3.2. Objectifs opérationnels

Quant aux objectifs opérationnels que je souhaite atteindre grâce aux nouvelles données provenant des entretiens et au recueil de données existantes sont les suivants :

- Observer l'évolution du contrôle interne au sein de l'administration fédérale : il s'agit ici de détecter le progrès qui a eu lieu depuis que les services soutenant le contrôle interne ont été développés. Qu'est-ce qui a été mis en place ? Comment ces services sont perçus ? Ont-ils permis d'améliorer le système de contrôle interne au sein des différents services publics ? Quelles sont les obstacles auxquelles ils font face ?
- Voir comment les faiblesses détectées précédemment ont évolué : comme expliqué auparavant (cf. supra p.37), une série de faiblesses avait été identifiée. Il s'agit donc ici de vérifier si des efforts ont été entrepris pour réduire ces faiblesses, ou si ces faiblesses existent toujours ?
- Cerner les initiatives, les efforts en cours : étant donné que dans le passé des mesures ont été prises constamment afin d'améliorer le dispositif du contrôle interne au sein de l'administration fédérale, il s'agit ici de voir si des nouveaux projets sont en cours de développement.
- Si des nouvelles mesures sont prises, identifier les faiblesses que ces dernières pourraient engendrer.
- Tous les objectifs mentionnés ci-dessus doivent me permettre de détecter les points d'amélioration possible en matière de contrôle interne.

3.3. Construction du guide d'entretien

Le questionnaire que j'ai établi comporte la même base pour chaque intervenant. Il comprend quelques questions sur les caractéristiques du répondant. Ensuite la notion et les outils du contrôle interne sont abordés avant de poser des questions sur le personnel. Par après, le guide d'entretien est adapté aux fonctions de l'intervenant (Voir ANNEXE 6 : Questionnaires).

PARTIE 3 : CAS DES SERVICES PUBLICS FÉDÉRAUX

Le but de cette partie est d'analyser les documents recueillis ainsi que les réponses de nos interviewés afin d'émettre des conclusions et tenter de répondre à notre question de recherche qui est « Comment améliorer le contrôle interne au sein de l'administration fédérale ? ». Dans un premier temps, j'analyserai les documents recueillis ainsi que les données collectées lors de nos cinq interviews. Dans un second temps, en confrontant mes recherches théoriques aux résultats obtenus lors des interviews, j'émettrai des conclusions et proposerai des recommandations.

1. Analyse de documents et des interviews

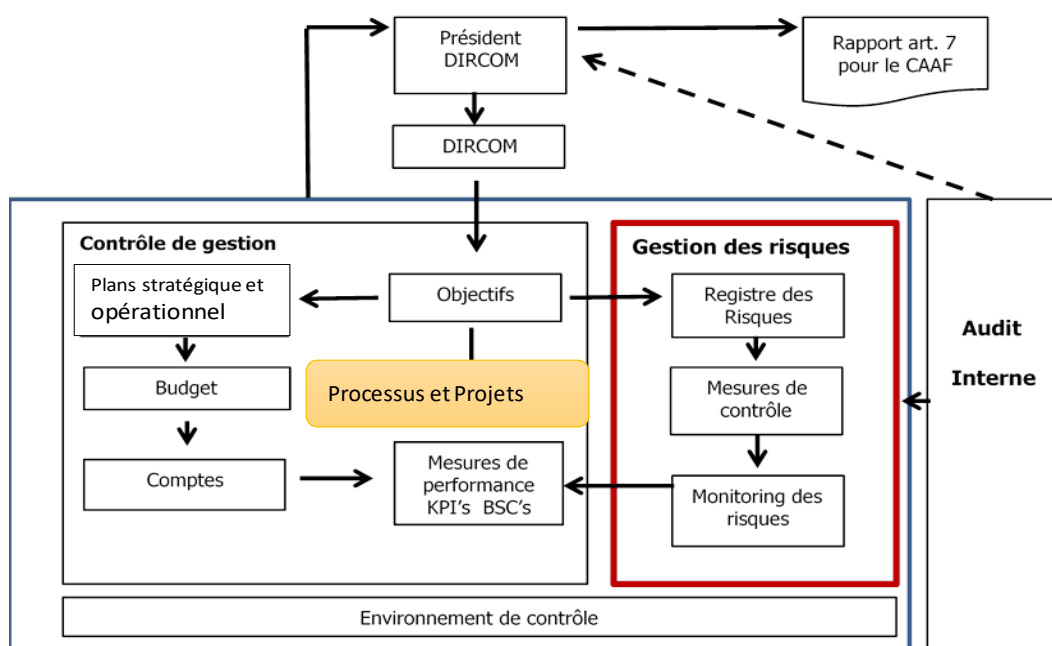
À travers l'analyse des données collectées, nous traiterons les différents éléments influençant le développement du contrôle interne.

1.1. Présentation du système de contrôle interne

Nous avons vu dans la première partie que le contrôle interne est l'affaire de tous. Voyons maintenant comment un de nos interviewés démontre que le système de contrôle interne touche toute l'entreprise en pratique.

Notre deuxième interviewée, coordinatrice du contrôle interne qui travaille au sein du Service du Président SPF Stratégie et Appui, explique la structure du système de contrôle interne au sein de son institution. Comme vous pouvez le voir ci-dessous, elle propose un schéma qu'elle a créé avec son collègue en interne. Ce schéma fournit une vision globale sur les processus qui constituent le système de contrôle interne et les relations qui existent entre ces derniers.

La structure du système de contrôle interne du SPF BOSA



(Fineschi, 2022)

Figure 4 - Schéma du système de contrôle interne du SPF BOSA

Tout débute lorsque le Comité de Direction du Service Public Fédéral définit la stratégie de son organisation et lorsqu'il fixe ses objectifs. Autrement dit, lorsque **le plan stratégique et le plan opérationnel** sont élaborés. En effet, ces plans sont la source même du contrôle interne puisque le contrôle interne couvre l'ensemble des activités et des rôles que le management doit mettre en place en vue de fournir l'assurance raisonnable quant à la réalisation de la stratégie et des objectifs fixés.

Afin de réaliser ces plans, **des processus et des projets** doivent être mis en place. Des ressources sont dès lors nécessaires. C'est alors que la direction générale de finances intervient dans **l'établissement du budget** requis pour l'exécution de ces plans afin de mesurer les coûts nécessaires. Une fois le budget préparé, les opérations comptables doivent être évidemment enregistrées. Ensuite, il est nécessaire de surveiller la gestion de ces projets et processus qui sont mis en œuvre. Ainsi, **des mesures de performance** sont installées grâce à des indicateurs et un Balanced Scorecard, en français appelé un tableau de bord prospect, qui permettent de vérifier si les objectifs sont atteints. Ce processus, de la fixation des objectifs à la mesure de performance, forme le **contrôle de gestion**.

Le contrôle de gestion est accompagné de la **gestion des risques**. En effet, un processus de gestion des risques aussi bien opérationnels que stratégiques intervient également afin de prévenir, identifier ou corriger les événements menaçant la réalisation des processus et des projets, c'est-à-dire entravant la réalisation des objectifs. Par exemple, si lors de la mesure de performance les indicateurs sont rouge ou orange, c'est-à-dire que le contrôle de gestion relève une anomalie ou mauvaise performance, la gestion des risques sera associée aux projets ou au processus. La cause de la mauvaise performance sera recherchée et des mesures seront prises pour traiter les risques survenant. Tout au long du contrôle de gestion et de la gestion des risques, **l'environnement de contrôle** comprenant les ressources et donc les outils et le personnel doit être géré.

Chaque année, sous la coordination du Risk Officer, le Service Public Fédéral établit **le rapport mentionné dans l'article 7** de l'arrêté royal de 2007 portant le contrôle interne. Ce rapport faisant état des lieux du fonctionnement du système de contrôle interne au sein de l'organisation est envoyé au **Comité de Direction** et au **Comité d'Audit de l'Administration fédérale**.

À côté de cela, le **Service d'Audit Interne Fédéral** intervient à son tour en évaluant le fonctionnement du système de contrôle interne des institutions. Lorsqu'il considère que des services comportent des risques, il vient faire des audits de ces services. Il établit ainsi un rapport avec des recommandations qu'il envoie à l'institution concernée. Des auditeurs externes, comme la Cour des comptes et l'Inspection des Finances peuvent aussi réaliser des audits du système de contrôle interne du Service Public Fédéral tout en concertant avec le Service d'Audit Interne Fédéral afin de réaliser le principe de single audit.

Afin de bien comprendre, les différents acteurs qui tiennent une responsabilité particulière et directe en matière de contrôle interne, un schéma est proposé.

(Synthèse) rapport d'audit (AR FAI art 6)

```

graph TD
    CM[Conseil Ministres] -- "Rapport annuel (Général)  
(AR CAAF art 13)" --> CAAF
    M[Ministre] -- "Rapport annuel  
(spécifique)  
(KB ACOF art 13)" --> CAAF
    D[Dirigeants] -- "Rapport annuel  
(AR IC art 7)" --> CAAF
    SPS[Cellule gestion de l'organisation  
SPF BOSA] --- M
    SPP[Rôle] --- M
    SPP --- D
    SPP --- COIC[Coordinateur IC]
    SPP --- RO[Risk Officer]
    SPP --- SP[Secrétariat Permanent]
    SPP --- FIA[FIA]
    CAAF -- "Plan d'audit  
(Art FIA art 9)" --> FIA
    FIA -- "Rapport annuel  
(AR ACOF art 10)" --> CAAF
    CAAF -- "Rapport annuel (Général)  
(AR FAI art 6)" --> CM
    CAAF -- "Rapport annuel (spécifique)  
(KB ACOF art 13)" --> M
    CAAF -- "Rapport annuel  
(AR IC art 7)" --> D
    CAAF -- "Rapport d'audit + recommandations  
(AR FAI art 6)" --> R[ ]
    style R fill:none,stroke:green,stroke-width:2px
    style R stroke-dasharray: 5 5
    style R stroke-width:2px
    
```

Conseil Ministres

Ministre

Dirigeants

Secrétariat Permanent

Risk Officer

Coordinateur IC

CAAF

- Comité d'audit de l'administration Fédérale
- AR 17 augustus 07
- Fonction de conseil CM+ surveillance FIA
- Rendre Compte au CM

FIA

- Evaluation IC
- Donne des recommandations

Cellule gestion de l'organisation SPF BOSA

Rôle

- Préparation & Soutien de la politique
- Support méthodologique
- Coordination ICAN
- Conseil

Légende:

- Fait Rapport à
- Rend des comptes à
- - - Participe à/ personne de contact
- crée

Rapport d'audit + recommandations (AR FAI art 6)

Figure 5 - Les acteurs du contrôle interne

52

À l'aide des différentes informations reçues grâce au rapport, le Comité d'audit de l'Administration fédérale va à son tour rédiger un rapport, qui sera cette fois destiné aux ministres afin de leur apporter une vision globale de l'ensemble de l'état des systèmes de contrôle interne mis en œuvre au sein de l'administration fédérale. Un rapport général est destiné au **Conseil des ministres** et un spécifique est destiné pour les différents **ministres**.

À côté de cela, une **cellule gestion de l'organisation** au sein du SPF Stratégie et Appui travaille pour soutenir et aider les différentes institutions en matière de contrôle interne et harmoniser ces différents systèmes au sein de l'administration fédérale (Cellule gestion de l'organisation, 2021).

Nous pouvons donc constater que le contrôle interne est un long processus qui couvre l'ensemble des activités et qui est bel et bien l'affaire de tous. L'idée qui était installée autrefois selon laquelle le contrôle interne concerne surtout les processus budgétaires et non forcément l'ensemble des opérations a disparu. Il est maintenant clair que le contrôle interne concerne l'ensemble des activités.

D'ailleurs, les cinq interviewés confirment qu'il est maintenant clair pour tout le personnel et pour tout le management que le contrôle interne impacte tous les processus de l'organisation et qu'il n'est pas seulement réduit aux processus budgétaires.

1.2. Objectif du contrôle interne

Selon la présentation PowerPoint du contrôle interne au sein de l'administration fédérale, nommée « Paysage fédéral de la maîtrise de l'organisation » qui m'a été fournie par le service d'encadrement et de support du SPF Stratégie et Appui, l'objectif du contrôle interne est de fournir « une assurance raisonnable dans les domaines suivants:

- Atteinte des objectifs et gestion des risques
- Respect des réglementations et procédures
- Efficacité et efficience des services et de l'engagement des ressources
- Protection des actifs et prévention de la fraude
- Fiabilité des rapports financiers et de gestion ». (Cellule gestion de l'organisation, 2021, diapo. 3).

Nous pouvons donc voir que le contrôle interne n'est ici pas réduit au domaine budgétaire. Cependant, ce PowerPoint a été réalisé par du personnel travaillant spécialement sur le contrôle interne, il faudra donc voir si le personnel des organisations a également compris cela lors des interviews.

Il a donc été demandé à chaque interviewé de définir l'objectif du contrôle interne afin de voir si les personnes comprennent bien à quoi le contrôle interne sert.

Le responsable du département de finance commence en disant que l'objectif principal du contrôle interne est la conformité. Respecter la réglementation, comme par exemple les arrêtés royaux, constitue la base du contrôle interne. En effet, si les règles ne sont pas respectées, cela donne l'impression que les tâches ne sont pas bien exécutées et les rôles ne sont pas bien assurés. Ensuite, il s'agit d'être le plus transparent possible afin que chacun puisse voir les activités qui sont exercées (par exemple, le budget établi dans le département de finance) et il faut également pouvoir justifier ce que l'on produit, et donc donner des explications. Le premier interviewé mentionne également l'aspect des risques. Selon lui, si des problèmes surviennent, il faut pouvoir trouver des solutions et prendre des mesures le plus rapidement possible. Il s'agit en fait d'identifier au préalable les différents risques et les maîtriser afin de réduire au maximum les problèmes qui pourraient apparaître. Ainsi, cela permettra d'atteindre son but.

Selon la coordinatrice du contrôle interne du SPF Stratégie et Appui, notre deuxième interviewée, le but du contrôle interne est d'aider l'administration fédérale à optimiser la gestion des ressources disponibles afin d'atteindre des résultats performants dans le respect des concepts d'économie et d'efficacité parce que l'administration dépense l'argent du contribuable vu que les ressources financières de l'État proviennent des recettes fiscales. Il faut alors faire attention à bien les utiliser. Ainsi, le système de contrôle interne est l'ensemble des procédures et des mesures qui aident les managers à mieux dépenser cet argent et à satisfaire les besoins des utilisateurs qui sont en fait les citoyens. Le contrôle interne occupe donc une place importante.

Quant aux trois interviewés suivants, ils s'accordent sur le fait que l'objectif principal du contrôle interne est que les organisations réalisent leurs objectifs de manière efficace et efficiente en gérant les risques de la meilleure manière possible comme le mentionne la troisième interviewée, travaillant au sein du service maîtrise de l'organisation qui offre un soutien méthodologique au fédéral. Le quatrième interviewé qui est le coordinateur de contrôle interne au sein d'un SPF ajoute que pour ce faire, il faut être conscient des risques et être capable d'identifier les risques, les évaluer et enfin les traiter si nécessaire. Ce risk officer pense que le contrôle interne doit être développé comme une attitude de la part de chaque collaborateur au sein du Service Public Fédéral. Le cinquième interviewé à son tour pense que c'est pour cela qu'il faut voir durant les audits si les institutions fédérales ont mis en place des mesures de maîtrise permettant de réduire le risque.

Pour conclure, nous voyons que le responsable comprend que le contrôle interne permet de réaliser les objectifs. Il met surtout l'accent sur l'objectif de conformité aux lois et aux réglementations. Il fait également référence au reporting et à la fiabilité des informations en précisant qu'il faut être transparent et pouvoir justifier ce que l'on fait. Cependant, l'objectif

opérationnel n'est pas mentionné. Finalement, la maîtrise des risques est également prise en compte. La deuxième interviewée mentionne l'optimisation de la gestion des ressources, comme expliqué dans le référentiel INTOSAI, et l'atteinte à des résultats performants. Les trois derniers interviewés apportent une réponse semblable en disant que le contrôle interne permet de réaliser les objectifs et de gérer les risques.

Nous pouvons donc affirmer que, malgré que chacun ait sa propre manière de formuler l'objectif du contrôle interne, il est généralement bien compris.

1.3. Mécompréhension des notions

1.3.1. Notion du contrôle interne et de l'audit interne

Dans le passé, une mécompréhension de la notion du contrôle interne était installée. Le contrôle interne était souvent vu comme une inspection. Il est donc important de voir si la notion s'est éclaircie ou si cette mécompréhension est toujours existante au sein des services publics fédéraux.

Les propos de nos différents interviewés au sujet de la des notions de contrôle et d'audit interne coïncident. Il pense tous qu'une certaine mécompréhension existe encore.

Madame Fineschi, coordinatrice du contrôle interne, affirme qu'une mécompréhension de la notion de contrôle interne qui est vu comme une fonction d'inspection est toujours observée au sein des services publics fédéraux. Toutefois, des initiatives sont mises en place pour améliorer cela. En effet, le service maîtrise de l'organisation et évaluation de la politique qui offre un soutien en matière de contrôle interne à tout le fédéral a mis en place des communications et des vidéos pour sensibiliser le management à ce que représente le contrôle interne. Ils ont aussi développé des jeux qui informent en quoi consiste le contrôle interne qui sont destinés à tous les échelons hiérarchiques.

Madame Ghozlani, notre troisième interviewée, qui travaille justement dans le service de soutien en matière de contrôle interne dit qu'elle ne peut également pas affirmer que la notion de contrôle interne est bien comprise au sein du fédéral car pas mal de personnes ont encore des perceptions assez négatives. En fait, le terme « contrôle » qui est utilisé dans « contrôle interne » est péjoratif. Elle confirme ce que Madame Fineschi a dit en affirmant qu'une campagne de sensibilisation est en cours. En effet, son équipe développe un jeu sous forme de quizz dans lequel les possibles stéréotypes péjoratifs que l'on peut avoir sur le contrôle interne sont utilisés pour prouver que ces derniers sont faux.

Mais encore, selon la cellule gestion de l'organisation (Présentation PowerPoint, 2021), il est expliqué que la maîtrise de l'organisation est le synonyme du terme contrôle interne. Il y a

donc un changement qui survient au niveau de la terminologie. En effet, Madame Ghozlani explique que son équipe développe un nouvel arrêté royal sur le contrôle interne qui abrogera celui de 2007 et qui sera sans doute publié cette année, en 2022, dans lequel le terme de contrôle interne sera remplacé par le terme « maîtrise de l'organisation » pour justement essayer d'éliminer cette impression de « contrôle » et de poids supplémentaires qu'une partie du personnel a pour le moment. Le terme sera également changé en néerlandais « organisatie beheersing ».

De plus, Madame Fineschi indique que dans la cadre de ce nouvel arrêté royal, vu que le terme de contrôle interne sera remplacé, les coordinateurs de la maîtrise de l'organisation et les risk officers commencent à abandonner la terminologie « contrôle interne » au profit du terme « maîtrise de l'organisation ». Ainsi, une sensibilisation permanente est faite auprès des membres du comité de direction. D'ailleurs, un schéma représentant le système de contrôle interne (supra page 50) a été réalisé, ce qui montre bien que le contrôle interne n'est pas un service d'inspection mais que c'est un ensemble de tâches, d'activités, d'objectifs et de soutien qui sont intégrés au business.

Le quatrième interviewé, un autre coordinateur du contrôle interne, ajoute que selon lui l'audit est une sorte de contrôle et d'inspection de leurs postes et de fonction. Et le système de contrôle interne est aperçu comme un système qui leur permet d'être bien préparés en cas d'audit, en cas d'inspection.

Enfin, le cinquième interviewé, l'auditeur interne, pense que les notions s'éclaircissent de plus en plus pour les personnes travaillant spécifiquement sur le contrôle interne car ils ont des contacts fréquents avec les coordinateurs de contrôle interne et les risks officers des institutions fédérales avec lesquelles une discussion est souvent entamée sur les notions. Quant aux personnes qui sont auditées, c'est-à-dire les personnes qui travaillent dans les autres départements, il manque une certaine compréhension au niveau de la notion d'audit. Ils perçoivent les auditeurs comme des contrôleurs qui contrôlent s'ils exercent bien leur fonction. Il pense alors que c'est aux personnes concernées par la matière de diffuser une meilleure information à ce sujet dans leurs services.

Nous pouvons donc constater que même si des initiatives sont menées, la notion de contrôle interne n'est pas encore suffisamment claire pour tout le monde et certaines personnes voient toujours l'audit comme une fonction de police. Cette mécompréhension est toujours présente au sein des personnes qui travaillent quotidiennement sur le contrôle interne, comme notre quatrième interviewé, mais est plus forte chez les personnes qui ne travaillent pas spécifiquement sur cette matière.

1.3.2. Perception du contrôle interne

Quant à la perception du contrôle interne, les interviewés partagent de nouveau une vision semblable. Le premier interviewé, responsable d'un département, confirme que les responsables trouvent le contrôle interne parfois compliqué et très lourd. Cependant, il dit qu'ils trouvent cela lourd car ils laissent parfois traîner leurs tâches, et donc ne prennent pas rapidement des mesures pour atténuer les risques par exemple. Or, il est plus facile de traiter les risques avant que ces derniers prennent une plus grande ampleur.

La troisième interviewée qui offre du soutien aux institutions fédérales remarque aussi que les personnes trouvent parfois le contrôle interne lourd. Cependant, selon elle, la modification de l'arrêté royal peut aider à changer cette perception. En effet, le nouvel arrêté prévoit des simplifications car un besoin de simplification administrative a été exprimé par des institutions. Le rapport visé à l'article 7 de l'arrêté royal de 2007 portant sur le contrôle interne sera par exemple simplifié. Car évidemment cette image lourde du contrôle interne peut être renforcée si chaque année, les différentes institutions de l'administration fédérale doivent établir un rapport qui est horriblement long et qui prend énormément de temps et cela vaut aussi pour ceux qui doivent le lire et analyser. Le fait de simplifier et réduire ce rapport annuel peut aider à réduire cette perception de contrôle interne lourd.

Le quatrième interviewé dit que le contrôle interne est parfois perçu comme quelque chose qui s'ajoute au-dessus du travail quotidien, d'où vient cette mauvaise perception. Or il devrait être considéré comme faisant partie du travail quotidien.

D'ailleurs il pense qu'il faudrait également éviter d'organiser trop d'initiatives sur le plan interfédéral en matière de contrôle interne car en rajoutant en plus les recommandations des audits qu'il faut mettre en place, le travail devient lourd à gérer. Le personnel se noie dans tout ça. Il faut donc garantir un certain niveau de flexibilité pour permettre de gérer les nouvelles initiatives en son temps. Car sinon ils ont l'impression qu'ils doivent rapidement implémenter des couches empilées les unes sur les autres.

Nous pouvons donc conclure que le contrôle interne transmet parfois une image lourde et est donc considéré comme une charge supplémentaire.

1.4. **Le personnel**

1.4.1. Motivation et engagement

Afin de faire du contrôle interne un succès, il est essentiel que les membres de l'organisation soient motivés et engagés en matière de contrôle interne. Les collaborateurs peuvent percevoir le contrôle interne comme une charge de travail supplémentaire et ne perçoivent

pas forcément sa valeur ajoutée. S'ils ne perçoivent pas la valeur ajoutée, ils seront ne pas motiver (Boon & Hauman, 2012). Voyons quelle est la situation actuelle dans les services publics fédéraux.

Le premier et le quatrième interviewé sont d'accord que pour assurer le bon fonctionnement du contrôle interne c'est aux dirigeants d'être conscients et motivés car comme le premier interviewé, le responsable, le dit très bien « le poisson pourrit par la tête », c'est-à-dire que les problèmes d'une organisation commencent par ceux des dirigeants. Si ces derniers ne prêtent pas attention au contrôle interne, une mauvaise ambiance sera répandue au sein de l'organisation et le personnel ne sera également pas motivé. Il ne faut alors pas que les dirigeants soient laxistes. Ils arrivent toutefois que certaines personnes manquent de volonté. Il faut alors que ces personnes se sentent suivies afin qu'elles exécutent leurs tâches de la meilleure manière possible. Ces deux interviewés pensent qu'actuellement les responsables manquent parfois de motivation en matière de contrôle interne.

Le premier interviewé pense que les mesures prises envers ces personnes manquent également. Un bon suivi n'est pas toujours assuré. Pourtant, il est parfois nécessaire d'être strict pour améliorer le contrôle interne. De plus, on n'entend pas souvent parler du contrôle interne durant l'année. Les responsables du contrôle interne consultent seulement le management opérationnel lorsqu'ils ont besoin des documents. Toutes les informations sont demandées en même temps au lieu de demander d'effectuer le travail au fur et à mesure de l'année.

Le coordinateur du contrôle interne, notre quatrième interviewée, avoue qu'il essaye toujours de motiver et responsabiliser les managers en matière de contrôle interne, par exemple concernant la gestion des risques puisqu'autrefois les plans opérationnels étaient limités à décrire les processus sans prendre en compte la dimension de risques. Il faut alors les motiver à intégrer cette dimension dans leur travail quotidien. Il pense qu'il y a un manque d'enthousiasme de la part de ses collègues pour les questions de contrôle interne car les concepts étant assez théoriques, ils ne comprennent pas toujours le lien avec leur travail. Il faut donc qu'ils comprennent pourquoi le contrôle interne est important pour leur travail. Actuellement, vu le faible engagement, il faut faire pression afin que les documents et rapports pertinents dans le cadre de contrôle interne aboutissent.

Madame Ghozlani de son côté pense que de plus en plus d'intérêts et d'implication sont montrés par les membres des services publics fédéraux. En effet, le service de support et d'encadrement a développé un réseau ICAN, Internal Control and Audit Network, qui se tient au sein de l'administration fédérale afin de faciliter et soutenir l'implémentation du contrôle interne. C'est un lieu d'échange de bonnes pratiques de tous les thèmes qui se trouvent dans le système de contrôle interne. Sont organisées cinq réunions par an.

Ce réseau est composé de membres des différentes institutions fédérales travaillant sur le contrôle. Généralement, au moins une ou deux personnes par service public fédéral assistent

aux réunions tournant autour du contrôle interne. Ensemble, en fonction du besoin et des priorités, ils organisent des groupes de travail sur base volontaire qui se concentrent sur des sujets de développement du contrôle interne, comme le développement d'outils. Le Comité d'audit de l'Administration fédérale intervient également lors des réunions pour présenter son rapport annuel sur l'état des lieux du contrôle interne au sein de l'administration fédérale tout en proposant des recommandations. Le Service Public Fédéral d'Audit interne vient également présenter leur plan d'audit.

Dans ce cadre, le service de l'interviewée envoie un sondage à la fin de chaque année pour détecter les thèmes liés au contrôle interne que les membres du réseau ICAN souhaitent approfondir et ainsi faire un plan d'action. Elle remarque que ces dernières années ils obtiennent de plus en plus de réponses, elle voit donc que de plus en plus d'intérêt est porté. Un groupe de travail a été créé pour répondre aux recommandations du Comité d'Audit de l'Administration fédérale et beaucoup de personnes venant des différents services publics fédéraux ont voulu participer et se sont montrées très motivées.

Quant au cinquième interviewé du FAI, ce dernier est d'accord sur le fait que la motivation est indispensable pour le bon développement et fonctionnement du contrôle interne. D'après lui, cette motivation est plus petite ou plus grande selon le niveau de personnes. En effet, selon lui il y a trois couches de personnes concernées à ce sujet. La première comporte les personnes qui travaillent quotidiennement sur des opérations et sur des dossiers, des personnes du business. Ces derniers ont une faible conscientisation et connaissance du contrôle interne, de la maîtrise des risques et des mesures de risques. Le contrôle interne est encore loin d'être intégré dans leurs tâches quotidiennes. Par exemple, lorsque les auditeurs leur demandent de remplir une check-list, ils le font parce qu'il leur est demandé mais la majorité ne voit pas qu'il s'agit d'un instrument d'autocontrôle. Il y a donc une faible conscientisation et engagement. Ils ne voient pas la valeur ajoutée. La deuxième interviewée, coordinatrice du contrôle interne et risk officers, partage la même pensée puisqu'elle dit le personnel qui est impliqué directement dans le contrôle interne comprennent leur rôle et responsabilité, mais les autres membres du personnel ne savent pas toujours parfaitement de quoi le contrôle interne s'agit.

Ensuite, il y a le management qui a une certaine connaissance du contrôle interne par ce qu'il est assez concerné par le contrôle interne. L'auditeur pense qu'encore récemment, leur motivation et impulsion étaient assez limitées, mais il y a une volonté de plus en plus grande.

Finalement, chez les personnes de deuxième ligne de défense qui travaille régulièrement sur cette matière, la motivation et l'implication augmentent fortement même si cela varie d'une personne à l'autre, ils sont généralement sur la bonne voie. Donc il y a une évolution. Le point faible est surtout que cette motivation n'est pas répandue dans toute l'organisation, elle est concentrée dans les plus hauts niveaux de l'organisation et un manque est constaté dans les niveaux plus bas.

Nous pouvons donc conclure qu'il y a toujours un manque de motivation et d'engagement au sujet du contrôle interne au sein des services publics fédéraux. Bien qu'il y ait un réel progrès chez les personnes travaillant régulièrement sur le contrôle interne, un plus grand manque de motivation est constaté auprès des échelons plus bas, ceux qui ne s'occupent pas directement du renforcement du système de contrôle interne mais qui y contribuent quand même car ils ne voient pas toujours la valeur ajoutée du système.

1.4.2. Expertise et formation

Quant aux formations du contrôle interne, la présentation PowerPoint nommée « Paysage fédéral de la maîtrise de l'organisation » fait mention de deux formations : « Self- service - contrôle interne » et « formation complémentaire - Co-lab ». L'institut de formation intégré au Service Public Fédéral Stratégie et Appui maintient une plateforme, espace ouvert, qui propose des formations accessibles à tous les employés. La formation « Self-service » permet de découvrir le domaine de contrôle interne et recouvre toutes ses bases. Ils offrent des documents ou des vidéos qui expliquent ce qu'est un système de contrôle interne, les étapes pour l'établir et les acteurs qui sont concernés. La formation complémentaire « Co-Lab », dérivé de collaboration, est une formation d'un ou deux jours avec inscription qui se déroule avec des cas pratiques réels. Cependant, afin d'avoir accès à cette formation, il faut d'abord suivre la première et réussir le test sur la plateforme en ligne avec au moins septante pour cent (Cellule gestion de l'organisation, 2021). Nous voyons donc que des formations sont bien mises en place pour développer l'expertise du personnel.

Lorsque j'ai visité le site qui présente la formation « Self-service », je remarque que la formation est généralement en français. Certaines vidéos sont néanmoins présentées en néerlandais tandis que d'autres en français sans sous-titres disponibles dans l'autre langue. Ensuite, datant de 2017, certains vidéos de la formation ne sont plus disponibles comme vous pouvez le constater sur la photo suivante.



(BOSA, 2022)

Figure 6 - Vidéo de la formation en ligne

Enfin, dans la partie de la formation dont le titre est « pourquoi le contrôle interne ? », il est dit que cette partie donne des arguments pour montrer l'importance du contrôle interne et il est conseillé aux utilisateurs d'utiliser ces arguments pour convaincre leur direction (SPF BOSA, 2022). On constate donc un manque de sensibilisation des directions. Cela signifie que le contrôle interne n'est pas encore assez valorisé. Il est intéressant de demander l'avis des interviewés sur cette formation.

D'après les interviews, il en ressort que l'expertise et les compétences nécessaires à la mise en œuvre et au développement du contrôle interne sont généralement présentes au sein des organisations fédérales et se développent de plus en plus. De plus, l'équipe du service de soutien de BOSA est la première équipe qui se spécialise spécifiquement dans le domaine de contrôle interne et qui contribue au développement de compétences et du système de contrôle interne au sein de l'administration fédérale. Le besoin d'encadrement est ainsi comblé.

Afin d'acquérir de l'expertise et une connaissance en matière de contrôle interne, des formations sont disponibles comme expliqué ci-haut. Faisant référence à la deuxième formation, « Co-Lab » formation, Madame Ghozlani explique que pour celle-ci un groupe est formé avec des membres de différents services publics fédéraux. Cette deuxième formation recouvre la partie pratique et donc donne place à l'échange de bonnes pratiques. Le réseau ICAN fait parfois de la sensibilisation pour pousser ses membres à suivre cette formation comme la deuxième interviewée, la coordinatrice du contrôle interne au sein du SPF BOSA, qui recommande aux personnes actives dans le contrôle interne de suivre la formation en ligne du contrôle interne « Self-service contrôle interne » sur le site ofoifa.be.

Cependant, le responsable du SPF Stratégie et Appui et le coordinateur du contrôle interne, notre premier et quatrième interviewé trouve que la formation « Co-Lab » est utile pour expliquer le système de contrôle interne d'un point de vue théorique mais en termes de pratique, ce n'est pas vraiment applicable au terrain. En revanche, après avoir eu une discussion avec les formateurs, ces derniers se montrent prêts à leur donner des formations de type « co-lab » mais adaptés à leur service public fédéral.

La coordinatrice du contrôle interne a également réalisé un Vandecum pour les membres du réseau BOSAIC, BOSA Internal Control, qui explique en quoi le réseau consiste, quels sont leurs objectifs, leurs rôles et les formations de base. Au début de cette année, Madame Fineschi a proposé une série de formations à son équipe leur permettant d'obtenir plus d'informations et de connaissances sur le contrôle interne. Maintenant, pour améliorer les compétences en gestion des risques, elle recherche des formations complémentaires en gestion des risques car la formation donnée au sein du SPF BOSA n'en fait pas part. Elle doit encore réfléchir à soit la développer en interne si possible ou alors rechercher un centre de formations externes à ce sujet.

Madame Ghozlani entrée en fonction récemment suit toujours des formations. Elle en a dû suivre afin d'obtenir des certifications. Les formations permettent de développer son expertise ainsi que celui de ses collègues au sein du SPF Stratégie et Appui. Cependant, étant toujours en formations, certains membres du service d'encadrement et de soutien en matière de contrôle ne sont pas aptes à répondre à toutes les questions qui leur sont posées par les institutions même si les seniors eux en sont capables. Le quatrième interviewé, coordinateur du contrôle interne, suit lui aussi encore des formations. Finalement, le quatrième interviewé dit que l'expertise peut être gagnée par des formations. À son avis, le problème majeur provient du manque de personnel, l'expertise peut être acquise

Quant aux formations sur l'audit, le cinquième interviewé du FAI explique que leur service engage de nombreux jeunes et vu l'entrée en fonction de jeunes employés, un plan de formation a bien été travaillé. Cette formation interne informe sur les réglementations, les normes et la méthodologie d'audits, et fournit des connaissances sur les analyses de risques de contrôle interne. Elle permet donc aux nouveaux arrivants de se spécialiser rapidement.

Nous constatons donc que des formations sont bien disponibles mais nombreux sont ceux qui en suivent encore, comme notre troisième et quatrième interviewés qui pourtant travaillent sur le contrôle interne régulièrement. Cela signifie que l'expertise n'est pas encore tout à fait développée. Certains trouvent que la formation est assez théorique et d'autres cherchent encore des formations sur d'autres thèmes du contrôle interne.

1.5. Moyens nécessaires au développement du contrôle interne

Afin d'assurer le développement du contrôle interne, il est indispensable d'avoir les moyens nécessaires, qu'ils soient de nature financière, technique ou humaine. Il est intéressant de voir si le manque de ressources ne serait pas la cause de la lenteur du développement du système de contrôle interne au sein des services publics fédéraux.

1.5.1. Moyens financiers

Concernant les moyens financiers, la coordinatrice du contrôle interne du SPF BOSA et donc la deuxième interviewée affirme que les moyens et ressources disponibles sont insuffisants pour un développement rapide du système de contrôle interne. Effectivement, contrairement aux multinationales qui font du profit, l'État utilise des fonds publics pour fonctionner. Depuis la crise financière de 2007, il passe de crises à crises. La décennie passée comportait la crise financière, ensuite la crise pandémique a vu le jour. C'est pourquoi les ressources financières sont assez limitées.

L'organisation comporte une ligne qui concerne le business et une deuxième qui se rapporte au contrôle interne. Vu que les moyens sont limités, il faut faire des arbitrages pour décider combien il faut dépenser dans le business et combien dans le contrôle interne. Ainsi, l'équipe qui se charge du contrôle interne doit choisir ses priorités pour développer certaines dimensions du contrôle interne possibles avec les ressources existantes. Le développement du système de contrôle interne se fait avec moins de ressources et donc cela prend plus de temps.

Ainsi, il est difficile d'avoir tous les moyens financiers nécessaires au développement d'un système de contrôle interne parfait.

1.5.2. Moyens techniques

Parlant des moyens techniques, le premier interviewé confirme qu'il y a une grande différence entre ceux que les membres de personnels disent vouloir faire au sujet du contrôle interne et ce qu'ils font. En effet, ils peuvent être conscients que le contrôle interne joue un rôle important mais cela manque parfois dans les exécutions. Cependant, il pense qu'il n'y a pas de réels soucis au niveau des outils, les ressources utiles devraient être disponibles. Un manque proviendrait peut-être au niveau du soutien du management.

Par rapport aux outils, les interviewés trouvent que fournir des templates en matière de contrôle interne est une bonne initiative au sein de l'administration fédérale car ils sont d'une grande aide. Le premier interviewé ajoute que sans templates, chaque responsable peut s'organiser comme il le souhaite, et ils peuvent tous arriver aux mêmes résultats par différentes voies. Mais si un template est donné et qu'il est organisé convenablement, c'est encore plus simple car une idée claire est ainsi donnée de ce qui doit être fait.

La deuxième interviewée ajoute que les templates développés par le réseau ICAN, qui est je le rappelle le réseau de contrôle interne et d'audit interne organisé par le service de contrôle interne du SPF BOSA, sont des bonnes résolutions car même si les services publics fédéraux n'ont pas assez de ressources en interne, via le réseau, il est possible de développer des outils en synergie avec les services publics fédéraux. Les outils développés sont des outils dont les différentes institutions en ont besoin. Le réseau fédéral ICAN devient ainsi un point de centralisation et de partage qui permet de mutualiser les efforts. En effet, des groupes de travail inter-SPF sont créés justement pour développer des outils dans les domaines les plus récents du contrôle interne comme la gestion de crise ou gestion de la continuité par exemple.

La constitution du groupe de travail se fait sur base volontaire. Le fait de devoir faire des arbitrages entre les ressources qui vont être destinées au business ou au contrôle interne incite le personnel des services publics fédéraux à participer aux groupes. Effectivement, il est plus intéressant pour eux d'augmenter la disponibilité des ressources par synergie qui vont permettre d'étudier un domaine du contrôle interne, de trouver des solutions à un problème

auxquelles ils font face ou encore de développer des outils. Cela fonctionne bien car ensemble, des économies d'échelles sont faites. Le groupe de travail trouve ainsi des solutions profitable et utilisable dans toutes les organisations.

Ces groupes de travail peuvent être mis en place soit à la demande de plusieurs membres travaillant sur le contrôle interne soit sur base des recommandations du Comité d'audit visées à tout le fédéral, autrement dit sur base de recommandations transversales. Cependant, si un service public fédéral souhaite travailler sur un thème qui n'intéresse pas tout le monde, le service de support du SPF BOSA aidera spécifiquement celui en besoin.

Quant à la troisième interviewée, faisant justement partie de ce service de support, elle pense que les services publics fédéraux sont dans une phase de transition. Des projets et des outils sont effectivement en cours de développement. Le Service Fédéral d'Audit Interne par exemple a tout récemment créé une nouvelle sorte de grille d'évaluations qui permettent de faciliter le rapportage qui est en pleine implémentation.

De plus, en 2012, Boon Alfons, le président du SPF Budget et Contrôle de la gestion avec Hauman Karel, conseiller Management Support travaillait dans le service offrant un support d'encadrement en matière de contrôle interne. Boon & Hauman (2012) ont rédigé un guide pratique afin de permettre aux différentes institutions de l'administration fédérale d'élaborer et maintenir un système de contrôle interne au sein de leur entité. Ce guide a été rédigé en 2012. Ce qui signifie qu'il date de dix ans.

Ce guide décrit le processus du contrôle interne en quatre phases (Plan – Do – Check – Act) et présente un outil du contrôle interne appelé « Diabolo » permettant d'obtenir une vision globale des processus, des activités, des différents départements. Il donne un aperçu des objectifs de l'organisation, activités en cours, inputs et outputs nécessaires, et enfin le rôle des membres de l'organisation. Un tableau de risques est également mis en place dans lequel les dirigeants peuvent décrire leurs activités, les risques que ces dernières encourent, la cause, l'impact et la probabilité qui permet de calculer le degré de risque et donc de déterminer si le risque doit être traité prioritairement ou non. Ainsi, les outils permettent d'identifier et évaluer les risques s'ils sont bien complétés par les chefs de départements. Concernant les arrêtés royaux, par exemple en matière du cadre de référencé légal d'audit, le guide fait encore référence à l'arrêté royal du 17 août 2007 relatif aux activités d'audit interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral. Or, il faut se référer au nouvel arrêté qui avait été introduit en 2016, l'arrêté royal du 4 mai 2016 portant sur la création du Service fédéral d'audit interne. Nous constatons alors que les informations ne sont pas mises à jour.

Madame Ghozani explique qu'avec son service, elle travaille actuellement sur ce guide pratique. En effet dans la nouvelle version, elle dévoile que des exemples concrets seront donnés pour faciliter la mise en œuvre sur le terrain car actuellement la version de 2012 est assez théorique. Le nouveau guide pratique se base sur la pratique. Effectivement, un cas fictif est utilisé. C'est-à-dire que l'équipe de la troisième interviewée a créé une organisation fictive

qui suite à un audit doit revoir leur contrôle interne car plusieurs choses ne fonctionnaient pas correctement. Cette entreprise est en fait utilisée comme fil rouge dans le manuel pour expliquer la théorie. Pour chaque point, des exemples concrets sont donnés. En effet, un appel a également été fait aux institutions réelles qui ont fourni à l'équipe des documents qu'ils utilisent actuellement et qui sont donc montrés en tant qu'exemple dans le guide pratique. L'idée de ce guide pratique est de donner une sorte d'image mentale à la théorie afin que le guide soit plus parlant. Ce guide serait bénéfique surtout aux nouvelles personnes arrivantes car il montre dès le départ comment mettre œuvre le contrôle interne pas à pas et les principes de base sont bien expliqués.

Afin que les différentes institutions fédérales puissent avoir accès à cet ensemble d'outils et de templates développés, une Sharepoint les regroupant est disponible. Si ces dernières ont néanmoins des questions sur les outils ou ont du mal à les comprendre, elles peuvent toujours contacter le service de soutien et d'encadrement du SPF BOSA pour vraiment discuter de la partie pratique. L'équipe de soutien essaye alors d'organiser des séances de soutien et d'informations pour fournir plus de clarification et de l'aide selon leur agenda évidemment car ils sont une petite équipe.

Par exemple, le réseau fédéral de contrôle interne (2019) a élaboré un template du rapport à fournir au Comité d'audit de l'Administration fédérale. L'obligation de rédiger ce rapport annuellement est mentionnée dans l'article 7 de l'arrêté royal du 17 août 2007 relatif au système de contrôle interne dans certains services du pouvoir exécutif. Le fait que ce template a été développé en 2021 alors que cette obligation date de 2007 montre qu'il y a une lenteur d'exécution des arrêtés royaux. Nous pouvons alors conclure que malgré le retard, des efforts sont en cours pour combler les manques existants en matière d'outils. Les templates proposés sont généralement utilisés et d'ailleurs des questions reviennent encore sur le template du rapport qui fait objet d'une obligation mentionnée dans l'article 7 de l'arrêté royal.

Le quatrième interviewé, un autre coordinateur du contrôle interne, exprime que le service d'encadrement du SPF BOSA est bien la source de tout en matière de contrôle interne, il leur apporte de l'aide et leur guide dans le labyrinthe du contrôle interne. Cependant, ce quatrième interviewé ajoute que des faiblesses sont rencontrées. Il n'est pas toujours facile pour ses collaborateurs de travailler avec les outils qu'essaye d'imposer BOSA car chaque service public fédéral a une nature spécifique et justement cette nature de leurs tâches ne permet pas de copier le système de contrôle interne que le SPF BOSA propose. Il faut plus de flexibilité pour adapter ces outils à la réalité de leur organisation. Et justement il faut éviter que cela devienne très rigide.

Par contre, la deuxième interviewée dit que le SPF BOSA est là pour aider les autres services publics fédéraux mais n'a pas le pouvoir de donner des directives, il s'agit en fait des lignes indicatrices et non une imposition. Ainsi, les services publics fédéraux sont libres de les suivre ou non.

Nous pouvons donc constater que des efforts ont été entrepris en ce qui concerne la disponibilité des moyens techniques. Une série de templates est présente sur le Sharepoint. D'autres outils sur le contrôle interne sont en développement, notamment grâce aux groupes de travail organisés par le réseau ICAN. Cependant, des services publics fédéraux peuvent trouver que ces outils ne sont pas assez flexibles et donc pas efficaces pour leur organisation. Une certaine confusion peut avoir lieu en ce qui concerne les outils développés qui sont seulement des lignes indicatrices et non une imposition comme le pense notre quatrième interviewé.

1.5.3. Ressources humaines

Pour assurer le bon fonctionnement du système de contrôle interne, il faut avoir suffisamment de personnel, ce qui n'était pas le cas il y a une dizaine d'années. Voyons comment la situation a évolué.

Les différents interviewés affirment que malgré le progrès, un manque de personnel est toujours constaté.

Tout d'abord, notre troisième interviewée constate que les obstacles rencontrés dans l'amélioration du contrôle interne concernent plutôt les ressources. Son équipe, l'équipe du service de soutien qui doit apporter de l'aide à toute l'administration fédérale, est assez petite. En effet, elle essaye de s'arranger le mieux possible pour pouvoir répondre à toutes les demandes et requêtes des institutions fédérales, mais il y a des difficultés au niveau des agendas et du timing car ils ne sont que cinq. De plus, sur les cinq, il y a deux seniors et trois juniors. Deux des juniors sont rentrés dans leur fonction il y a environ un an, et un autre vient seulement d'arriver. Ainsi, à côté de leur travail, ils doivent également suivre des formations. Étant encore en apprentissage, ils ne peuvent pas encore garantir d'apporter une réponse à toute question et tout demande. Le personnel est donc assez réduit pour pouvoir être capable d'encadrer une vingtaine d'organisations rentrant dans leur domaine d'application.

Les coordinateurs du contrôle interne, notre deuxième et quatrième interviewé, partagent une vision semblable. Le quatrième interviewé confirme que le problème se trouve surtout au niveau des ressources humaines car une grande quantité de travail lui est imposée par le niveau interfédéral en matière de contrôle interne. Plusieurs audits sont également organisés. Afin de gérer tout ce travail, une bonne équipe est nécessaire. Cependant, aucune équipe n'est dédiée à ce sujet. Faute de quoi, plusieurs fonctions sont exercées par une seule personne qui a pourtant aussi d'autres responsabilités que le contrôle interne. Selon lui, pour bien gérer la coordination et les aspects du contrôle interne et pour donner un soutien au management, il lui faut au moins deux collègues en plus qui sont seulement responsables pour le contrôle interne spécifiquement et les aspects liés aux audits internes. Ce qui n'est pas encore le cas aujourd'hui.

Le cinquième interviewé, l'auditeur interne, revient sur le fait qu'un des soucis est que les personnes qui s'occupent du contrôle interne au sein des services publics fédéraux gèrent souvent beaucoup de casquettes différentes. Ils doivent donc assurer plusieurs activités et tâches supplémentaires. Il ajoute que cumulant un certain nombre de fonctions, il devient difficile pour eux de se concentrer sur un domaine spécifique et ainsi ils disent ne pas avoir les moyens de réaliser leurs tâches de contrôle interne.

L'auditeur interne mentionne également le manque de personnel au sein du service d'Audit Interne Fédéral. Il était seulement dix lorsque le service a été créé en 2016. En 2019, le service était composé de trente-cinq personnes mais actuellement à la suite des départs des jeunes en premier emploi, ils ne sont plus que vingt-cinq. Or, l'objectif est d'arriver à une cinquantaine de personnes. Ils ne sont donc qu'à la moitié de ce qui est souhaité. Cependant, leur domaine d'application comporte plus de cinquante organisations.

En plus du manque de personnel dans les services publics fédéraux, ce qui est souvent constaté c'est que des personnes responsables du contrôle interne sont bien impliquées et ont un bon niveau d'expertise mais le problème survient quand cette personne quitte sa fonction. Il y a une sorte de rupture au niveau du contrôle interne et la roue doit être réinventée. C'est un grand problème que l'auditeur interviewé constate. Il faut que l'organisation fasse attention à ce point et se prépare pour assurer la continuité des activités en matière de contrôle interne, et donc s'assurer que quelqu'un puisse reprendre et poursuivre les activités de développement de contrôle interne qui ont été entamés en cas de départ du responsable de contrôle interne.

Madame Ghozlani affirme également cette situation car elle dit que des nouvelles personnes viennent régulièrement poser des questions à son service car elles viennent d'entrer en fonction et comme elles sont nouvelles, c'est par exemple la première fois qu'elles vont rédiger ou participer à la rédaction d'un rapport, ou à l'utilisation d'un template.

Pour conclure, il est clair que du personnel est manquant pour assurer un bon système de contrôle interne aussi bien au sein des services publics fédéraux mais également au sein du service d'audit interne. De plus, une discontinuité des activités de développement du contrôle interne a lieu en cas de départ d'un coordinateur ou responsable du contrôle interne.

1.6. Les risques

Dans le cadre du contrôle interne, il est essentiel de pouvoir identifier et analyser les risques menaçant l'atteinte des objectifs. Plusieurs interviewés ont fait mention de cet aspect.

Les deux premiers interviewés s'accordent sur le fait que ce processus d'identification et de traitement des risques est assuré par les responsables des départements au sein de leur organisation car ce sont ces derniers qui connaissent le business et peuvent donc mieux situer

les risques. Ils doivent ensuite faire remonter les informations. Le premier interviewé, Monsieur Waterschoot, ajoute qu'il arrive que certains membres de leurs équipes rencontrent un problème mais ne le dévoile pas à leur responsable. Or, il faudrait le dévoiler le plus rapidement afin de le maîtriser au plus avant que le problème s'aggrave.

La coordinatrice du contrôle interne, notre deuxième interviewée, explique que leur département dirige les analyses de risques et qu'un rapport coût-bénéfice est également fait pour voir si le risque doit être accepté ou non tenant compte des coûts de mesures pour traiter les risques. Le réseau BOSAIC, BOSA Internal Control, met à la disposition des responsables la méthodologie et toutes explications nécessaires pour la gestion des risques. Le défi du service du président est de mettre l'accent sur la responsabilisation des directions générales. Ainsi, une sensibilisation est faite au sein du réseau BOSAIC incluant des directions générales pour les inciter à utiliser les frameworks et les outils fournis. Cependant, chacun est libre de les personnaliser. D'ailleurs des échanges de bonnes pratiques ont aussi lieu. Par exemple, lorsque des membres apportent des nouveautés dans la manière de mettre en avant les risques prioritaires, ils sont invités par le réseau BOSAIC pour l'expliquer aux autres directions. Cela peut influencer de façon positive la façon dont les autres effectuent l'analyse des risques en proposant peut-être une manière plus conviviale ou plus simple.

Pour le moment, l'analyse des risques stratégiques au sein du SPF BOSA est centralisée. Elle est faite par le Comité de direction contrairement à l'analyse des risques opérationnels qui est elle décentralisée. Ici, le département s'occupant du contrôle interne ne va pas vérifier les analyses de risques des directions générales mais essaye de les sensibiliser lors des réunions afin que ces dernières réalisent leur tâche au mieux.

Le quatrième interviewé, le coordinateur d'un autre SPF, dit qu'il est lui aussi conscient du fait que l'identification et l'analyse des risques sont extrêmement importantes en matière de contrôle interne et donc pour atteindre les objectifs. Il faut en effet évaluer leur impact et leur fréquence pour ensuite prendre les mesures nécessaires pour remédier les risques ou être certain que le niveau de risque actuel est acceptable. Pourtant, cette dimension n'est pas encore à niveau au sein de son Service Public Fédéral. Chaque manager doit élaborer un plan opérationnel comprenant les objectifs qui sont traduits en processus. Le risk officer essaye actuellement d'intégrer une section analyse de risques dans ce plan en demandant aux managers de compléter leurs plans avec une partie de risques comprenant l'identification, l'évolution et la remédiation des risques. Le risk officer a alors présenté à tous les managers un même template. Et ensuite sur base des analyses, le coordinateur de contrôle interne a pour ambition de faire un registre avec tous les risques au sein de l'entité afin d'assurer un suivi. Le travail est en progrès. Mais pour lui, le plus important c'est que dans l'action quotidienne des collaborateurs, il y ait ce réflexe de gérer le risque.

Le premier interviewé affirme que tous les services publics fédéraux ne sont pas au même niveau même si l'arrêté royal est créé pour harmoniser le contrôle interne des différentes

institutions. Il y a donc toujours un manque de coordination, certains sont plus avancés que d'autres.

Ainsi, certains SPF seraient plus avancés que d'autres dans l'intégration de cette dimension de risques comme on peut le voir. Tout un processus est installé au sein du SPF BOSA. Cependant, dans le second SPF dont le nom doit rester anonyme, ils ont commencé à intégrer cette dimension de risques récemment et donc des efforts sont encore poursuivis. Or les référentiels COSO et INTOSAI incluent cet aspect de risque dans leurs référentiels depuis bien longtemps.

1.7. Les référentiels COSO et INTOSAI

La compréhension des référentiels COSO et INTOSAI est indispensable au sein des services publics. En effet, ces référentiels constituent le fondement même du système de contrôle interne. Il est donc intéressant de voir comment les acteurs du contrôle interne voient ces référentiels.

Nos interviewés affirment que les référentiels sont bien accessibles mais assez théoriques. Par conséquent, ils ont du mal à appliquer cette théorie à la pratique. Selon le premier interviewé, responsable d'un département, le référentiel COSO et INTOSAI aide à réfléchir sur la manière dont ils doivent s'organiser. Cependant, étant des cadres assez théoriques, ils sont intéressants pour faire des études mais pour l'appliquer au terrain c'est plus compliqué. Le coordinateur de contrôle interne ajoute que le lien entre les concepts des référentiels et le travail quotidien n'est pas toujours très clair. Cela vaut de même pour les grilles d'évaluation qu'impose le service fédéral d'audit. Donc avec ces documents assez théoriques, il y a le risque que le contrôle interne devienne en partie un exercice assez stérile qu'ils sont obligés de faire sans qu'une vraie valeur soit ajoutée pour le fonctionnement de leur entité.

La troisième interviewée avoue que même après avoir travaillé à plusieurs reprises sur les référentiels, elle les trouve encore relativement compliqués car ils couvrent énormément de principes. Cependant, les référentiels existent depuis bien longtemps et ils sont intégrés dans les outils développés et dans l'arrêté royal. Par exemple, le Service Fédéral d'audit Interne a établi des grilles d'évaluations des domaines de gestions sur base des principes COSO. Quant au guide pratique qui est en train d'être développé par le service de soutien du SPF BOSA, il suit également la structure des référentiels.

Le cinquième interviewé, à son tour, pense que les personnes responsables du contrôle interne ont une certaine connaissance des référentiels vu qu'ils sont régulièrement évoqués. C'est justement leur défi de l'incorporer dans les activités de l'organisation et de diffuser les référentiels au sein de leur organisation. C'est le rôle de la personne responsable de contrôle interne d'appliquer le modèle théorique au sein de ses services car non seulement elle a une

connaissance des référentiels mais aussi de son organisation. C'est alors sa tâche de les combiner.

Nous voyons donc que les référentiels COSO et INTOSAI ne sont pas encore tout à fait assimilés même s'ils sont intégrés en partie aux arrêtés et aux outils développés. L'auditeur interne dit que c'est le rôle du responsable de contrôle interne d'appliquer la théorie à son organisation. Cependant, le responsable du contrôle interne, c'est-à-dire le coordinateur de contrôle interne, a lui-même du mal à appliquer la théorie au terrain. Nous pouvons pourtant dire que des efforts sont en cours vu que le guide pratique suit la structure du référentiel et donne des exemples concrets.

1.8. Instabilité du cadre réglementaire

Dans le passé, le cadre réglementaire du contrôle interne était assez instable, ce qui portait confusion aux dirigeants et qui résultait à un manque d'adhésion aux réglementations. L'administration fédérale fait actuellement référence à trois arrêtés royaux décrits dans la première partie de ce mémoire. Il s'agit de l'arrêté royal du 17 août 2007 relatif au système du contrôle interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral, de l'arrêté royal du 17 août 2007 portant création du Comité d'audit de l'Administration fédérale (CAAF) et enfin l'arrêté royal du 4 mai 2016 portant création du Service fédéral d'audit interne (Cellule gestion de l'organisation, 2021). Cela nous permet donc de voir que le cadre réglementaire du contrôle interne n'est plus autant instable puisqu'il se réfère toujours aux arrêtés de 2007 qui datent maintenant de plus de dix ans. Il est pourtant essentiel de demander aux interviewés si des projets sont en cours.

Selon le premier interviewé, le contrôle interne est assez structuré et formel, mais un certain laxisme est remarqué dans l'exécution. L'arrêté royal date de 2002, ensuite il a été renouvelé en 2007, mais la mise en application reste toujours partielle. Selon le responsable, il y a eu plus de changements au niveau de la théorie qu'au niveau de la pratique. Les nouvelles mesures prises au niveau de la théorie risquent de compliquer les choses. En effet, mettre en place des nouvelles initiatives n'est pas tellement facile dans leurs services car les personnes préfèrent garder la même manière de travailler. Elles ne se rendent pas compte des règles et croient que ce qu'elles font est bon et suffisant.

Les services au sein du Service Public Fédéral sont assez stables. Comme il n'y a pas de changements chaque jour, il est plus facile d'implémenter le contrôle interne. Cependant, cela engendre également un risque puisque les responsables ne sont pas ouverts aux changements. Ils ont tendance à dire qu'ils ont toujours travaillé de cette manière et qu'ils ne souhaitent pas changer leur mode de travail. Ainsi, lorsqu'un nouveau système ou initiative sont introduits, ils les intégreront en parallèle et ainsi s'ajouteront une couche supplémentaire.

Le deuxième interviewé ajoute que l'arrêté royal date maintenant de quinze ans, donc elle comprend la plupart des choses. Si Madame Fineschi ne comprend pas quelque chose ou qu'elle fait face à des difficultés, elle peut poser ces questions ou demander de l'aide au service de soutien de BOSA. Elle peut également faire appel aux membres du réseau ICAN. Donc elle arrive toujours à avoir des réponses à ses questions. La troisième interviewée affirme qu'il y a encore de nombreuses personnes qui font recours à leur service d'encadrement et de méthodologie pour les poser des questions sur la rédaction du rapport article 7.

Les différents interviewés mentionnent l'arrivée d'un nouvel arrêté royal. Madame Ghozlani nous informe qu'un nouvel arrêté royal portant le contrôle interne, qui sera maintenant appelé maîtrise de l'organisation, est en cours d'élaboration. Ce nouvel arrêté royal abrogera celui de 2007 et apportera des simplifications administratives comme celle du rapport à remettre au Comité d'Audit. Les nouvelles réglementations ou outils ont justement pour but de rendre les choses plus claires et plus simples. Une confusion pourrait être observée au début, mais après les institutions s'en rendront compte que les nouveautés permettent plus d'éclaircissement.

Le quatrième interviewé ajoute que tout ce qui est fait au sein de son organisation en termes de contrôle interne est basé sur l'arrêté royal. Il est au courant qu'il y a un début de simplification dans le nouvel arrêté royal qui va certainement leur aider mais il ne sait pas comment ils feront face aux nouveautés comme par exemple, les quinze domaines de gestions (cf. infra p.72). Il est conscient que le rapport qu'il présente à la suite de l'obligation de l'article 7 ne répond pas tout à fait aux critères et ne suit pas la structure du template que fournit le SPF BOSA mais il est basé sur la réalité et est compréhensible pour le management. Le coordinateur de contrôle interne avoue qu'ils ne sont pas capables de rédiger parfaitement le rapport article 7 comme il le faut. De plus, il ne voit pas la valeur ajoutée d'un rapport article 7 si détaillé, or cela prend beaucoup de temps. Il suffit que le rapport soit clair et simple. Actuellement, le rapport est parfois perçu comme une charge supplémentaire et cela risque de devenir un rituel que chaque service public est forcé de rédiger parce qu'il est demandé par les arrêtés royaux mais sans vraie valeur ajoutée pour leur travail quotidien.

Sachant qu'un nouvel arrêté est en cours d'élaboration, cet interviewé se pose des questions telles que le rapport doit être établi à partir de quelles règles (l'ancien ou le nouveau).

Le cinquième interviewé, à son tour, fait référence au rapport article 7 car même s'il est destiné au Comité d'Audit de l'Administration fédérale, son équipe donc les auditeurs internes ont le rôle de prélecture qui sera d'ailleurs légalement obligatoire dans la prochaine version de l'arrêté royal portant le contrôle interne. Cependant, l'auditeur interne remarque que chaque année certains services publics fédéraux ne remettent pas leur rapport. D'ailleurs cette année, le délai de 15 février étant déjà passé, un grand nombre de rapports doit encore être remis. En effet, le délai est rarement respecté. Cette année, moins de cinquante pour

cent ont rendu le rapport à temps. Malgré tout, il est vrai qu'un rapport consistant remis dans un délai raisonnable est meilleur que des rapports incomplets. D'ailleurs, dans la future version de l'arrêté royal, le délai sera prolongé au 15 mars.

Finalement, la deuxième interviewée nous renseigne que la nouvelle réglementation apporte une autre nouveauté : les grilles de quinze domaines de gestions. Le service d'audit interne publiera de nouvelles grilles des quinze domaines de gestions. Ce sont des domaines qui permettent d'atteindre les objectifs du contrôle interne et comprennent par exemple la gestion des risques, la gestion financière, la gestion des objectifs, la gestion des valeurs et de la culture de l'organisation,... L'audit interne demande à chaque service public fédéral d'évaluer la maturité qu'ils ont dans ces quinze domaines de gestion.

Cette analyse de maturité et les résultats obtenus permettent aux services publics de voir où ils en sont en matière de contrôle interne et de se rendre compte par exemple que la maturité est faible dans certains domaines. Cela va donc inciter à réfléchir à des plans d'action pour s'améliorer.

Selon l'auditeur interne, les grilles d'évaluation développées regroupent la gestion globale de l'organisation. Cela leur permettra de faire des audits de niveau de maturité avec le même instrument que les employés auront utilisé. L'idée principale de cette nouveauté était de contribuer à une plus grande cohérence dans les communications vu que chaque institution fédérale utilisera des grilles semblables.

Nous pouvons donc confirmer dans un premier temps que les arrêtés royaux ne sont toujours pas complètement appliqués vu que des rapports qui font pourtant objet de l'article 7 de l'arrêté royal datant de 2007 ne sont soit pas remis ou alors ne répondent pas aux exigences. Ils ne sont également pas encore tout à fait compris vu que malgré que l'article date d'une quinzaine d'années, des questions sont encore régulièrement posées sur la rédaction du rapport.

Dans un deuxième temps, les nouveautés en termes de réglementations sur le contrôle interne peuvent en effet prêter à confusion comme l'exprime notre quatrième interviewé qui ne sait pas comment faire face au nouvel arrêté royal. Il est important de souligner que Madame Ghozlan affirme que ces nouveautés sont justement des simplifications pour faciliter le travail en matière de contrôle interne au sein des services publics fédéraux. Le cadre réglementaire du contrôle interne est donc bien instable.

1.9. La création des services communs

Des services communs à toute l'administration fédérale ont été créés en vue d'améliorer leur système de contrôle interne. En 2010, un Comité d'Audit de l'Administration fédérale a été créé (cf. supra p.29) et en 2016, un service d'Audit Interne Fédéral (cf. supra p.31).

L'obligation de la rédaction du rapport destiné au Comité d'audit, instauré par les arrêtés royaux, a permis d'accroître l'intérêt pour un bon fonctionnement du système de contrôle interne bien construit et documenté (Boon & Hauman, 2012).

Les différents interviewés approuvent que la création du Comité d'Audit de l'Administration fédérale et du Service Fédéral d'Audit Interne a eu un impact positif sur le l'amélioration du système de contrôle interne car un suivi est assuré vu qu'il y a l'obligation de leur remettre un rapport. Selon Madame Fineschi, le Service Fédéral d'Audit Interne vient régulièrement faire des audits au sein des institutions fédérales. Ce qui incite à mettre en place les recommandations reçues, qui font eux objet d'améliorations continues. De plus, les auditeurs assurent aussi que la compréhension des arrêtés royaux soit uniforme et harmonieuse au sein du fédéral. La création de service commun et des arrêtés royaux sert à harmoniser le travail des services publics fédéraux pour qu'ils avancent de la même manière. Une comparaison peut être faite et une entraide peut ainsi être organisée.

Selon le cinquième interviewé, membre du service d'audit fédéral interne, le point positif de la création d'un service commun est le point de vue transversal de ce service. En effet, les auditeurs ont une vue beaucoup plus globale de ce qu'il se passe. L'avantage qu'ils ont depuis 2018, c'est qu'il travaille avec un réseau de risk officers, composé de risks officers des différentes institutions fédérales, donc spécialistes en contrôle interne. Les auditeurs internes ont des contacts réguliers avec ce réseau composé de dix-neuf personnes avec lesquels ils peuvent discuter librement et qui sont les points de contact pour les auditeurs. Une relation de confiance s'est installée. Ce réseau leur permet d'avoir une vision globale des différentes institutions.

Cependant, à côté de ses points positifs, il y a également des points faibles. Par exemple, actuellement la gestion des risques opérationnels est décentralisée au sein du SPF Stratégie et Appui mais la deuxième interviewée pense que le Service Fédéral d'Audit Interne va leur pousser à faire un suivi de type centralisé et consolidé. Il part alors dans une direction complètement opposée à la leur. La coordinatrice du contrôle interne pense que si une centralisation a lieu, là son département sera perçu comme des contrôleurs. Il vaut donc mieux que les directions générales évaluent leurs risques de manière indépendante mais avec les mêmes outils. Ce qui peut être organisé c'est une plateforme commune ou chaque direction générale documente leurs cinq risques opérationnels principaux ainsi que les actions de maîtrise pour le gérer et alors, le risk officer ayant accès à la plateforme peut assurer que tout va bien et que la tâche est exécutée au lieu de leur demander d'envoyer les résultats. Mais cela prendra du temps à organiser.

De plus, selon le coordinateur de contrôle interne, il arrive que certaines recommandations et feedbacks des auditeurs ne leur aident pas dans leurs travaux. Il pense que pas mal de recommandations et de critiques sont dues à une mauvaise compréhension de ce que les départements de son service public réalisent et les tâches qu'ils exécutent.

L'auditeur interne, à son tour, dit que leur univers d'audit étant très large, un obstacle survient dans la collecte d'informations. En effet, ils ont des difficultés à obtenir des informations qu'ils souhaitent avoir sur des processus spécifiques et prennent plus de temps pour bien connaître les matières à traiter. De plus, les données changent plus rapidement que le temps qu'il faut pour les récolter. De plus, les auditeurs internes ayant leur propre organisation, il est difficile de faire comprendre aux différents services publics qu'ils restent internes aux institutions fédérales. En effet, ces dernières les voient comme des personnes externes qui ne font pas partie de leur entité. Ils les voient un peu comme la Cour des comptes, qui sont eux pourtant des auditeurs externes.

Mais encore, selon la coordinatrice du contrôle interne, les auditeurs internes analysent la situation réelle et la comparent à leur situation idéale. Et justement, l'écart entre ces deux situations est le manque de ressources financières et humaines. Le Service Public Fédéral essayait quand même de mettre en place les recommandations, mais il faut que les auditeurs soient plus réalistes. « Nous n'avons pas une baguette magique » dit Madame Fineschi. Les auditeurs devraient donc estimer les ressources nécessaires pour mettre en œuvre leurs recommandations et donc se soucier de si suffisamment de moyens sont disponibles dans les services publics fédéraux. La coordinatrice du contrôle interne pense que les auditeurs pourraient faire une analyse financière préalable et ils ne devraient pas tout mettre à la charge du management.

L'auditeur interne, quant à lui, dit qu'un problème est que les coordinateurs de contrôle interne disent parfois qu'ils n'ont pas les moyens mais il n'y a aucune mesure, aucun calcul fait pour savoir de quoi ils ont besoin. Il pense que c'est aux institutions de faire une analyse préalable (analyse de moyens, des besoins et des contraintes). Vu que les calculs ne sont pas faits, qu'il ne démontre pas forcément ce manque de ressources et que le travail avance quand même, les éventuels soucis de moyens qu'il pourrait y avoir effectivement ne sont pas réglés finalement.

Un autre obstacle constaté par la deuxième interviewée est que comme les audits internes ont lieu auprès des personnes qui s'occupent des opérations quotidiennes, ces dernières doivent être présentes pour répondre aux questions des auditeurs et ensuite mettre en place les recommandations. Ce n'est pas toujours évident. Implémenter des recommandations peut provoquer une surcharge de travail car des actions d'améliorations qui n'étaient pas prévues autrefois dans leur travail doivent être mises en place.

D'ailleurs, le quatrième interviewé qui est coordinateur du contrôle interne dit qu'un des problèmes rencontrés avec les auditeurs est qu'ils vont justement directement poser leurs

questions aux départements compétents qui sont parfois débordés de travail. Le coordinateur de contrôle interne souhaite que les auditeurs passent d'abord par lui afin qu'il puisse coordonner les audits et voir si les départements ont du temps à accorder aux audits sans que cela impacte leur travail. Ensuite, le coordinateur présente aussi son équipe comme moniteurs des recommandations provenant des audits. C'est alors plus facile de s'organiser de cette manière.

Cela permettrait également de résoudre un problème qui existe actuellement concernant le principe de single audit. Il remarque en fait qu'il arrive que les auditeurs internes et la Cour des comptes réalisent des audits similaires. Le fait que tout passe par le coordinateur de contrôle interne permettrait de prévenir ces audits similaires afin d'éviter un double emploi. Mais là de nouveau cela requiert un certain temps, il faudrait donc que du personnel supplémentaire soit dédiée à cette tâche. Ou encore un autre problème qui survient fréquemment est que les auditeurs vont souvent proposer d'auditer le même service, même domaine mais pour d'autres objectifs. Mais en ciblant à chaque fois le même service, la charge de travail de ce service augmente. Il vaut mieux donc intégrer tous ces audits en un seul afin que le service soit chargé une seule fois et pas trois fois par exemple. Il croit ainsi qu'un long chemin reste à parcourir en matière du principe de single audit.

D'autres interviewés se sont également plaint de ce problème relatif au principe de single audit. Monsieur Waterschoot indique qu'ils sont contrôlés par la Cour des comptes mais il peut arriver que les auditeurs fassent à leur tour leur contrôle. Ces auditeurs lui posent des questions soit par mail soit lors d'une réunion. Ces dernières peuvent être intéressantes mais il faut qu'ils fassent attention à ne pas demander la même chose que les autres auditeurs, ce qui peut arriver.

L'auditeur interne affirme aussi qu'une des faiblesses est que le principe de single audit n'est pas toujours respecté. D'ailleurs les services publics fédéraux en font la remarque en demandant aux auditeurs internes de se concerter avec la Cour des comptes pour ne pas les auditer deux fois sur la même chose. Malgré les procédures installées pour respecter le principe de single d'audit, il n'est pas toujours respecté. En effet, les auditeurs et la Cour des comptes préparent un plan d'audit pour l'année suivante et présentent ensuite les sujets qui seront traités les uns aux autres. Une fois que le plan de travail est partagé, si des sujets communs sont constatés, ils sont expliqués en détail et ensuite la plupart du temps les auditeurs internes adaptent leur plan pour ne pas traiter le même sujet. Cependant, la Cour des comptes informe qu'elle va réaliser des audits sur d'autres sujets en cours de route qui n'étaient pourtant pas discutés lors de la présentation des plans d'audits respectifs. Ce qui résulte en le non-respect du principe de single d'audit.

Finalement, en mentionnant le service d'encadrement et de soutien méthodologique de BOSA, l'auditeur interne dit que son service entretient une bonne relation avec ce service de BOSA. Les auditeurs internes font des échanges avec les membres de ce service qui leur posent

des questions techniques et des questions sur des outils spécifiques. Les auditeurs internes participent également au réseau ICAN où il présente parfois certains points de méthodologies et leur plan d'audit. Donc le service de soutien de BOSA est aussi une source d'information pour les auditeurs.

Il faut toutefois noter que certaines organisations oublient que la première instance de soutien pour le contrôle interne est le service de contrôle interne du BOSA et non les auditeurs internes qui eux doivent justement évaluer si le système de contrôle interne est bien mis en place. Les auditeurs ne peuvent donc pas le mettre en place avec les institutions sinon ils évaluent en quelque sorte leur propre travail. En fait, certaines organisations ont tendance à directement contacter les auditeurs internes pour poser des questions ou demander de l'aide. Or, il devrait d'abord contacter le service de soutien de BOSA. Les auditeurs internes peuvent seulement donner des conseils, des astuces méthodologiques. Il est donc important de bien délimiter les tâches perspectives.

Nous pouvons donc conclure que la création de service commun contribue à l'amélioration du système de contrôle interne des services publics fédéraux. Cependant, des faiblesses sont encore rencontrées. Comme l'exprime la deuxième interviewée, il arrive que les coordinateurs du contrôle interne et les auditeurs n'aillent pas dans la même direction. Ensuite, un manque de ressources pour mettre en place les recommandations faites par les auditeurs est constaté. Aucune analyse préalable concernant la mise en œuvre des recommandations n'a lieu. Les auditeurs pensent que c'est la tâche des coordinateurs de contrôle interne de la faire, qui à leur tour pense que c'est le devoir des auditeurs internes. De plus, le principe de single audit n'est pas respecté, ce qui peut engendrer une surcharge de travail. Il y a donc un manque de coordination. Finalement, le rôle des auditeurs internes n'est pas suffisamment clair pour les services publics fédéraux qui parfois leur demandent du soutien au lieu de le demander au service d'encadrement du SPF BOSA.

1.10. Tableau récapitulatif des résultats

Ci-dessous se trouve un tableau reprenant les éléments-clés qui ressortent des différents interviews pour les différents facteurs traités.

Objectif du contrôle interne	Il est généralement bien compris : le contrôle interne concerne l'ensemble des activités d'une organisation et permet à l'organisation de réaliser ses objectifs tout en maîtrisant ses risques.
Mécompréhension des notions	Notions de contrôle et d'audit interne ne sont pas toujours bien comprises surtout par les personnes qui ne travaillent pas constamment sur le contrôle interne mais des initiatives sont menées. Le contrôle interne est perçu comme un système lourd.
Motivation et engagement	Un réel progrès a été constaté quant à la motivation et l'engagement du personnel au sujet du contrôle interne. Mais un certain manque a toujours lieu.
Expertise et formation	L'expertise est en cours de développement. Des formations couvrant les principes de base sont bien disponibles.
Moyens nécessaires	<ul style="list-style-type: none"> -financiers : faute d'un manque de ressources financières, il faut choisir les priorités de développement de contrôle interne sur lesquelles il est possible d'investir. -techniques : des efforts sont en cours. Le réseau ICAN est d'une grande aide, il permet de développer différents templates en synergie avec d'autres services publics fédéraux. Les outils ne sont pas toujours personnalisables. -ressources humaines : manque de personnel constaté
Risques	Dimension bien développée dans certains SPF et moins dans d'autres.
Référentiels COSO ET INTOSAI	Pas encore tout à fait assimilés, assez théorique mais un guide pratique en cours d'élaboration donne des exemples concrets.
Instabilité du cadre réglementaire	Assez instable, nouvel arrêté royal en élaboration. Peut créer une confusion même si les nouveaux projets ont pour but une simplification et un éclaircissement.
Création de services communs	Bonne démarche, permet une amélioration mais connaît aussi des faiblesses : manque de coordination (non-respect du principe de single audit qui peut résulter en une surcharge de travail, recommandations faites par ces services ne considèrent pas si les ressources sont disponibles au sein des institutions fédérales pour les mettre en place, confusion entre le FAI et le service de support de BOSA).

Tableau 2 - Tableau récapitulatif des résultats

2. Conclusion et propositions d'amélioration

Maintenant que nous avons étudié la matière du contrôle interne et que grâce à nos cinq interviewés et les documents recueillis, nous avons fait le tour des faiblesses actuelles existantes qui peuvent faire obstacle au renforcement du système de contrôle interne au sein de l'administration fédérale, concentrons-nous sur ce qui peut permettre d'améliorer la situation et ainsi répondre à notre question de recherche qui est, je le rappelle, « Comment améliorer le système de contrôle interne au sein de l'administration fédérale ? ».

2.1. Objectif du contrôle interne

Selon la première partie de ce travail, l'idée que le contrôle interne concerne les processus budgétaires était installée autrefois car les contrôleurs intervenaient la plupart du temps dans les processus financiers (Mottoul, 2010). Nous avons donc posé comme hypothèse que le contrôle interne est souvent réduit au domaine budgétaire et ainsi l'objectif du contrôle interne n'est pas bien compris. Cependant, d'après l'analyse des documents recueillis et des différents interviews, il est aujourd'hui clair que le contrôle interne concerne les différents processus de l'organisation et non seulement les processus budgétaires et financiers. L'objectif du contrôle interne est bien compris et donc nous ne pouvons confirmer cette hypothèse.

2.2. Notion du contrôle interne

Afin de faire du contrôle interne un succès, il est indispensable que les notions de contrôle interne et d'audit interne soient bien comprises. Cependant, d'après mes recherches théoriques, il y avait un manque de clarté au niveau des notions de contrôle interne, qui était réduit à une fonction d'inspection organisée en interne (Mottoul, 2010), et d'audit interne, qui était réduit à une fonction de police (Reding et al., 2015). Notre hypothèse disant qu'une mécompréhension de ces notions existe toujours a été confirmée lors des interviews.

En effet, le contrôle interne est parfois confondu à une fonction d'inspection et l'audit à une fonction de police qui vient évaluer le personnel, ce qui peut résulter en un désintérêt pour le contrôle interne et ainsi empêcher son amélioration. Des initiatives sont déjà mises en place comme la sensibilisation à travers des vidéos ou des jeux. Un changement survient également au niveau de la terminologie grâce au nouvel arrêté royal qui entrera très prochainement en vigueur. Il faut donc continuer cette sensibilisation en promouvant les vidéos et les jeux non seulement au sein du réseau ICAN comme le service de soutien le fait actuellement mais aussi au sein des entités à travers les coordinateurs de contrôle interne des différents services publics fédéraux. Il faut encourager l'utilisation du nouveau terme « maîtrise de

l'organisation » et éliminer l'utilisation du terme « contrôle interne ». Il faut sensibiliser le personnel en expliquant la raison de ce changement.

Par ailleurs, un schéma du contrôle interne semblable à celui de Madame Fineschi peut être utilisé pour éclaircir les notions et montrer que le contrôle interne est un ensemble de tâches intégrées à l'organisation. Ainsi, il sera prouvé que le système de contrôle interne n'est pas seulement un système qui permet de se préparer en cas d'audit comme le pense le quatrième interviewé. Cela permettrait également d'éliminer la perception d'un contrôle interne lourd en éliminant l'impression que le contrôle interne est une couche supplémentaire qui s'ajoute au-dessus du travail quotidien car le schéma montre que le contrôle interne permet l'atteinte des objectifs en empêchant les risques identifiés de se produire. Ensuite, il faut laisser du temps à chaque coordinateur de contrôle interne pour intégrer les initiatives, les outils développés et les recommandations en leur temps afin qu'ils ne se sentent pas noyer. De plus, la simplification du rapport article 7 dans l'arrêté royal permettra de changer cette perception du contrôle interne lourd car le rapport sera beaucoup plus court et simple.

2.3. Motivation et engagement

La motivation des membres de l'organisation en matière de contrôle interne joue un rôle extrêmement important dans le bon fonctionnement et l'amélioration du système de contrôle interne comme le disait l'auditeur interne car le personnel est évidemment la source de tout le travail. Le système de contrôle interne dépend du travail du personnel. Plus il sera motivé, plus il sera impliqué et mieux il travaillera. Malheureusement, dans les années 2010, un manque d'enthousiasme et d'engagement était observé dans les entités fédérales en matière de contrôle et d'audit interne (Van Gils, de Visscher & Sarens , 2012). Les responsables ne prenaient pas nécessairement des initiatives pour améliorer le contrôle interne au sein de leur service (La Cour des comptes, 2013).

D'après l'analyse des interviews, en général, une motivation et une implication de la part des coordinateurs du contrôle interne sont observées au sein du réseau ICAN mais il arrive que certains coordinateurs manquent de volonté. En fait, la motivation au niveau de contrôle interne est souvent moins répandue dans les niveaux plus bas qui ne travaillent pas directement et régulièrement sur le contrôle interne auxquels il faut alors parfois faire pression pour obtenir les informations et les documents requis. Un faible engagement de la part des responsables de département est constaté. Il faut donc motiver les directions générales et le personnel des départements. Pour ce faire, les coordinateurs de contrôle interne doivent assurer un suivi au sein de leur service public et montrer aux responsables qu'ils sont eux aussi concernés par le contrôle interne. Les coordinateurs pourraient alors partager plus d'informations sur ce qui se passe en matière de contrôle interne dans le réseau ICAN, les nouveaux projets entrepris, les nouvelles mesures, etc., puisque certaines personnes disent qu'elles n'entendent rien de la part des coordinateurs qui les contactent seulement

pour leur demander de remplir des documents en fin d'année, et ce dans un court délai. Il faudrait donc établir un contact plus fréquent entre les coordinateurs de contrôle interne, le risk officer et les responsables de départements.

Ensuite, une autre faiblesse provient du fait que les responsables ou leurs équipes remplissent les documents relatif au contrôle interne seulement car il leur est demandé. Ils ne voient pas la valeur ajoutée, il y a une faible conscientisation à ce niveau. Il faut donc encourager le personnel en montrant le lien du contrôle interne avec leur travail et leur expliquer en quoi leur travail en matière de contrôle interne porte ses fruits et que leurs efforts sont utiles. Il faut alors sensibiliser les dirigeants et le personnel à l'importance du système de contrôle interne au sein de leur organisation.

Ainsi, nous pouvons confirmer en partie l'hypothèse selon laquelle il y a un manque de motivation et d'engagement du personnel quant au renforcement du contrôle interne car un progrès est toutefois constaté chez les personnes travaillant régulièrement sur le contrôle interne qui sont de plus en plus motivées.

2.4. L'expertise et les formations en matière de contrôle interne

Afin de pouvoir développer le contrôle interne, un certain niveau de connaissance est essentiel. Pourtant, autrefois, la fonction publique recrutait beaucoup de personnes en début de carrière plutôt que des experts. Un besoin d'encadrement était nécessaire (Mottoul, 2010). Nous avons donc supposé que du personnel avec plus d'expertise est requis pour un meilleur contrôle interne.

Lors de l'interview, l'auditeur interne confirmait que le Service Fédéral d'Audit Interne recrute largement des personnes en début de carrière mais des formations sont organisées pour ces nouveaux employés.

Au sein des Services Publics Fédéraux, des formations en interne sont également disponibles pour acquérir les connaissances de base en matière de contrôle interne, comme la formation en ligne « Self-Service ». Cette formation est recommandée au sein de l'administration fédérale, surtout pour les nouveaux arrivants. Il est donc utile de mettre cette formation à jour car certaines vidéos ne sont plus disponibles. Il faut par conséquent les réactiver ou les remplacer. Par ailleurs, certaines vidéos de la formation sont en français et d'autres en néerlandais, il serait intéressant de mettre des sous-titres afin que les personnes ne maîtrisant pas l'une ou l'autre langue puissent bien les comprendre.

Les interviewés trouvent que les formations proposées en interne sont utiles en termes de théorie mais aident moins en termes de pratique. Intégrer des exemples de cas fictifs serait d'une grande aide. D'ailleurs, un de nos interviewés dévoile qu'il a eu une discussion avec les

formateurs de la formation « Co-lab » qui se sont montrés prêts à donner des formations adaptées aux services publics. Mais il faut pour cela organiser et investir dans ces formations.

Une autre interviewée, ayant déjà suivi la formation en interne, recherche cette fois-ci une formation en gestion des risques, dimension importante du contrôle interne, soit en interne ou externe. Il serait intéressant de partager cette formation avec les coordinateurs de contrôle interne d'autres services publics fédéraux car certains, comme notre quatrième interviewé, sont en pleine implémentation de la gestion des risques au sein de leur organisation.

En effet, au niveau de la gestion des risques, la Cour des comptes (2004) disait qu'aucun service n'avait pu déterminer un niveau de risque acceptable. Nous avons donc posé comme hypothèse que les risques menaçant l'atteinte des objectifs, et ainsi le niveau de risque acceptable, ne sont pas toujours identifiés. D'après l'analyse des interviews, nous pouvons confirmer l'hypothèse. Effectivement, certains services publics fédéraux sont plus avancés que d'autres. Certains maîtrisent assez bien leur risque tandis que d'autres n'ont pas encore déterminé le niveau de risque acceptable. Il faut alors assurer que chaque service public fédéral ait intégré la dimension de risques dans son plan opérationnel. Une autre alternative serait d'organiser un workshop au sein du réseau ICAN sur la gestion des risques, faire un échange de bonnes pratiques et sensibiliser les coordinateurs de contrôle interne à développer l'aspect des risques dans leur organisation. Les institutions fédérales qui sont avancées pourraient expliquer aux autres comment la gestion des risques est organisée au sein de leur entité et pourraient partager les outils utilisés.

De plus, certains membres du service de support et d'encadrement suivent également des formations internes et externes au sujet du contrôle interne afin de développer leurs connaissances en cette matière. Nombreuses personnes des SPF se dirigent vers cette équipe pour leur poser des questions sur le contrôle interne et leur demander de l'aide.

Nous pouvons donc dire que l'expertise en matière de contrôle interne est en plein développement au sein de l'administration fédérale. Il faudrait encore organiser des formations pour améliorer les connaissances en matière de gestion de risques.

2.5. Les outils de contrôle interne

D'après les recherches théoriques, le manque de moyen était une des raisons qui empêchait le développement du contrôle interne (Van Gils et al. 2010). Il a donc été essentiel de demander aux interviewés s'ils disposaient de différents outils de contrôle interne.

Quant à la disponibilité des moyens pour l'amélioration du contrôle interne, il en ressort des interviews que les services publics fédéraux sont en phase de transition. Des efforts sont en cours et donc des outils sont en développement. Les moyens financiers étant limités, la solution serait de se concentrer sur le développement des outils en synergie avec d'autres

services publics fédéraux grâce aux groupes de travail formés par le réseau ICAN. En effet, une fois que les outils sont développés, ils sont rendus disponibles pour tous grâce au Sharepoint. D'ailleurs, les templates développés jusqu'à présent par le réseau ont été appréciés par les différents interviewés. Il faut donc poursuivre cette bonne initiative. Cependant, il faut s'assurer que ces templates constituent une base de travail qui peut être adaptée par tout type de service public fédéral car actuellement le quatrième interviewé trouve certains assez rigides.

Il faut aussi noter qu'il est essentiel d'éclaircir une confusion qu'ont certains coordinateurs, selon laquelle les outils du réseau ICAN sont imposés aux institutions fédérales. Il faut donc rappeler que ce sont des lignes indicatrices et en aucun cas une obligation. Les institutions fédérales peuvent s'en servir mais elles sont libres de ne pas les utiliser.

Il faut également rajouter que la cellule gestion de l'organisation au sein du SPF Stratégie et Appui renouvelle le guide pratique du contrôle interne datant de 2012. Dans la nouvelle version, elle intègre des cas fictifs contrairement à l'ancienne qui était assez théorique. Montrant les différentes étapes de la mise en œuvre du système de contrôle interne, ce guide sera très utile surtout pour les nouvelles personnes qui entre en fonction. Il faut savoir que ce guide suit la structure des référentiels COSO et INTOSAI. Or, une insuffisance de connaissances du cadre COSO était constatée par la Cour des comptes (2009). L'utilisation du modèle COSO était insuffisante (De Visscher & Randour, 2014). Notre hypothèse selon laquelle les référentiels COSO et INTOSAI ne sont pas clairs a été confirmée par nos interviewés. Le nouveau guide incluant des cas pratiques aidera donc à éclaircir ces référentiels qui sont assez théoriques selon le point de vue du personnel, dont le coordinateur du contrôle interne, qui ne voit pas toujours le lien entre les concepts des référentiels et le travail quotidien. Il sera donc essentiel de promouvoir ce guide et d'organiser une séance d'explication de celui-ci auprès des institutions fédérales.

Nous ne pouvons donc pas tout à fait confirmer notre hypothèse selon laquelle il y a un manque d'outils pour assurer un bon contrôle interne car différents templates sont développés et disponibles pour les institutions fédérales tandis que d'autres sont en développement.

2.6. Le manque de personnel

Dans le passé, le manque de ressources humaines était une des raisons qui entravait le développement du contrôle et de l'audit interne (Van Gils et al., 2010). Développer de nouveaux métiers pour le contrôle interne comme un risk officer ou conseillers en développement de contrôle interne nécessite beaucoup d'efforts et d'organisation. (Mottoul, 2010). Nous émettons donc comme hypothèse que l'administration fédérale manque du personnel pour assurer un bon contrôle interne.

Après avoir analysé nos interviews, je peux confirmer qu'un des grands obstacles observés relatifs au développement du système de contrôle interne est le manque de personnel, et ce à tous les niveaux. Dans un premier temps, au sein des différents services publics fédéraux, le coordinateur de contrôle interne joue la plupart du temps plusieurs rôles, c'est-à-dire qu'il assure aussi d'autres tâches que le contrôle interne. Il ne peut donc se consacrer pleinement à l'amélioration du système de contrôle interne. Or, vu l'ampleur du travail (le développement des outils, la coordination entre les différents acteurs, la gestion des risques, le rapportage, le suivi de la mise en place des recommandations), il faut au moins une personne qui est dévouée au contrôle interne au sein de chaque institution.

Mais encore, il faut que l'organisation assure la continuité des activités de contrôle interne en cas de départs des personnes responsables du contrôle interne. En effet, actuellement, lorsque par exemple un coordinateur de contrôle interne quitte sa fonction, l'employé qui le remplace recommence à zéro au lieu de poursuivre le développement du système de contrôle interne qui est déjà entamé. Une séance d'explication et de transfert de connaissances devrait être organisée avant le départ afin que le nouvel employé puisse comprendre les activités en développement, ce qui a été fait et ce qui reste à faire et donc poursuivre les activités déjà en cours.

Ensuite, l'équipe de la cellule gestion de l'organisation du SPF Stratégie et Appui, c'est-à-dire du service d'encadrement et de méthodologie du contrôle interne apporte de l'aide à toute l'administration fédérale mais celle-ci ne compte que cinq employés. L'équipe est assez restreinte et de plus certains d'entre eux suivent encore des formations. Des difficultés surviennent ainsi au niveau de l'agenda. Il est donc indispensable d'élargir cette équipe vu son importance dans le développement du contrôle interne. En effet, les différents interviewés ont souligné l'importance de cette équipe en s'appuyant sur le fait que le service d'encadrement est pour eux la source de tout car il apporte des réponses à toutes questions, organise des groupes de travail, développe également des outils par eux-mêmes et organise des séances de soutien.

De plus, le Service Fédéral d'Audit Interne manque lui aussi de personnel puisqu'il compte seulement la moitié du nombre d'employés souhaités, c'est-à-dire vingt-cinq actuellement. Vu la possible difficulté à engager du personnel, à mon avis, il faudrait donner priorité à l'équipe de la cellule gestion de l'organisation du SPF Stratégie et Appui car c'est là que le plus de développement en matière de contrôle interne a lieu.

2.7. Réglementation instable

Ce n'est pas un secret que le stimulant le plus puissant qui a été observé durant ces deux dernières décennies est le cadre réglementaire. En effet, l'élaboration des normes, qui par conséquent ont permis la création de service commun, a permis de voir un progrès significatif en matière de contrôle interne. La réglementation a été revue à plusieurs reprises. Ainsi, elle peut créer de la confusion (La Cour des comptes, 2013). Une confusion peut s'installer à cause des différentes versions de réglementations qui peuvent comporter des contradictions (Van Gils et al., 2012). Notre hypothèse est donc que l'instabilité du cadre réglementaire rend son application difficile.

Selon les interviewés, actuellement, en 2022, un arrêté royal portant la maîtrise de l'organisation, en d'autres mots le contrôle interne, est en cours d'élaboration. Le cadre réglementaire est ainsi toujours instable. L'évolution et les changements portés par les différents arrêtés peuvent créer une confusion. Effectivement, notre interviewé avouait qu'il ne sait pas comment il affrontera la nouvelle réglementation.

De plus, les personnes au sein des services publics ne sont pas très ouvertes aux changements, elles préfèrent garder leur manière de travailler. Cependant, afin d'améliorer le système de contrôle interne, il est important que les institutions fédérales appliquent les nouvelles réglementations. Il faudrait alors montrer les avantages du changement pour encourager les services publics à mettre en place les nouvelles initiatives. Il faut souligner que les changements ont été effectués dans le but d'une simplification administrative, donc pour faciliter les choses pour les organisations. Par exemple, le rapport qui était long et par conséquent n'était pas remis dans les délais sera beaucoup plus court. Et montrer la plus-value des nouvelles mesures comme les grilles d'évaluation de domaines de gestion développées par les auditeurs internes. Cela peut se produire lors de la mise en vigueur de l'arrêté royal en faisant une séance d'information et de soutien pour expliquer les modifications apportées et éclaircir les choses. Le service d'encadrement du SPF Stratégie et appui qui a élaboré le nouvel arrêté royal peut organiser des workshops en ce but.

2.8. Les auditeurs internes

Les services communs, le CAAF et le FAI, ont été créés en vue d'améliorer le système de contrôle interne. Ils sont des bons stimulants pour la mise en place d'initiatives et des recommandations pour améliorer le système de contrôle interne (La Cour des comptes, 2016). L'hypothèse que la création des services communs permet d'améliorer le contrôle interne au sein de l'administration fédérale a été confirmée par les différents interviews. Le rapport à remettre au CAAF sur l'état des lieux du système de contrôle interne incite également l'organisation à réfléchir sur son système de contrôle interne. Toutefois, des lacunes sont rencontrées.

Il arrive que le coordinateur de contrôle interne et l'auditeur interne vont dans un sens opposé et ne soient pas d'accord sur des recommandations. Il faut pour cela que les deux acteurs en fassent part et trouvent un juste milieu. Il arrive aussi que les services publics fédéraux n'aient pas les moyens de mettre en place les recommandations faites par les auditeurs internes. Les deux acteurs pensent qu'une analyse préalable (de moyens, de besoins, de contraintes) est dès lors nécessaire. Cependant, les auditeurs internes pensent que c'est la tâche des coordinateurs du contrôle interne de la réaliser qui à leur tour pense que c'est le devoir des auditeurs internes. Il faudrait alors organiser une réunion pour discuter de ce sujet et se répartir les tâches.

Par ailleurs, le principe de single audit mentionné dans l'arrêté royal n'est toujours pas respecté. Il arrive que des audits similaires sont effectués par la Cour des comptes et le Service Fédéral d'Audit Interne or cela ne devrait pas arrivé car les auditeurs doivent se présenter leur plan de travail avant de mener les audits afin d'assurer que les auditeurs internes et externes n'auditent pas la même chose. Cependant, l'auditeur interne dit que parfois le plan de travail des auditeurs externes est changé en cours de route. Pour éviter cela, un système de partage de plan de travail doit être mis en place afin de prévenir toutes modifications survenues.

Un autre problème que cela peut causer est que si les audits se concentrent sur un même département, il se peut que le département soit alors débordé de travail car il doit continuer d'assurer ses activités quotidiennes, consacrer du temps aux auditeurs et mettre en place des actions d'améliorations suite aux recommandations. Afin d'éviter cette surcharge de travail, il faut que le principe de single audit soit respecté ou encore que les auditeurs passent d'abord chez les coordinateurs de contrôle interne au lieu d'aller directement chez les responsables de départements pour une question d'organisation et d'équilibre.

En outre, les auditeurs internes sont souvent confondus avec les auditeurs externes, donc la Cour des comptes et avec la cellule gestion de l'organisation du SPF Stratégie et Appui. Il faut tout d'abord éclaircir que le Service Fédéral d'Audit Interne est interne aux services publics fédéraux même si les auditeurs internes ne sont pas physiquement présents dans leur organisation. Ensuite, certains services publics fédéraux demandent de l'aide directement auprès des auditeurs internes pour mettre en place ou renforcer leur contrôle interne. Il faut donc leur rappeler que la première source d'aide est le service d'encadrement de BOSA.

Ainsi, malgré le progrès en matière de contrôle interne qui résulte de la création des services communs, des faiblesses ont également été mises en évidence. Afin d'améliorer le système de contrôle interne, il est nécessaire de résoudre les problèmes rencontrés.

CONCLUSION GÉNÉRALE

Pour conclure le présent travail, il est important de rappeler que l'objectif de ce mémoire était de déterminer les points faibles du système de contrôle interne actuel au sein de l'administration fédérale afin de souligner les points nécessitant une amélioration et proposer des pistes de recommandations. L'objectif a été atteint sur base de théorie et de l'enquête menée au sein des services publics fédéraux qui nous ont permis de répondre à notre question de recherche qui est « Comment améliorer le système de contrôle interne au sein de l'administration fédérale ? ».

Pour arriver à notre objectif, nous avons tout d'abord puisé dans la littérature afin de comprendre en quoi consiste le contrôle interne. Le contrôle interne est en bref un processus qui fournit une assurance raisonnable à une organisation quant à la réalisation de ses objectifs en maîtrisant ses risques et qui est l'affaire de tous. À cet effet, nous avons identifié les acteurs agissant sur le contrôle interne de manière directe ou indirecte. Sont donc concernés tout le personnel, le management, les responsables du système de contrôle interne et les évaluateurs du système, autrement dit les auditeurs internes et externes. Nous avons également fait le tour des deux référentiels principaux couvrant la mise en œuvre du système de contrôle interne, à savoir le COSO et l'INTOSAI dédié au secteur public.

Nous avons ensuite contextualisé le contrôle interne au sein de l'administration fédérale en passant en revue les différents arrêtés royaux élaborés portant cette matière. En effet, deux arrêtés royaux ont d'abord été établis en 2002. Le premier relatif au système de contrôle interne et le second relatif à l'audit interne au sein des services publics fédéraux fournissent les fondements du contrôle interne ainsi que ceux de son évaluateur. Suite au manque d'adhésion aux réglementations, trois nouveaux dispositifs liés au contrôle interne ont été instaurés en 2007. Un de ces arrêtés royaux introduit un nouvel organe, le Comité d'Audit de l'Administration fédérale, afin de combler l'absence des Comités d'audit au sein des services publics fédéraux. Enfin, en 2016, le Service Fédéral d'Audit Interne sera aussi créé. Malgré ce cadre réglementaire, les mesures prises par les services publics fédéraux au niveau du contrôle interne n'étaient pas suffisantes.

Par conséquent, pour continuer, nous avons mis en avant les faiblesses qui étaient exposées par des enquêtes datant d'une dizaine d'années. Suite à quoi, nous avons établi des hypothèses et préparé la confrontation de nos recherches théoriques au cas pratique des services publics fédéraux.

C'est alors enfin que j'ai analysé les documents du contrôle interne qui m'ont été fournis par des membres des services publics fédéraux et les interviews menés auprès des acteurs du contrôle interne afin d'apporter une réponse à ma question de recherche, et donc proposer des recommandations. Tout au long de notre travail et surtout suite aux interviews, nous avons pu soulever une diversité de facteurs empêchant l'amélioration du système de contrôle

interne au sein de l'administration fédérale. En effet, nous avons remarqué que le contrôle interne est parfois réduit à une fonction d'inspection et l'audit interne à une fonction de police. Ainsi, une mécompréhension des notions de contrôle et d'audit interne causant un désintérêt de la part du personnel à l'égard de cette matière est installée. Un éclaircissement des notions et une sensibilisation auprès du personnel sont dès lors nécessaires. Le remplacement du terme « contrôle interne » par « maîtrise de l'organisation » dans le prochain arrêté royal devrait également faciliter cet éclaircissement.

Quant à la motivation en matière de contrôle interne, elle est indispensable pour améliorer le système de contrôle interne. Cependant, la motivation diminue de plus en plus dans les échelons inférieurs de l'organisation. Il faut donc encourager le personnel en montrant la plus-value et l'importance du contrôle interne, en prouvant que le contrôle interne est bel et bien lié à leur travail et permet d'ailleurs de l'améliorer en prévenant les risques auxquels ils pourraient faire face par exemple. À côté de cela, afin de développer l'expertise en matière de contrôle interne, il est recommandé de suivre les formations disponibles en interne. Ces formations considérées assez théoriques actuellement devraient être mises à jour et comprendre un aspect plus pratique en intégrant des exemples afin d'être plus utiles aux coordinateurs de contrôle interne. De plus, une formation ou un échange de bonnes pratiques liées à la gestion des risques devraient également être organisés, car cette dimension n'est pas encore parfaitement intégrée ou développée au sein de certains services publics fédéraux or elle constitue une des cinq composantes du contrôle interne.

Toutefois, de bonnes initiatives sont entreprises via le réseau ICAN pour le développement des outils en synergie entre les différentes institutions fédérales. L'utilisation de ces outils permet aux institutions fédérales d'améliorer leur système de contrôle interne. Cependant, un autre obstacle à l'amélioration du contrôle interne est le manque de personnel. Il est alors important d'engager du personnel pour certains services travaillant constamment sur le système de contrôle interne comme le Service Fédéral d'Audit Interne ou encore le service de support et d'encadrement du SPF BOSA.

L'élaboration de plusieurs arrêtés royaux depuis une vingtaine d'années et de plus celui de 2022 confirme que le cadre réglementaire est instable. Pour éviter toute confusion et assurer que les nouvelles réglementations sont bien appliquées, il faudrait organiser une séance d'informations lors de la mise en vigueur du nouvel arrêté royal en invitant les différents coordinateurs de contrôle interne des institutions fédérales afin d'expliquer les changements et les nouveautés apportés par le nouvel arrêté. Il est également essentiel d'éclaircir les tâches de la cellule gestion de l'organisation, les auditeurs internes et les auditeurs externes auprès des membres des différents services publics fédéraux qui parfois peuvent les confondre. Pour finir, le principe de single audit n'étant pas tout à fait respecté, il est indispensable de prendre les mesures correctrices afin d'éviter de réaliser deux fois des audits similaires et donc d'engendrer une charge supplémentaire pour le personnel. Un système peut être par exemple développé où les auditeurs internes et externes partageront leur plan de travail qui pourra

être consulté à tout moment. Ce qui permettrait aux auditeurs d'éviter de réaliser des audits similaires.

À l'issue de ce travail, nous pouvons conclure que le contrôle interne est en perpétuel développement. Des progrès ont lieu mais il reste un long chemin à parcourir.

Il nous semble judicieux de souligner que les résultats présentés dans ce travail soient considérés à la lumière de certaines limites. En effet, nous avons ciblé un nombre restreint d'interviewés pour une question de temps et d'organisation. Nous nous sommes concentrés sur les services publics fédéraux et non sur l'entièreté de l'administration fédérale incluant par exemple les services publics de programmation ou d'autres organismes d'intérêt public. De plus, il se peut que les résultats obtenus grâce aux interviewés soient biaisés et que par conséquent, si d'autres personnes étaient interviewées, d'autres résultats soient obtenus. Comme un nouvel arrêté royal sera introduit et que des nouveaux projets seront mis en place au cours de cette année, nous pensons que cette étude permet d'ouvrir la voie à de nouvelles recherches qui suivraient l'impact de ces nouvelles initiatives.

BIBLIOGRAPHIE

AMRAE, & IFACI. (2013). *Trois lignes de Maîtrise pour une meilleure performance*. Récupéré le 10 mars 2022 de https://docs.ifaci.com/wp-content/uploads/2018/03/Trois_lignes_de_ma%C3%A9trise_pour_une_meilleure_performance.pdf

Arrêté royal du 26 mai 2002 relatif au système de Contrôle interne au sein des services publics fédéraux. (2002). *Moniteur belge*, 31 mai 2002, p.24134.

Arrêté royal du 02 octobre 2002 relatif à l'audit interne au sein des services publics fédéraux. (2002). *Moniteur belge*, 09 octobre 2002, p.45556.

Arrêté royal du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'Etat fédéral. (2003). *Moniteur belge*, 03 juillet 2003, p.35883.

Arrêté royal du 17 août 2007 portant création du Comité d'audit de l'Administration fédérale (CAAF). (2007). *Moniteur belge*, 18 octobre 2007, p.53990.

Arrêté royal du 17 août 2007 relatif aux activités d'audit interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral. (2007). *Moniteur belge*, 18 octobre 2007, p.53962.

Arrêté royal du 17 août 2007 relatif au système de contrôle interne dans certains services du pouvoir exécutif fédéral. (2007). *Moniteur belge*, 18 octobre 2007, p.53949.

Arrêté royal du 04 mai 2016 portant création du Service fédéral d'audit interne. (2016). *Moniteur belge*, 12 mai 2016, p.31145.

Audit Fédéral. (2022). *Qui sommes-nous ? Que faisons-nous ?*. Récupéré le 5 mars 2022 de <https://audit.fed.be/fr>

Boullanger, H. (2013). L'AUDIT INTERNE DANS LE SECTEUR PUBLIC. *Revue française d'administration publique*, 4 (148), 1029-1041. Doi : 10.3917/rfap.148.1029

Boon, A. & Hauman, K. (2012). *Guide pratique d'élaboration et de maintien d'un système de contrôle interne*. [Brochure]. Bruxelles : SPF Budget et Contrôle de la gestion.

Cambridge University Press. (2022). Control Definition. *Cambridge Dictionary*. Cambridge : Cambridge University Press. Récupéré de <https://dictionary.cambridge.org/fr/dictionnaire/anglais/control>

Cellule gestion de l'organisation (2021, 09 mars). *Paysage fédéral de la maîtrise de l'organisation*. [Présentation Power Point]. Bruxelles : SPF Stratégie et Appui.

COOPERS, LYBRAND,& IFACI. (1994). *La nouvelle pratique du contrôle interne*. Paris : Les Editions d'Organisation.

Comité d'audit de l'Administration fédérale. (2020-2021). *RAPPORT D'ACTIVITÉS*. Bruxelles : Comité d'audit de l'Administration fédérale. Récupéré de https://comitedaudit.belgium.be/sites/default/files/paragraphs/rapport_dactivites_2020-2021_f_def_signed.pdf

Comité d'audit de l'administration fédérale. (2022). *BIENVENUE SUR LE SITE WEB DU COMITÉ D'AUDIT DE L'ADMINISTRATION FÉDÉRALE (CAAF)*. Récupéré le 2 mars 2022 de <https://comitedaudit.belgium.be/fr>

Comité d'audit de l'administration fédérale. (2022). *Législation*. Récupéré le 2 mars 2022 de <https://comitedaudit.belgium.be/fr/legislation>

Conseil de l'Europe. (2022). *A propos*. Récupéré le 8 mars 2022 de <https://www.coe.int/fr/web/internal-oversight/about-us>

COSO. (1994). *INTERNAL CONTROL - INTEGRATED FRAMEWORK*. Récupéré le 11 février 2022 de https://www.academia.edu/12912529/INTERNAL_CONTROL_INTEGRATED_FRAMEWORK_COMMITTEE_of_Sponsoring_Organizations_of_the_Treadway_Commission

COSO. (2013). *INTERNAL CONTROL - INTEGRATED FRAMEWORK (Executive Summary)*. Récupéré le 11 février 2022. <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>

Beasley, M., Landsittel, D., Rittenberg, L., & Steinberg, R. (2015). COSO at 30 years. Récupéré le 11 février 2022 de <http://3197d6d14b5f19f2f440-5e13d29c4c016cf96cbbfd197c579b45.r81.cf1.rackcdn.com/collection/programs/sechistorical-041615-transcript.pdf> (transcription audio retrouvé sur <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>).

De Visscher, C. & Petit, L. (2002). L'audit interne dans l'administration publique : un état des lieux dans les ministères fédéraux. *Pyramides – Revue du Centre d'Etudes et de Recherches en Administration publique*, 1 (5), 73-100. Récupéré de <https://journals.openedition.org/pyramides/473>

De Visscher, C., & Randour, F. (2014). La réforme de l'administration fédérale belge 10 ans après : Quel équilibre entre l'autonomie opérationnelle des tops managers et l'encadrement effectué par les départements ministériels horizontaux. *Revue Internationale des Sciences Administratives*, 80 (1), 35-51.

INTOSAI. (2004). Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public. Récupéré le 17 février 2022 de https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/intosai_gov_9100f.pdf

INTOSAI. (2007). *Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public – Informations complémentaires sur la gestion des risques des entités*. Récupéré le 20 février 2022 de https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/intosai_gov_9130f.pdf

Ki-zerbo, B. (2013). Plaidoyer pour des principes justes et pertinents : Comment donner du sens aux systèmes de contrôle interne ?. *Le nouveau COSO*, 1 (215), 16-22.

La Cour des comptes (2003). *160e Cahier de la Cour des comptes*. Bruxelles : la Cour des comptes. Récupéré de <https://www.courdescomptes.be/FR/Publications/Fiche.html?id=58670de6-03db-4d27-a1d4-db9f7fdfb467>

La Cour des comptes (2004). *161e Cahier de la Cour des comptes*. Bruxelles : la Cour des comptes. Récupéré de <https://www.courdescomptes.be/FR/Publications/Fiche.html?id=3c02782a-0004-4caf-bb04-acc9d0ccdec1>

La Cour des comptes (2008). *165e Cahier de la Cour des comptes*. Bruxelles : la Cour des comptes. Récupéré de <https://www.courdescomptes.be/FR/Publications/Fiche.html?id=3178b397-bb78-40d3-94db-e53a631287f9>

La Cour des comptes (2009). *166e Cahier de la Cour des comptes*. Bruxelles : la Cour des comptes. Récupéré de <https://www.courdescomptes.be/FR/Publications/Fiche.html?id=2f8245e0-fbb5-4138-9e10-3a5a9251dfe2>

La Cour des comptes (2013). *170e Cahier de la Cour des comptes*. Bruxelles : la Cour des comptes. Récupéré de <https://www.courdescomptes.be/FR/Publications/Fiche.html?id=e39642ab-fc29-4e41-8724-6e6c9f4706c2>

La Cour des comptes (2016). *173e Cahier de la Cour des comptes*. Bruxelles : la Cour des comptes. Récupéré de <https://www.courdescomptes.be/FR/Publications/Fiche.html?id=6a6f9b25-76c7-41d5-af24-2fc9f5531aae>

La Cour des comptes (2019). *176e Cahier – partie III : administration générale de l’État fédéral*. Bruxelles : la Cour des comptes. Récupéré de <https://www.courdescomptes.be/FR/Publications/Fiche.html?id=8b4330c5-23c9-47fb-a1cb-e3c61dbfde88>

La Cour des comptes (2020). *177e Cahier – partie III compte général 2019 de l’administration générale de l’État fédéral*. Bruxelles : la Cour des comptes. Récupéré de <https://www.courdescomptes.be/FR/Publications/Fiche.html?id=49348c09-043c-4dd3-a69d-296c2792aa61>

La Cour des comptes. (s.d.). *Présentation*. Récupéré le 10 mars 2022 de <https://www.ccrek.be/FR/Presentation.html#:~:text=Institu%C3%A9%20par%20l%27%20article%20180,d%C3%A9pendent%2C%20ainsi%20que%20des%20provinces>

Inspection des Finances. (s.d.). *Qui sommes-nous ?*. Récupéré le 10 mars 2022 de <https://www.inspfin.be/fr/qui-sommes-nous>

INTOSAI. (2019). *The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements*. Récupéré le 16 février 2022 de <https://www.issai.org/>

Larousse. (s.d.). Définitions : contrôle – Dictionnaire de français Larousse. *Le Larousse*. Paris : Éditions Larousse. Récupéré de <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/contrôle/18932>

Larousse. (s.d.). Définitions : interne – Dictionnaire de français Larousse. *Le Larousse*. Paris : Éditions Larousse. Récupéré de <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/interne/43774>

Manganiello, C., & Trösch, T. (2018). *Le COSO dans le domaine non financier : plus de transparence, plus de confiance*. Récupéré le 10 février 2022 de <https://www.pwc.ch/fr/insights/disclose/30/le-coso-dans-le-domaine-non-financier.html>

Mottoul J. (2010). Le développement du contrôle interne et des activités d'audit interne dans l'administration fédérale. *Federale Overheidsdienst Financiën – België – Documentatieblad*, 70(3), 5-32. Récupéré de https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/BdocB_2010_Q3f_Mottoul.pdf

OUTSEKI, J. (2019). L'influence des composantes du système de contrôle interne selon le cadre de référence COSO sur la performance de l'entreprise: une exploration théorique. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 2 (3), 635-650. Récupéré de <https://www.revue-isg.com/index.php/home/article/view/84/74>

Paquet, G., Schrooten, V., & Simon, S. (2018). *Réaliser et rédiger son mémoire en gestion*. Syllabus. ICHEC, Bruxelles.

PWC, & IFACI. (2014). *Coso - Référentiel intégré de contrôle interne -Principes de mise en œuvre et de pilotage*. Paris : Eyrolles.

Renard, J. (2011). *Théorie et pratique de l'Audit Interne*. Paris : Eyrolles.

Réseau fédéral de contrôle interne (2019, 07 juin). *Template Art 7*. [Template]. Bruxelles : SPF Stratégie et Appui.

Roux, D. (2015). *Les 100 mots de la gestion* (4^e édition). Paris : Presses Universitaires de France.

Roland, P. (2010). Dix ans de réforme de l'administration fédérale sous la loupe de la Cour des comptes. *Pyramides – Revue du Centre d'Etudes et de Recherches en Administration publique*, 2 (20), 235-264. Récupéré de <https://journals.openedition.org/pyramides/778>

SPF BOSA. (2022). *Self-service Contrôle interne*. Récupéré le 4 avril 2022 de <https://ecampus.foifa.be/course/view.php?id=889>

SPF Stratégie & Appui. (2017). *À propos du SPF Stratégie et Appui*. Récupéré le 5 mars 2022 de <https://bosa.belgium.be/fr/propos-du-spf-strategie-et-appui>

SPF Stratégie et Appui. (2017). *Inspection des Finances*. Récupéré le 10 mars 2022 de https://fedweb.belgium.be/fr/a_propos_de_l_organisation/budget_et_marches_publics/organismes_de_controle/inspection_des_finances

Stringer, C., & Carey, P. (2002). Internal control redesign: an exploratory study of Australian organisations. *Accounting, accountability and performance*, 8 (2), 61- 86.

Reding, K., Sobel, P., & Anderson, U. (2015). *Manuel d'audit interne - Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques* (3^e édition). Paris : Eyrolles.

Van Gils, D., Christiaens, J. & Hex, R. (2010). *Enquête 2010 sur l'audit interne dans les entités publiques belges*. Récupéré le 15 mars 2022 de <https://biblio.ugent.be/publication/2037023/file/2037042>

Van Gils, D., de Visscher, C., & Sarens, G. (2012). Le développement de l'audit interne dans le secteur public belge. *Télescope*, 18(3), 73–107. doi : 10.7202/1013776ar

GLOSSAIRE

BOSAIC : BOSA Internal Control → *Réseau du contrôle interne au sein du SPF Stratégie et Appui*

CAAF : Comité d'audit de l'administration fédérale

COSO: Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission → *Référentiel du contrôle interne*

FAI : Service Fédéral d'Audit Interne

INTOSAI : International Organization of Supreme Audit Institutions → *Référentiel du contrôle interne*

Réseau ICAN : Réseau « Internal Control and Audit Network »

SPF : Service public fédéral

SPF BOSA : FOD Beleid & Ondersteining = SPF Stratégie et Appui

SPP : Services public de programmation