

Polysémie du contrôle interne dans l'administration publique

Polysemy of internal control in public administration

FAYE Djiby

Enseignant chercheur

Faculté de Médecine, de Pharmacie et d'Odontologie

Université Cheikh Anta DIOP, Dakar

Inspecteur technique de la santé

Ministère de la Santé et de l'Action sociale

Sénégal

Djiby.faye@ucad.edu.sn

BA Makhtar

Juriste

Inspecteur des Affaires administratives et financières

Ministère de la Santé et de l'Action sociale

Inspection interne

Sénégal

mmakhtar@live.fr

Date de soumission : 13/02/2023

Date d'acceptation : 30/03/2023

Pour citer cet article :

FAYED D. &BA M.(2023) « Polysémie du contrôle interne dans l'administration publique », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 7 : numéro 1 » pp : 177-194.

Résumé

Dans nos administrations publiques sénégalaises, le contrôle interne est appréhendé dans des sens différents. Cette polysémie serait née en partie de la traduction littérale de l'anglais « Internal control » en français. L'objectif de ce travail était d'expliquer la polysémie du contrôle interne et d'en déduire le sens à retenir dans le contexte de modernisation de l'administration. Il s'agit d'une opinion. Nous avons fait une revue documentaire et une analyse empirique du contrôle interne dans nos organisations.

Dans la pratique administrative, le contrôle interne est perçu comme une activité de vérification. Toutefois, au sens édicté par les réformes des finances publiques, il est défini dans le référentiel COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), repris par les lignes directrices de l'INTOSAI (International Organisation of the Supreme Audit institutions), comme « un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité ». Par conséquent, nous recommandons à nos administrations de retenir cette définition.

Mots-clés : polysémie ; administration publique ; contrôle interne ; vérification ; maîtrise.

Abstract

In our senegalese public administrations, internal control is understood in different ways. This polysemy was born in part from the literal translation from English "Internal control" to French. The objective of this work was to explain the polysemy of internal control and to deduce the meaning to be retained in the context of modernization of the administration. This is an opinion. We did a documentary review and an empirical analysis of internal control in our organizations.

In administrative practice, internal control is seen as a verification activity. However, within the meaning enacted by the public finance reforms, it is defined in the COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) framework, taken up by the guidelines of the INTOSAI (International Organisation of the Supreme Audit institutions), as « a process implemented by the board, management and employees of an entity, intended to provide reasonable assurance as to the achievement of objectives related to operations, reporting and compliance ». Consequently, we recommend that our administrations retain this definition.

Keywords: polysemy ; public administrations ; internal control ; verification ; control.

Introduction

Le Sénégal est un pays de l'Afrique de l'Ouest. Avec une superficie de 196722 km², il est frontalier au Nord avec la Mauritanie. Aussi, il partage la frontière avec le Mali et les deux Guinées (Guinée et Guinée Bissau) respectivement à l'Est et au Sud. Le Sénégal s'ouvre sur l'Océan Atlantique sur 700 km. La population sénégalaise était de 17 738 795 millions d'habitants en 2012 (Agence nationale de Statistique et de la Démographie).

Selon l'OMS, le système de santé est l'ensemble des organisations, des institutions, des ressources et des personnes dont l'objectif principal est d'améliorer la santé. Au Sénégal, dans le cadre de la gouvernance de ce système, le ministre chargé de la santé établit les axes stratégiques prioritaires et les structurent en actions opérationnelles. Il s'appuie sur le cadre organisationnel de son département, composé notamment du cabinet, du secrétariat général et des directions générales pour mettre en œuvre ses actions.

L'UEMOA (Union économique et monétaire ouest-africaine) a intégré dans les réformes de la gestion des finances publiques, l'implémentation du contrôle interne au sein des organisations des pays membres. Sous cet angle, le contrôle interne serait un mécanisme d'assurance de la maîtrise du fonctionnement de l'organisation à tous les niveaux (Collins & Benjelloun, 1995). Selon le COSO (le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) 1992, qui est le cadre de référence en la matière, le contrôle interne peut être défini comme un "Processus mis en œuvre par le Conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs". (Nimi, 2021).

Au sens donc, des réformes du management dans les pays de l'UEMOA, le contrôle interne est perçu comme « un ensemble de mécanismes ayant pour but, d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre d'assurer l'application des instructions de la hiérarchie et de favoriser l'amélioration des performances (Renard, 2012).

Or le contrôle interne tel que pratiqué dans l'administration publique depuis longtemps, est perçu comme l'ensemble des organes de contrôle de chaque département ministériel. Ces organes ont pour missions de s'assurer que les opérations (activités) du département sont en conformité avec les textes législatifs et réglementaires les régissant sans viser des résultats. C'est le cas du contrôleur budgétaire ministériel, qui contrôle en interne la régularité des dépenses inscrites dans le budget. L'administration parle de contrôle interne ou encore de contrôle en interne.

Cette signification du contrôle interne ne semble pas être la même que celle du contrôle interne édicté par le COSO dans l'acception du management moderne. Dans ce dernier, le contrôle interne est la traduction littérale de l'expression anglo-saxonne : « Internal Control » dans lequel le langage « to control » a le sens de maîtriser. Alors que le mot « contrôle » est davantage compris comme le fait d'exercer une action de surveillance, d'examen, de vérification, d'observation sur quelque chose pour l'évaluer. Ainsi, on assiste dans nos pratiques administratives publiques, à une vision polysémique dans laquelle le contrôle interne est compris dans plusieurs sens.

Les réformes en matière de finances publiques à l'intérieur de l'UEMOA ont introduit dans leurs directives le concept de « contrôle interne » dont le but est d'aider les politiques publiques des pays membres notamment les ministères et les établissements publics, à atteindre leurs objectifs de manière efficace et efficiente.

La signification donnée au contrôle interne par l'union, s'oriente vers le sens du COSO qui s'articule autour de critères et d'exigences relatifs à l'environnement d'organisation des ministères, la maîtrise des risques, la communication, le pilotage et la coordination. Le contrôle interne est suivi par le ministre sur toute la chaîne hiérarchique de son département.

Comment appliquer dans un même système des sens différents du contrôle interne ? Il s'agit là d'un défi des acteurs, d'aller au-delà de la gouvernance traditionnelle du système de santé encrée sur l'obligation de moyens, sur la hiérarchie, la vérification de conformité et la reddition des comptes. Les parties prenantes doivent d'avantage s'orienter vers l'obligation de résultat et vers la performance dans les opérations.

Pour répondre à cette question, nous avons fait une analyse descriptive de la pratique polysémique du contrôle interne. Pour cela, nous avons passé en revue les outils fournis par les réformes de l'UEMOA en matière de contrôle interne, le cadre légal et réglementaire sur la modernisation des finances publiques au Sénégal et une revue documentaire. Aussi, nous avons fait une analyse empirique du contrôle interne tel que nous l'avons vécu. Il s'agit là d'un point de vue.

Notre travail est articulé autour de deux parties. Dans la première partie, nous avons fait une revue bibliographique sur le contrôle interne et dans la deuxième partie, nous avons fait une analyse de la pratique polysémique du contrôle interne dans l'administration publique.

1. Contrôle interne : Définitions et composantes

Le contrôle interne dans le management moderne est une traduction littérale de l'expression anglo-saxonne : « Internal Control ». L'anglais « Control » est compris dans le sens de « maîtrise » en français. Toutefois, l'usage de la notion de « contrôle interne » dans nos administrations va dans le sens de vérification de conformité, de légalité etc.

1.1. Définitions

Avec les scandales comptables globalement connus (ENRON-2001, Vivendi-2002, Worldcom-2002), une attention toute particulière a été accordée au contrôle interne. La loi Sarbanne-Oxley aux Etats Unis et la loi de la Sécurité financière en France constituent, à ce titre, des réponses pour faire face à cette exposition des entreprises aux risques (Houndjo & al, 2020).

Les scandales financiers et comptables ont fait prendre conscience de la fragilité des systèmes lorsque certaines mesures de protection ne sont pas prises. Les impacts financiers de ces scandales qui s'accompagnent d'une dégradation de l'image et de la crédibilité des sociétés concernées ont fini par créer un regain d'intérêt pour le contrôle interne. Le COSO a fourni un référentiel en matière de contrôle interne du même nom en 1992, une version révisée en 2013. Des définitions sont données au contrôle interne, mais toutes convergent vers le même but, l'atteinte des objectifs que sont : la réalisation des opérations de l'organisation, le respect des lois et règlements en vigueur, la fiabilité de l'information et la protection des actifs. Aussi, à noter que le contrôle interne diminue les risques empêchant l'atteinte des objectifs, mais n'élimine pas totalement tous les risques.

Selon le COSO version 1992 : le contrôle interne est un "mécanisme mis en œuvre par la direction et le personnel d'un organisme et dont le but est de donner assurance raisonnable sur la maîtrise des opérations. Le contrôle interne est une procédure de vérification assurant la maîtrise du fonctionnement de l'organisation à tous les niveaux (Collins & Benjelloun, 1995).

"Le contrôle interne est implémenté par la direction d'une organisation pour assurer la maîtrise de ses activités, la sauvegarde de ses actifs et la fiabilité de ses informations. Le dispositif mis en place conçoit un organigramme et un ensemble de méthodes et de procédures permettant la maîtrise du fonctionnement de l'organisation (Collins & Valin, 1992). Le contrôle interne vise à donner une garantie raisonnable sur l'atteinte des objectifs de l'organisation (Mandzila & Zéghal, 2009). Il est constitué de politiques, de procédures, de pratiques et de structures organisationnelles mises en œuvre pour fournir une assurance raisonnable que les objectifs commerciaux d'une organisation seront atteints et que les

événements à risque non désirés seront prévenus ou détectés et corrigés, sur la base soit de préoccupations de conformité, soit de préoccupations initiées par la direction (Nimi, 2021). Le référentiel COSO (2013) définit le contrôle interne comme un « processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité » (Ouashil& Ouhadi 2019).

L'INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit institutions) ou Organisation internationale des Institutions supérieures de Contrôle des Finances publiques définit le contrôle interne comme étant un processus intégré et dressé par les responsables et le personnel d'une organisation et destiné à traiter les risques et à pourvoir une garantie acceptable sur l'atteinte, 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 (OCDE, 2016).

Le but du contrôle interne est de permettre à une organisation d'atteindre ses objectifs et par conséquent d'être performante. Cependant, certaines conditions sont déterminantes pour l'application de ces dispositifs dans une entreprise: une appropriation et une volonté des décideurs à conduire le dispositif à travers toutes les composantes de l'organisation.

La directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant lois de finances au sein de l'UEMOA à son article 13 alinéa 2 dispose que : 'le responsable de programme s'assure du respect des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion' (UEMOA, 2009).

Les exigences nées de la directive sur les lois de finances dans les pays de l'union disposent un management basé sur les résultats, une évaluation des risques dans tous les domaines des politiques publiques et un déploiement dans l'administration d'un dispositif de contrôle interne et d'audit interne inspiré du référentiel COSO. Sous ce rapport, les notions de contrôle interne et d'environnement de contrôle sont perçues dans le sens donné par le COSO.

Dans le cadre de l'implémentation du Budget-Programme au Sénégal, le ministre et le responsable de programme s'engagent sur des résultats et des indicateurs réunis dans les Projets annuels de Performance (PAP). Pour ce faire, le ministre affecte des ressources humaines et matérielles par programme.

Cela induit une généralisation des contrôles sur toute la structure organisationnelle. La directive visée plus haut dispose : ‘‘Les activités et les finances des administrations publiques sont soumises à un contrôle interne’’.

1.2. Composantes du contrôle interne

On distingue cinq composantes cumulatives du contrôle interne qui dépendent les unes des autres.

1.2.1. Environnement de contrôle

La base du contrôle interne est l'environnement de contrôle. Ce dernier détermine sa qualité (Renard, 2012). Il incarne des critères inclusifs dont l'intégrité et les valeurs éthiques, la philosophie et le style de gouvernance des décideurs, la pratique de délégation des responsabilités, l'organisation du système, l'attachement aux compétences.

Les valeurs éthiques constituent un ensemble de comportements interrogeant les acteurs sur leur moralité et sur leur aptitude à promouvoir le bien et à prohiber le mal. A tous les niveaux hiérarchiques de l'organisation, les acteurs doivent être animés par ces valeurs. L'incarnation des valeurs éthiques réduit les incertitudes et les doutes sur les risques de détournement d'actifs et limite ainsi le nombre de contrôles de conformité.

Le style de management des décideurs doit être tel que l'organisation interne permette une répartition des fonctions de la structure et une détermination claire des rôles et responsabilités des acteurs. Les postes de l'organigramme formalisé doivent être pourvus selon les compétences requises.

Le top management doit assurer une coordination de l'ensemble des structures de l'organisation en s'adossant sur des règles et des procédures. Les règles sont essentiellement des textes de lois ou de règlement portant organisation et fonctionnement de l'organisation. Les procédures sont les étapes et méthode d'accomplissement des activités de l'organisation en vue de la réalisation de ses objectifs. Le dispositif de contrôle interne est d'autant plus efficace qu'il est fondé sur des règles de conduite et d'intégrité portées par le top management, notamment sur un règlement intérieur, un code de déontologie et des chartes d'éthique. Le ministre, premier responsable et les chefs de service doivent donner l'exemple dans leurs comportements de tous les jours afin d'inviter leurs collaborateurs à une appartenance aux valeurs. Les comportements exemplaires guident l'activité de l'entité. C'est quand le ton est donné au sommet de la pyramide, qu'un dispositif de contrôle interne arrive à maturité. Les valeurs éthiques ne sont pas transgressées, ni en paroles, ni dans les actes. Le ministre doit démontrer son engagement en faveur de l'intégrité et de valeurs éthiques. La gestion au

sommet est inspirée d'un mode de conduite reflétant l'éthique des dirigeants et leur degré d'intégrité. Le personnel s'engage dans la lutte contre la corruption et se garde d'accepter des cadeaux venant de fournisseurs de biens et services et de clients du département.

Pour cela, la philosophie et style de direction inspirent la transparence, la reddition des comptes et s'appuient sur des tableaux de bord et des procédures pour une meilleure traçabilité des lignes d'actions. Les attitudes du management militent pour l'information et la communication en faveur du personnel. Aussi, le ministre délègue des pouvoirs et des responsabilités aux chefs de service, crée des liens hiérarchiques et fonctionnels permettant la remontée des informations jusqu'à son niveau. En outre, chaque département ministériel établit les normes décrivant les processus, les pratiques professionnelles appropriées, les connaissances et les compétences des responsables et d'autres acteurs opérationnels. Il est de la responsabilité du ministre de mobiliser, et de mettre à la disposition des acteurs, les moyens d'accomplissement de leurs missions. Les moyens adéquats à la réalisation des besoins des populations sont fournis par le ministre dans son département.

Les responsabilités et les pouvoirs clairement définis sont accordés aux personnes appropriées, en particulier celles ayant les compétences pour atteindre les objectifs du département.

En sus des procédures, des référentiels sont mis à la disposition des collaborateurs pour réaliser leurs activités conformément à ces outils normatifs et à la législation en vigueur.

Selon NIMI I. (2021), l'environnement de contrôle définit l'éthique d'un organisme et son mode de fonctionnement.

1.2.2. Evaluation des risques

Les risques sont des événements probables susceptibles d'entraver l'atteinte des objectifs d'une organisation. Le manager doit les identifier et les évaluer pour déterminer leur gravité et leur niveau d'impact sur l'organisation. La typologie des risques est complexe. On distingue entre autres, des risques opérationnels, financiers, de ressources humaines, de fraude, d'image etc. Les organisations sont confrontées à toute sorte de risques aussi bien internes qu'externes. Le top management doit prendre conscience de leur dangerosité et mettre en place des activités de maîtrise de ces risques. Il doit disposer de la carte des risques de l'organisation. On parle de cartographie des risques. L'élaboration d'une carte des risques permet de diagnostiquer les vulnérabilités d'une organisation, de représenter chaque type de risque et de prendre des actions de mitigation (efficience des ressources, appétence au risque) (Alaoui &

Attaoui ,2021). Le contrôle interne est un moyen efficace d'évitement des risques de fraude et de détournement (Ebondo, 2006).

1.2.3. Activités de contrôle

Les activités de maîtrise des opérations sont notamment, des règles et procédures édictées dans l'objectif d'atténuer les risques. Les règles indiquent aux acteurs ce qui doit être fait pour contrôler les événements susceptibles de compromettre la conclusion des objectifs de l'organisation et les procédures décrivent dans les détails la manière explicative d'appliquer les règles. Les actions de contrôle contribuent au traitement des risques. Elles sont notamment des normes, des protocoles, des procédures, des approbations, des autorisations, des vérifications, des rapprochements etc.

1.2.4. Information et Communication

Le système d'information et de communication de l'organisation doit intégrer la gouvernance des risques dans la circulation de l'information dans l'entreprise. Les dirigeants doivent communiquer au niveau de toutes les lignes hiérarchiques sur les risques identifiés et les activités de contrôle y afférentes. L'objectif de la démarche d'information et de communication est de permettre aux décideurs d'éviter toute asymétrie d'information relative aux risques de l'organisation. Sur la gouvernance des risques, le personnel doit être autant impliqué que les dirigeants. Tous les acteurs doivent adhérer au processus de mitigation des risques. Si les acteurs ne sont pas impliqués dans le management des risques, le contrôle interne ne sera pas une réussite. C'est à la direction de définir et de conduire le mécanisme de contrôle interne et de vérifier son appropriation par tout le personnel.

1.2.5. Pilotage

Le pilotage est perçu comme étant le suivi et le contrôle par le top management du dispositif de contrôle interne. Les décideurs chercheront à identifier des écarts ou dysfonctionnements du dispositif et mettront en place des systèmes d'alerte précoce et réactive sur les risques. Les activités de pilotage vérifient et audient la conformité du fonctionnement du dispositif de contrôle interne aux lois et règlements en vigueur. Les recommandations issues des audits et des vérifications sont mises en œuvre par l'organisation sans délai.

2. Polysémie du contrôle interne

La notion de « contrôle interne » est amplement éditée et appréciée dans nos administrations publiques. Toutefois, sa signification est comprise dans différents sens. Son application est encore nouvelle dans les organisations publiques (OCDE, 2016).

2.1. Administration publique

Depuis son 'indépendance en 1960, le Sénégal a réorganisé son administration publique pour répondre aux besoins des populations. Le Sénégal élit son Président de la République. Ce dernier nomme des ministres dans les différents domaines des politiques publiques. Les ministres forment un gouvernement. La prise de conscience des autorités ministérielles de l'intérêt que porte un dispositif de contrôle interne, en particulier sur la coordination est essentielle. Elles doivent être animées de la volonté de trouver les voies et moyens de sensibiliser les acteurs sur son importance.

Le contrôle interne doit être organisé en fonction de la politique et des objectifs stratégiques (Ebondo& Mandzila 2004).

Nous entendons par administration, l'organisation et le fonctionnement des services de mise en œuvre des politiques publiques au sein d'un gouvernement dans lequel les fonctions sont réparties entre les ministres. Ainsi, chaque département ministériel regroupe les services de mise en œuvre d'une ou plusieurs politiques publiques de la nation dans un secteur bien déterminé (santé, intérieur, éducation etc.). L'administration apparaît ainsi comme la structure de l'Etat regroupant un ensemble de services et qui met en œuvre sa politique. Cette structure de gestion du service public est bâtie sur un fondement administratif qui repose sur le principe du pouvoir hiérarchique. Chaque ministère a un organigramme hiérarchisé et adapté à ses attributions. Cet organigramme contient l'ensemble des organes ou services qui composent le ministère. Des instruments juridiques (lois, décrets, arrêtés etc.) les organisent afin d'identifier dans les détails la description, les objectifs et les attributions de chaque service. Une assemblée nationale vote les lois et assure le contrôle de l'action du gouvernement. Les actions qui concourent à l'atteinte des objectifs doivent être nécessairement conformes à la règle de droit. Le contrôle interne dans le sens de l'administration doit s'assurer de cette conformité.

Selon Mamadou DIOP(Diop, 2011) le terme "administration" peut être entendu comme l'ensemble des personnes chargées d'accomplir des tâches administratives. Elle est l'exercice du pouvoir exécutif dont les administrateurs sont soumis au pouvoir hiérarchique. Le concept d'administration d'Etat implique l'existence d'un pouvoir central installé dans la capitale avec la mission d'intervenir dans la totalité des tâches qu'assument les différentes branches spécialisées de l'appareil d'Etat sur l'ensemble du Territoire national (Eisenman, 2013).

De ce qui précède, l'administration sénégalaise est constituée d'un niveau central (la Présidence de la République et services rattachés, les ministères sectoriels et les services et

établissements publics), d'un niveau déconcentré composé des circonscriptions territoriales sous l'autorité des représentants de l'Etat (Gouverneurs, Préfets et Sous-Préfets) et d'un niveau décentralisé représenté par les collectivités territoriales.

Le Président de la République a des compétences administratives. Il signe des ordonnances et des décrets qui sont communiqués en Conseil des ministres. Il nomme aux emplois civils et militaires. Aussi, les membres du gouvernement exercent leurs attributions administratives.

Chaque département ministériel a, à sa tête, un ministre dont les attributions sont particulières à son ministère. Les services des départements ministériels sont régis par trois textes (Diop, 2011). Il y'a le décret portant répartition des services de l'Etat, le décret portant organisation du ministère qui fixe les missions des différents organes et les arrêtés qui précisent dans les détails, les structures des différentes directions et services du département. L'organisation du ministère est de type pyramidal. Le sommet est uni à la base par un lien hiérarchique auquel tout agent public est soumis. Ainsi, cette pyramide a, à sa base le bureau, au niveau intermédiaire une division et au sommet une direction et, éventuellement une direction générale, sous la hiérarchie du ministre.

2.2. Vision polysémique du contrôle interne dans l'administration publique

Au sens administratif, le contrôle interne ou contrôle en interne apparait comme un moyen d'assurer le fonctionnement rationnel de l'administration et d'obtenir que son activité se conforme à ce qui est prévu pour elle. Etymologiquement, le mot « contrôle » est constitué par la contraction de deux racines « contre » et « rôle ». Cette dernière racine, signifie, dans son sens original ; « rouleau ». Elle a été, par la suite, introduite dans l'ancien droit français avec le sens de « feuille » sur laquelle se lisaient ou des comptes ou des instructions. Pour assurer une vérification du « rôle », il s'avérait nécessaire d'établir un second exemplaire appelé « contre rôle » (Diop, 2011). Ce concept comparatif du contrôle établit un certain rapport entre l'action contrôlée et la règle de référence ou norme de contrôle.

Le contrôle en ce sens peut être défini comme une activité de vérification de la conformité des actes ou des opérations aux exigences légales ou réglementaires, aux normes et procédures portant sur l'organisation et le fonctionnement d'une entité. Son objectif est de déceler les écarts par rapport aux lois, normes et procédures afin d'identifier les responsables en cause et de prendre des mesures correctives (Faye & Ba, 2022). Les ressources publiques appartiennent à la société. Celle-ci a le droit de demander des comptes à toutes les personnes investies d'une mission publique. La fonction contrôle consiste à constater les manquements à la réglementation que cela soit un contrôle a priori ou a posteriori.

Le contrôle au sein de l'administration peut viser la protection des deniers publics, la remédiation des vols et détournements. L'existence d'un lien hiérarchique est une forme de contrôle sur toute la pyramide. Le niveau supérieur contrôle le niveau immédiatement inférieur. Les informations remontent du niveau inférieur au niveau immédiatement supérieur. Ici, le contrôle est assuré par le principe des relations hiérarchiques.

Au Sénégal, le Président de la République dispose d'un service de contrôle appelé Inspection générale d'Etat (IGE), qui le renseigne sur le fonctionnement des différents services de l'Etat. Aussi, il dispose d'un service de contrôle financier qui assure le contrôle permanent de l'exécution des opérations financières de l'Etat.

Au niveau des départements ministériels, le ministre exerce un contrôle hiérarchique sur tous les services placés sous son autorité. Il dispose d'un service de contrôle des opérations financières, d'un service d'inspection interne et d'une cellule de contrôle des marchés.

Au niveau déconcentré, le contrôle exercé par les autorités déconcentrées sur l'Administration d'Etat est le prolongement de celui assuré par le Président de la République et les ministres. Le Gouverneur de la région est l'élément central qui impulse ce contrôle du niveau déconcentré. Dans les établissements publics, les Conseils d'Administration (CA) ont des attributions de contrôle. On y trouve également des Commissaires aux comptes qui doivent certifier la régularité et la sincérité des états financiers.

Selon Mamadou DIOP, les contrôles ici énoncés depuis la Présidence de la République jusqu'au niveau déconcentré constitue le contrôle interne. Dans ce sens, à côté du contrôle interne, existe un contrôle externe. Parmi les organes de contrôle externe, la Cour des Comptes déploie un contrôle juridictionnel des comptes publics. Elle assure la régularité des dépenses publiques. Le contrôle parlementaire exercé par l'assemblée nationale, à travers le vote des lois et le contrôle de l'action gouvernementale est déterminante en matière de contrôle externe. Ce sens donné au contrôle interne épouse les contours de la définition du dictionnaire Larousse qui donne la définition suivante du verbe "contrôler" dans le sens du contrôle interne « vérifier l'état ou la situation de quelque chose vis-à-vis d'une norme ».

Le Sénégal s'est lancé, depuis des années, dans la modernisation de l'action publique, à travers des réformes aux niveaux communautaire et national. Ces réformes ont pour objectifs, entre autres, l'amélioration de la gestion publique et le renforcement de la lutte contre la fraude.

A ce titre, la loi organique n° 2011-15 du 8 juillet 2011 relative aux lois de finances (LOLF) a transposé dans le droit sénégalais la directive n°06/CM/2009 du 26 juin 2009 relative aux lois

de finances, laquelle constitue l'une des huit directives formant le cadre harmonisé des finances publiques de l'UEMOA. La directive mentionne qu'à l'intérieur des ministères, les crédits sont dissociés en programmes. Le responsable de programme garantit le respect des dispositifs de contrôle interne et de contrôle de gestion.

La loi d'orientation n°2022-08 du 19 avril 2022 relative au secteur para public, au suivi du portefeuille de l'Etat et au contrôle des personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique mentionne à son article 57 que les entités du secteur parapublic instituent en leur sein un procédé de contrôle interne.

Par ailleurs, le décret n°2020-1020 relatif à la gestion budgétaire de l'Etat dispose en son article 14 que le coordonnateur des programmes est chargé de poser les dispositifs de contrôle interne. Le même décret, en son article 19 dit que le responsable de programme identifie les risques liés à l'exécution du programme en s'adossant sur le dispositif de contrôle interne ministériel.

Se faisant, la maîtrise interne est visée dans le cadre de la rénovation de l'action publique et non le contrôle interne ou externe dans le sens donné par Mamadou DIOP. En outre, la définition référencée du contrôle interne donne à ce dernier le sens de maîtrise interne. Sous ce rapport, le contrôle interne tel conceptualisé par Mamadou DIOP fait partie du procédé de contrôle interne dans le sens de maîtrise.

Au sens de « Internal control », le contrôle interne signifie donc « maîtrise interne » des opérations, concernant leur efficacité, leur efficience, leur performance, la protection des ressources, la fiabilité des informations financières et la conformité aux normes en vigueur. La bonne traduction de « Internal control » serait « maîtrise interne » et non « contrôle interne », qui semble être une traduction littérale de l'anglais au français.

La performance d'une organisation est sa capacité à fonctionner de manière efficace et à atteindre ses objectifs (Mawanza, 2014). Les objectifs du contrôle interne sont notamment, l'accomplissement et l'efficacité des opérations et la concordance aux normes (El Makhroubi & Guehair, 2022).

Le contrôle interne dans une organisation est un dispositif d'anticipation sur les dysfonctionnements probables au sein de l'organisation, mais aussi un moyen de limiter leur impact en cas d'occurrence. Le contrôle interne est composé essentiellement de procédures internes claires. Ces procédures permettent de recueillir, de stocker et de traiter l'information intra- organisationnelle. Ce faisant, pour prendre des décisions, les dirigeants doivent s'appuyer sur des procédures qui permettent de fournir des informations fiables, rapides et

pertinentes (Menard, 1997). Aussi, ces procédures limitent le risque de fraude sur le patrimoine et les autres actifs. Il peut s'agir par exemple de procédures de séparation des tâches ou des fonctions afin d'éviter que les tâches de décision, approbation, garde et paiement se soient concentrées sur une même personne.

Aux Etats-Unis, les autorités de régulation suite aux affaires d'Enron et Worldcom notamment, ont adopté la loi Sarbanes-Oxley (SOX) visant à protéger les investisseurs des manipulations comptables. Cette loi exige, en effet, du directeur général et du directeur financier qu'ils engagent formellement leur responsabilité et encourent des sanctions pénales très lourdes s'ils publient sciemment des informations fausses ou incomplètes (Ebondo & Mandzila, 2004). Le contrôle interne comprend un diagramme qui trace les relations hiérarchiques et fonctionnelles entre les agents d'un établissement (Collins & ValinG, 1992).

Des pays de l'union européenne ont mis en œuvre des dispositifs de contrôle interne tels que référencés par le COSO ou l'INTOSAI (International Organisation of the Supreme Audit institutions) ou Organisation internationale des Institutions supérieures de Contrôle des Finances publiques (OCDE, 2016).

Dans nos organisations publiques, la compréhension du contrôle interne est mitigée. Le contrôle interne y est appréhendé dans des sens différents. Cela pourrait être expliqué par le fait que la pratique du contrôle interne au sens de maîtrise est récente.

Etant donnée l'utilisation de la notion de contrôle interne sous l'angle de la vérification, il se pose aujourd'hui des interprétations sémantiques du concept de contrôle interne.

Des efforts sont encore à faire en termes de communication pour éclairer les acteurs sur le sens à donner au contrôle interne. Il est nécessaire d'expliquer les fondements du contrôle interne et de la gestion des risques aux services publics. Certaines méthodes, notamment la prise de notes circulaires explicatives, de note d'information, l'organisation de réunions sur le contrôle interne et l'application au sein du cabinet du ministre d'une mission de pilotage du contrôle interne pourraient faciliter son meilleur déploiement dans tous les services.

Des incompréhensions entourent ainsi la notion de contrôle interne dans nos administrations. Elles trouvent, très probablement, leur explication dans la polysémie du concept de « contrôle interne » perçu comme renvoyant à un examen, une activité de vérification exécutée par un professionnel ou un groupe de professionnels. Dans cette logique, l'activité de vérification est menée par un service interne à l'organisation. Cette conception ne prend cependant pas en compte l'essentiel du contrôle interne tel qu'édicte dans les référentiels en la matière. La faiblesse du contrôle interne expose une organisation à différents types de risques.

Des dispositifs d'organisation et de fonctionnement de nos administrations sont convergents avec ceux du contrôle interne tel que défini par le COSO, mais toutes les exigences ne sont pas présentes dans nos services. Des éléments de contrôle interne existent mais d'autres comme la gestion des risques, l'utilisation de référentiels de contrôle interne et le pilotage de ce dernier ne sont pas en place. Au Sénégal, l'inspection interne, avec l'appui de l'Inspection générale d'Etat (IGE), fait un accompagnement méthodologique au sein des entités du Ministère chargé de la santé pour l'élaboration de la cartographie des risques, mais cela ne suffit pas. La mise en place d'un comité de pilotage du contrôle interne est nécessaire pour engager tous les acteurs et instruire une démarche inclusive de gestion des risques.

Le décret portant organisation du ministère chargé de la santé est déjà un élément essentiel du dispositif de contrôle interne. Des dispositions légales et réglementaires organisent le système de santé et prennent en compte des éléments de maîtrise du système comme le souhaite le COSO. Seulement, on peut se poser des questions sur le niveau de maîtrise des risques lors d'une évaluation à partir du référentiel COSO, mais aussi sur la souplesse du référentiel face aux textes en vigueur. Aussi, des contrôles a priori existent et sont considérés comme des mécanismes de vigilance sur des dysfonctionnements probables, sur le niveau de vulnérabilité de l'organisation et sur sa capacité à atteindre ses objectifs.

Au 21^e siècle, le « management public » reste incontournable pour une administration publique qui se veut moderne. La notion de « management public » évoque, selon Annie BARTOLI, des considérations diverses allant de la privatisation des administrations à l'organisation des politiques publiques (Bartoli, 2005).

Conclusion

Dans le cadre de l'amélioration de l'action publique, le Sénégal a transposé dans son droit interne, à travers une loi organique relative aux lois de finances (LOLF), une directive de l'UEMOA relative aux lois de finances. A cet effet, le responsable de chaque programme doit s'assurer du respect des dispositifs de contrôle interne.

Aussi, la loi d'orientation relative au secteur para public et au suivi du portefeuille de l'Etat fait obligation aux entités du secteur parapublic d'instituer en leur sein un dispositif de contrôle interne. Le décret relatif à la gestion budgétaire de l'Etat dispose que le coordonnateur des programmes est chargé de mettre en place les dispositifs de contrôle interne. Le même décret, oblige le responsable de programme à identifier les risques liés à l'exécution du programme en s'appuyant sur le dispositif de contrôle interne ministériel.

Toutefois, dans nos organisations publiques, la compréhension du contrôle interne est encore mitigée. Le contrôle interne y est appréhendé dans des sens différents.

Etant donnée l'utilisation depuis longtemps de la notion de contrôle interne sous l'angle de la vérification, il se pose aujourd'hui des interprétations sémantiques du concept de contrôle interne. Ce dernier apparaît dans ses définitions référencées dans le sens de « Internal control » ou maîtrise interne. Cette polysémie serait née en partie de la traduction littérale de l'anglais « Internal control » au français « contrôle interne » en lieu de « maîtrise interne ».

L'objectif de ce travail était d'expliquer la polysémie du contrôle interne dans nos administrations et d'en déduire le sens à retenir dans le contexte de modernisation de l'administration.

Pour cela, nous avons passé en revue les outils fournis par les réformes de l'UEMOA en matière de contrôle interne, les textes législatifs et réglementaires en matière de modernisation des finances publiques et une revue documentaire. Aussi, nous avons fait une analyse empirique du contrôle interne tel que nous l'avons vécu.

Il ressort de notre travail que dans la pratique administrative, le contrôle interne est perçu comme une activité de vérification de conformité, menée par un service interne à l'organisation. C'est le cas de l'inspection interne, du contrôle budgétaire, du contrôle des marchés, des contrôles à priori et à posteriori et contrôles d'approbation au sein d'un ministère. Aussi, le contrôle interne n'est pas défini dans nos administrations. Les acteurs parlent de contrôle interne parce que les contrôles se font à l'intérieur de l'organisation.

Par contre, le contrôle interne, dans le sens édicté par les réformes des finances publiques est défini dans le référentiel COSO repris par les lignes directrices INTOSAI comme « un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité.

Par conséquent, nous recommandons à nos administrations de retenir cette définition ci-dessus du contrôle interne, qui englobe les inspections internes et les autres contrôles à l'intérieur des organisations.

Les limites de l'étude sont notamment, sa démarche de réflexion avec une part théorique très dominante et le peu de personnel de l'administration publique entendu sur la thématique. Cette réflexion pourrait être améliorée en perspective avec plus de données empiriques.

BIBLIOGRAPHIE

- Alaoui, S.F& El Attaoui, Z. (2021). « Cartographie des risques : Outil de gestion des risques dans les établissements publics», Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 5 : numéro 3» pp : 344- 366.
- Bartoli, A. (2005). Le Management dans les organisations publiques, Paris : 2ème édition, Ed. Dunod.
- Collins, L. & Benjelloun. (1995). Audit interne : outil de compétitivité, édition TOUBKAL, p : 42.
- Collins, L. & ValinG. (1992). Audit et contrôle interne, Aspect financier, opérationnel et stratégiques, PARIS : Editions DALLOZ.
- Diop, M. (2011). L'Administration d'Etat au Sénégal, Dakar : Edition Clairafrique.
- Ebondo, E.& Mandzila, W. (2004). La contribution du contrôle interne et de l'audit au gouvernement d'entreprise. Thèse de Gestion et Management. Université Paris XII Val de Marne, France. fftel-01202572f).
- Ebondo, E.(2006), la gouvernance d'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne, Les Editions L'Harmattan, p350.
- Eisenman, C. (2013). Cours de droit administratif (tome 1), Paris : Eyrolles p.790.
- El Makhroubi, A. & Guehair, N. (2022). « Le contrôle interne dans les organisations publiques marocaines : crise et résilience », Revue Internationale des Sciences de Gestion «Volume 5 : Numéro 1» pp : 849 – 864.
- Faye, D. & Ba, M. (2022). « Déconcentration et coordination de la fonction contrôle des services de santé au Sénégal », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit «Volume 6 : Numéro 3» pp : 277 – 293.
- Houndjo, A. & al. (2020). « Les pratiques du système de contrôle interne des entreprises publiques béninoises à la lumière des critères d'efficacité : forces et faiblesses ? », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 3» pp : 1 – 25.
- Mandzila, E. E. W. & Zéghal, D. (2009). Management des risques de l'entreprise : Ne prenez pas le risque de ne pas le faire ! La Revue des Sciences de Gestion, n° 237-238(3), 5- 14.
- Mawanza, W. (2014) : « Une analyse des principales forces de la fraude sur le lieu de travail dans les organisations zimbabwéennes : La perspective du triangle de la fraude

- ». International Journal of Management Sciences and Business Research 2014 ; (2) : 86-94).
- Menard, C. (1997). « L'économie des organisations », Paris : Les Editions La découverte.
 - Nimi,I. (2021). « Le contrôle interne : un levier de performance organisationnelle », revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « volume 5 : numéro 3» pp : 554 – 575.
 - OCDE. (2016). Le contrôle interne et la gestion des risques pour renforcer la gouvernance en Tunisie. www.oecd.org/fr/sites/mena/gouvernance/le-controle-interne-et-la-gestion-des-risques-pour-renforcer-la-gouvernanceen-tunisie.pdf.
 - Ouashil, M. & Ouhadi, S. (2019) « Le contrôle interne face à l'émergence de nouvelles formes des risques : cas de la fraude » Revue Internationale des Sciences de Gestion « Numéro 3 : Avril 2019 / Volume 2 : numéro 2 » p : 805 – 819.
 - Renard, J.(2012). Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, PARIS : Eyrolles.
 - UEMOA. (2009). Directive n°06/2009/CM/UEMOA du 26 juin 2009 portant Lois de finances, le Conseil des Ministres, Dakar.