



Documents SIGMA No. 4

Le contrôle de gestion
dans les administrations
publiques modernes :
Études comparatives des
pratiques

OCDE

<https://dx.doi.org/10.1787/5kml6gb0k7q4-fr>

**LE CONTROLE DE GESTION DANS LES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES MODERNES :
ETUDES COMPARATIVES DES PRATIQUES**

ORGANISATION DE COOPERATION ET DE DEVELOPPEMENT ECONOMIQUES

Paris 1996

28423

Document complet disponible sur OLIS dans son format d'origine

Complete document available on OLIS in its original format

LE PROGRAMME SIGMA

Le Programme SIGMA -- Soutien à l'amélioration des institutions publiques et des systèmes de gestion dans les pays d'Europe centrale et orientale -- est une initiative conjointe du Centre de l'OCDE pour la coopération avec les économies en transition et de la CE/PHARE, financée principalement par CE/PHARE. L'OCDE et plusieurs pays Membres de l'OCDE fournissent également des ressources. SIGMA soutient les efforts de réforme des administrations publiques déployés en Europe centrale et orientale.

L'OCDE -- Organisation de Coopération et de Développement Economiques -- est une organisation intergouvernementale réunissant 26 démocraties à économie de marché avancée. Le Centre transmet les conseils et l'assistance de l'OCDE concernant les problèmes économiques les plus divers aux pays d'Europe centrale et orientale et de l'ancienne Union soviétique engagés dans des réformes. CE/PHARE fournit des aides financières pour soutenir ses partenaires d'Europe centrale et orientale jusqu'au stade où ces pays sont prêts à assumer les obligations de Membre de l'Union Européenne.

Créé en 1992, SIGMA relève du Service de la gestion publique de l'OCDE (PUMA). Le PUMA fournit des informations et des analyses d'experts de la gestion publique aux décideurs des pays Membres de l'OCDE et facilite les contacts et les échanges d'expériences entre responsables de la gestion du secteur public. Par l'intermédiaire du PUMA, SIGMA offre à onze pays les précieuses connaissances techniques accumulées au cours de nombreuses années d'étude et d'action.

Les gouvernements participants et le Secrétariat de SIGMA collaborent d'une façon flexible afin de créer des programmes de travail conçus pour rendre les gouvernements mieux à même d'améliorer la gestion publique conformément à leurs priorités propres et à la mission de SIGMA. Cette initiative fait appel à un réseau de responsables expérimentés de l'administration publique pour fournir des services de conseil et une analyse comparative des différents systèmes de gestion. Par ailleurs, SIGMA collabore étroitement avec d'autres donateurs internationaux afin de promouvoir la réforme administrative et la démocratie.

Dans tous ses travaux, SIGMA s'emploie en priorité à faciliter la coopération entre les gouvernements. A cette fin, SIGMA accorde notamment un soutien logistique à la formation de réseaux rassemblant les praticiens de l'administration publique en Europe centrale et orientale et leurs homologues des pays Membres de l'OCDE.

Les activités de SIGMA se répartissent entre six domaines : réforme des institutions publiques, gestion de la formulation des politiques, gestion des dépenses, gestion des services publics, supervision administrative et service d'information.

Copyright OCDE, 1996

Les demandes de reproduction ou de traduction totales ou partielles doivent être adressées à : M. le Chef du Service des publications, OCDE, 2, rue André-Pascal, 75775 Paris Cedex 16, France.

Les idées exprimées dans la présente publication ne représentent pas les avis officiels de la Commission, des pays Membres de l'OCDE ni des pays d'Europe centrale et orientale participant au Programme.

Avant-propos

La présente publication a pour objet de servir de référence aux responsables des administrations publiques et des institutions supérieures de contrôle des finances publiques des pays d'Europe centrale et orientale (PECO) qui cherchent à édifier des structures de contrôle économiquement rationnelles et appropriées au fonctionnement de la démocratie en économie de marché.

Elle a également pour objet de servir d'appui aux séminaires consacrés au contrôle de gestion, que le programme SIGMA continuera d'organiser au profit des administrations nationales et des institutions supérieures de contrôle des finances publiques, à leur demande.

Cet ouvrage est consacré au contrôle de gestion. Il se concentre sur un concept et un ensemble de pratiques qui sont, depuis quelques dizaines d'années, reconnus comme l'une des conditions essentielles de l'efficacité de la gestion dans les organismes relevant aussi bien du secteur public que du secteur privé. A mesure de la modernisation des pratiques de gestion dans le secteur public des PECO, les hauts responsables des ministères de tutelle, des ministères des finances et des institutions supérieures de contrôle s'efforcent de bâtir une "architecture" formée de systèmes et d'organismes de contrôle qui permette d'obtenir des résultats satisfaisants à un coût qui ne soit pas trop onéreux, en faisant par ailleurs progresser le processus de transition vers la démocratie et l'économie de marché. SIGMA estime que les idées rassemblées sous le vocable de contrôle de gestion contribueront utilement au dialogue entre ces trois différents groupes.

Contrairement aux traditions prévalant dans la plupart des PECO, la majorité des pays de l'OCDE font reposer la responsabilité première des contrôles sur les épaules des organismes de tutelle, tandis qu'aux institutions supérieures de contrôle est dévolu le rôle important d'encourager le renforcement des contrôles de gestion et de valider les mécanismes de contrôle en place par la réalisation d'audits. Les contributions regroupées dans cette publication font apparaître la grande diversité des approches adoptées dans les pays membres de l'OCDE en termes d'application des contrôles de gestion et mettent en évidence les nombreuses faiblesses et erreurs auxquelles ces contrôles sont sujets, au même titre que d'autres fonctions de gestion. Dans le même temps, elles illustrent aussi la validité profonde du concept de contrôle de gestion, en particulier dans une période où les pouvoirs publics de tous pays cherchent à décentraliser leur fonctionnement autant que possible.

Les contributions rassemblées dans cet ouvrage sont destinées à fournir des exemples tirés de la réalité pour illustrer les principes inscrits dans les *Directives pour l'élaboration des normes de contrôle interne* publiées par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI). SIGMA exprime ses remerciements à l'INTOSAI pour l'avoir autorisé à reproduire ces directives en annexe de cette publication, afin d'en faciliter la consultation. Toutes les contributions figurant dans cet ouvrage se réfèrent aux paragraphes numérotés des directives selon le format suivant : (I, paragraphe xxx).

SIGMA aimerait exprimer ses remerciements aux auteurs des contributions, dont les noms figurent en en-tête des chapitres suivants. Nous désirons également remercier M. Janusz Wojciechowski, président de la Cour suprême de contrôle des comptes de Pologne, qui a soutenu ce projet en mettant à notre disposition les services d'experts de son administration pour nous aider dans la sélection des sujets et l'examen des contributions préliminaires réalisées par les auteurs.

M. Richard Allen, qui a exercé jusqu'à récemment des responsabilités au sein du ministère britannique des Finances, a agi en qualité de chef de projet, mission qu'il a repris après le retour au Canada de M. Graeme Kirby, qui est à l'origine de cette idée. Nous souhaitons exprimer notre gratitude à l'un comme à l'autre pour leurs efforts de coordination comme pour la qualité des contributions qu'ils ont présenté. La conversion de rapports, même lorsqu'ils sont d'excellente qualité, en ouvrage destiné à la publication est une tâche complexe. En l'espèce, celle-ci n'aurait pu être menée à bien sans la participation de Mme Doranne Lecercle, responsable de la publication en anglais, de la société ARCHITEXTE, chargée de la traduction en français, de Marie-Laure Onnée, responsable de la publication en français et de Mmes Nathalie Lukasiewicz, Joan Levins et Alison Millot, du secrétariat de SIGMA.

Il n'est pas dans l'intention de SIGMA ou des auteurs des différentes contributions d'ériger en modèle une quelconque partie de cet ouvrage. Nous espérons plutôt que les idées développées et les expériences positives et négatives présentées aideront nos homologues des PECO à analyser leurs propres besoins en matière de contrôle et à concevoir des systèmes et des approches appropriés à leurs traditions et à leurs aspirations.

Lawrence J. O'Toole
Conseiller, gestion des dépenses
SIGMA

TABLE DES MATIÈRES

LE CONTROLE DE GESTION DANS LES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES MODERNES

AVANT-PROPOS	5
--------------------	---

LE CONTROLE DE GESTION DANS LES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES MODERNES ...	11
--	----

Résumé	11
1. Introduction	13
2. Le concept et la portée des contrôles de gestion	15
3. Les limites des systèmes de contrôle de gestion dans la pratique.	16
4. Principes et normes de l'INTOSAI	18
5. L'application des normes de l'INTOSAI dans l'Union européenne	20
6. La relation entre contrôles de gestion et la "nouvelle gestion des affaires publiques" (management public).	20
7. Techniques d'audit, de vérification et d'évaluation des systèmes de contrôle de gestion .	21
8. Comparaison de pratiques et d'expériences de différents pays	23
9. Conclusion	27

CONTROLES DE GESTION ET CONTROLES EXTERNES DES ACTIVITES

DE L'ADMINISTRATION CENTRALE EN SUEDE	29
---	----

Résumé	29
1. La structure des contrôles de gestion en Suède	31
2. Les contrôles externes effectués par des instances d'audit indépendantes	33
3. Les contrôles de gestion dans les organismes de l'administration centrale	35
4. Aspects des contrôles de gestion en matière d'achats	40

CONTRÔLES DE GESTION : LE POINT DE VUE D'UN CODE SUPERIEUR	48
--	----

Résumé	48
1. Introduction	49
2. L'information dans le cadre des contrôles de gestion	49
3. Les exigences des dirigeants relatives aux contrôles	49
4. Cas n° 1 : l'Agence canadienne de développement international	50
5. Cas n° 2 : la Commission nationale des biens (<i>National Capital Commission</i>)	60
6. Conclusion	64

CONTROLES DE GESTION : LE ROLE DES ORGANISMES CENTRAUX	65
--	----

Résumé	65
1. Cadre des contrôles de gestion au Canada	67
2. Responsabilités générales des organismes centraux	70
3. Méthode d'élaboration des contrôles de gestion au Canada	74
4. Facteurs affectant le contrôle de gestion au Canada	80

LE CONTROLE DE GESTION AUX PAYS-BAS :	
LE CAS DE LA LOI SUR LA PROTECTION SOCIALE	83
Résumé	83
1. Le contrôle de gestion au sein des administrations publiques néerlandaises	85
2. Le contrôle de gestion et la Loi sur la protection sociale	87
3. Grandes lignes de la mise en œuvre de la Loi sur la protection sociale	89
LE CONTROLE DE GESTION DANS LA CONSTRUCTION ROUTIERE EN ALLEMAGNE ...	97
Résumé	97
1. Introduction	99
2. Les systèmes de contrôle en Allemagne	101
3. Contrôle de gestion - audit interne	103
4. Importance du contrôle de gestion pour l'audit externe	103
5. Le contrôle de gestion dans l'administration responsable de la construction routière ..	104
6. Conclusion	114
LES CONTRÔLES DE GESTION DANS L'ADMINISTRATION DU SECTEUR AGRICOLE	
AU DANEMARK	115
Résumé	115
1. Introduction	116
2. Structure du contrôle de gestion au Danemark	116
3. Administration du secteur agricole danois	118
4. Contrôle de gestion du dispositif d'intervention sur les marchés dans l'Administration	120
5. Contrôle de gestion dans à l'administration des subventions au profit des	
changements structurels	125
6. Contrôle de gestion appliqué à l'administration de la politique agricole déléguée	
aux groupes de défense des intérêts agricoles	126
7. Le contrôle de gestion comme phénomène politique et social	127
CONTROLES DE GESTION ET AUDIT INTERNE DANS L'ADMINISTRATION PUBLIQUE	
L'EXEMPLE DES ETATS-UNIS	131
Résumé	131
1. Les différentes pratiques de contrôle de gestion aux Etats-Unis	133
2. L'audit interne dans l'administration publique aux Etats-Unis	136
3. Le cadre juridique de l'audit interne	137
4. Règles applicables à l'audit interne	140
5. Etendue des responsabilités de l'audit interne	141
6. Limites des contrôles de gestion et de l'audit interne	147
7. Le scandale du ministère du Logement et de l'urbanisme	147
8. Forces et faiblesses du système des inspecteurs généraux	150
9. Conclusion	151
L'AUDITEUR EXTERNE ET LES SYSTEMES DE CONTROLE DE GESTION	
DANS L'ADMINISTRATION PUBLIQUE AU ROYAUME-UNI	155
Résumé	155
1. Introduction	157

2. Le rôle de l'Office britannique de contrôle	159
3. Relations entre l'Office britannique de contrôle, la Commission des comptes publics et le ministère des Finances	162
4. Méthodes de vérification des systèmes de contrôle de gestion	168
5. Valeur attribuée aux systèmes de contrôle de gestion	172
6. Conclusion	174
 ANNEXE : INTOSAI Directives pour l'Elaboration des Normes de Contrôle Interne	 175

LE CONTROLE DE GESTION DANS LES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES MODERNES

INTRODUCTION

par

Richard I. G. Allen¹

Résumé

Les contrôles de gestion constituent un ensemble de pratiques aujourd'hui reconnues comme un des constituants essentiels d'une gestion efficace dans les organismes de toutes tailles, relevant du secteur public comme du secteur privé, dans le monde entier.

Les contributions rassemblées dans cet ouvrage couvrent le même sujet que les *Directives pour l'élaboration des normes de contrôle interne* publiées en juin 1992 par l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI). Ces directives proposent quatre normes générales et six normes détaillées destinées à servir de fondation à des systèmes de contrôle de gestion efficaces.

On peut définir succinctement les contrôles de gestion comme étant une organisation, des règles et des procédures destinées à s'assurer que les programmes des administrations publiques parviennent aux résultats visés, que les ressources utilisées pour réaliser ces programmes coïncident avec buts et objectifs déclarés des organismes concernés, que ces programmes soient protégés contre le gaspillage, la fraude et la mauvaise gestion, et que la prise de décision repose sur la collecte, l'archivage, la communication et l'utilisation d'informations fiables en temps voulu.

Cette publication se concentre davantage sur les mécanismes et procédures de contrôle qui sont nécessaires à un organisme pour fournir une assurance raisonnable que les objectifs de la hiérarchie seront atteints que sur la conception et la mise en place des systèmes d'information de gestion. Nous pensons en effet que ce dernier aspect est généralement bien compris dans les pays d'Europe centrale et orientale (PECO). Les études rassemblées dans cet ouvrage donnent des exemples de contrôles de gestion dans des domaines très variés du secteur public - construction routière, aide au développement et protection sociale, par exemple - et dans des pays présentant des contextes culturels et constitutionnels, des structures politiques et législatives ainsi que des traditions de service public différents. Elles examinent l'importance des contrôles de gestion pour les dirigeants comme pour l'auditeur et débattent du rôle joué par différentes administrations - notamment le ministère des Finances ou du Budget, l'institution supérieure de contrôle des finances publiques et d'autres organismes de l'administration centrale - dans l'élaboration et la mise en oeuvre de systèmes de contrôle de gestion.

A l'évidence, l'existence de contrôles de gestion efficaces est essentielle à la réussite et au bon fonctionnement des administrations publiques. Ils constituent à la fois un garde-fou contre le gaspillage, les abus et la fraude et un moyen de faire en sorte que les règles fixées par les responsables soient correctement appliquées à tous les niveaux de l'organisme. Cependant, même les systèmes de contrôle

¹ Economiste de formation, l'auteur a été vice-ministre au sein du ministère britannique des Finances jusqu'en 1995. Il travaille depuis lors comme consultant pour la Banque mondiale, l'OCDE et la *British Overseas Development Administration*, et comme conseiller du gouvernement de Bahreïn.

conçus avec le plus grand soin ont leurs limites. Cela tient en partie au fait que, s'ils permettent aux hauts responsables de contrôler l'organisme, ils ne contrôlent pas les hauts responsables eux-mêmes. Une vigilance permanente est donc nécessaire pour garantir que le fonctionnement de ces systèmes n'est pas sapé par la fraude ou par le manquement à réagir aux changements de circonstances ou de modes de fonctionnement.

Quel que soit l'organisme concerné, la mise en place de procédures de contrôle de gestion efficaces est une tâche difficile. Plus le système de gouvernement et les relations réciproques avec les autres constituants de l'économie du pays sont complexes, plus les contrôles de gestion nécessaires devront être étendus et compliqués. En outre, les contributions rassemblées dans cette publication soulignent un point essentiel : bien que tous les pays envisagés appliquent de manière explicite ou implicite la majeure partie des normes de l'INTOSAI, ils le font de manières très différentes, en fonction de leurs spécificités constitutionnelles et culturelles. Il n'y a pas de modèle unique de contrôle de gestion susceptible d'être appliqué à tous les pays, pas plus qu'il n'existe de schéma unique permettant de prévoir l'évolution de ces systèmes de contrôle dans le temps. Il est probable que ces caractéristiques, observées dans les pays envisagés dans cette publication, se retrouvent également dans les PECO.

Les domaines dans lesquels les différences entre pays envisagés semblent particulièrement accusées sont la définition et le rôle des audits internes, le degré de centralisation ou de décentralisation des contrôles de gestion, dans quelle mesure les contrôles sont issus de la Loi, d'une réglementation d'application ou de procédures administratives, la place assignée aux contrôles de gestion - dans quelle mesure font-ils partie intégrante de la structure de gestion et de décision d'un organisme et dans quelle mesure sont-ils entrepris par des instances indépendantes, à l'écart de l'échelle hiérarchique de gestion ? Autre différence notable, le statut et le rôle conférés aux institutions supérieures de contrôle dans l'appareil constitutionnel et dans quelle mesure ces institutions sont-elles indépendantes des instances gouvernementales ?

1. Introduction

Cet ouvrage se concentre sur un concept et sur un ensemble de pratiques qui, au fil des dernières décennies, ont été reconnues comme l'une des conditions essentielles à l'efficacité de la gestion dans les organismes de toutes tailles.

L'existence de systèmes de contrôle de gestion de qualité est essentielle au bon fonctionnement de tout organisme. Ils permettent aux hauts responsables de s'assurer que les procédures et pratiques nécessaires à une saine gestion des ressources de leur organisme - aspects financiers, personnel, informatique, locaux, biens d'équipement, etc. - sont en place et fonctionnent efficacement - et de remédier aux dysfonctionnements si tel n'est pas le cas. Les dirigeants peuvent alors se concentrer sur les problèmes relevant effectivement de leur sphère de compétences- la stratégie opérationnelle ainsi que la planification et la mise en oeuvre des activités de l'organisme.

La terminologie utilisée varie selon les pays et les organismes. Les contributions rassemblées dans cet ouvrage sur les systèmes et les procédures de contrôle de gestion couvrent le même sujet que les *Directives pour l'élaboration des normes de contrôle interne* publiées par l'INTOSAI. Ces directives proposent un certain nombre de normes et de principes fondamentaux sur lesquels établir des systèmes de contrôle de gestion efficaces. Ces directives (reproduites en annexe I) rassemblent l'ensemble des disciplines considérées sous le vocable de "contrôles internes", plutôt que de "contrôles de gestion". Quel que soit le terme retenu, ce sont les mêmes principes et pratiques qui sont normalement utilisés, sous une forme ou une autre, dans les organismes du secteur public comme du secteur privé, dans le monde entier. Il arrive qu'on les décrive comme des mécanismes de contrôle intégrés aux systèmes et aux processus de gestion. Dans d'autres cas, on parle de processus d'autorégulation ou de processus automatisés (informatisation). Cependant, en dehors des pays développés, il est plus rare qu'ils soient envisagés et codifiés comme une fonction de gestion intégrée. Cette publication a pour objet d'aider à atteindre cet objectif.

Au cours des 25 dernières années, le concept de contrôle de gestion est devenu partie intégrante de la théorie et de la pratique de la gestion dans les pays membres de l'OCDE et cela, bien qu'il fasse - comme d'autres fonctions de direction - l'objet de nombreux conflits et difficultés d'ordre pratique ou conceptuel.

Selon une définition traditionnellement utilisée dans les écoles de commerce, le gestionnaire a pour fonction de "planifier, organiser, contrôler, diriger et motiver." Le chapitre II des directives de l'INTOSAI (I, paragraphe 9) développe la troisième de ces fonctions :

Les contrôles de gestion [...] constituent l'ossature de l'organisme : tous les plans, toutes les politiques, les procédures et les pratiques nécessaires pour que les agents puissent atteindre les objectifs de l'entité.

Les directives de l'INTOSAI définissent un ensemble de normes concernant la conception et l'audit des contrôles de gestion. De leur côté, les contributions rassemblées dans cet ouvrage visent à donner des exemples de tels contrôles, elles visent à montrer leur importance au dirigeant et à l'auditeur, et à débattre des rôles de différentes administrations publiques dans la définition et l'application des systèmes de contrôle de gestion.

La suite de cette introduction se penche sur les importantes différences existant dans la définition et l'utilisation de certains concepts liés aux contrôles de gestion (l'audit interne, par exemple), le concept et la portée des contrôles de gestion, les limites des systèmes de contrôle de gestion dans la pratique, les

principaux éléments des directives de l'INTOSAI, les directives européennes relatives à ce domaine, la relation entre les contrôles de gestion et ce que l'on appelle la "nouvelle gestion des affaires publiques" (*new public management*), les techniques d'audit des contrôles de gestion et d'évaluation de leur efficacité, et les différences dans la pratique et l'expérience de divers pays, sur la base des informations et des analyses figurant dans les contributions présentées dans le corps de cet ouvrage. Ces considérations sont suivies d'une conclusion succincte.

Différences de définition : l'audit interne

Une lecture attentive des contributions comprises dans cet ouvrage fait apparaître certaines différences dans les définitions et dans l'utilisation de certains concepts clés. C'est en particulier le cas de la définition de l'audit interne. En septembre 1994, une réunion d'experts de l'EUROSAI consacrée à "l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques et sa relation avec l'audit interne", est arrivée à la conclusion suivante :

L'audit interne n'est défini dans aucune norme de l'INTOSAI. Il n'existe par ailleurs de définition de l'audit interne dans aucune norme internationale.

Au Royaume-Uni, par exemple, l'audit interne est défini par le *UK Institute of Internal Auditors* (Institut britannique des auditeurs internes) comme étant "une fonction d'étude indépendante établie au sein d'un organisme afin d'examiner et d'évaluer pour son compte ses activités." L'approche et les normes adoptées par le *British National Audit Office* (Office britannique de contrôle) concernant l'audit interne des ministères et administrations publiques reflètent celles en vigueur dans le secteur privé.

Aux Etats-Unis, le *US Institute of Internal Auditors* (Institut américain des auditeurs internes) définit l'audit interne de la même manière que son équivalent britannique, à savoir :

[...] une activité d'évaluation indépendante au sein d'une entité et au service de cette entité. Il s'agit d'un contrôle exercé par la direction, consistant à mesurer et évaluer l'efficacité d'autres contrôles.

Cependant, Havens note dans sa contribution à cet ouvrage que "la complexité de la structure et la diversité des fonctions de l'administration des Etats-Unis a conduit à des pratiques de contrôle interne différant à bien des égards de celles en vigueur dans le secteur privé." Sa contribution se penche en détail sur les causes et les effets de ces différences.

S'il est vrai que dans la plupart des pays, l'audit interne fait partie du système de contrôle de gestion des organismes, tel n'est pas le cas en Allemagne, comme Sparberg l'observe dans son étude :

En [...] Allemagne, l'audit interne est une composante de l'audit externe. Bien que l'audit interne fasse partie intégrante des activités des administrations publiques, les auditeurs internes relèvent uniquement de la Cour fédérale des comptes. Ils ne rendent compte qu'à cette cour fédérale et ne sont pas habilités à suivre d'autres ordres dans l'exercice de leur profession. C'est pourquoi, en Allemagne, l'audit interne est appelé "audit préliminaire", non pas parce qu'il s'agirait d'un audit *a priori*, mais bien parce que ce type d'audit est réalisé avant ceux incombant à la Cour fédérale des comptes.

Le procès-verbal de la réunion des experts de l'EUROSAI cite d'autres exemples de divergences dans les définitions et les approches. Il observe notamment qu'en France et en Italie, "on considère que l'audit interne englobe certains aspects de contrôle interne. C'est le cas en France avec les comptables

publics et les inspecteurs des finances, qui remplissent des fonctions essentielles dans le contrôle des dépenses", alors que dans d'autres pays, la Pologne, par exemple, "on considère que l'audit interne englobe certains organismes [publics] de réglementation et de supervision. Outre les contrôles des dépenses publiques, ces organismes sont chargés du contrôle des normes techniques et des questions de sécurité. Ailleurs, en Roumanie par exemple, l'audit interne s'étend aux organismes fonctionnant au sein de sociétés commerciales, [ce qui reflète] la possibilité, pour l'institution supérieure de contrôle [...] de rendre compte, non seulement aux pouvoirs publics, mais aussi [...] à ces organismes".

2. Le concept et la portée des contrôles de gestion

On peut définir de manière succincte les contrôles de gestion comme étant l'organisation, les règles et les procédures utilisées pour aider à s'assurer que les programmes publics parviennent aux résultats visés, que les ressources utilisées pour réaliser ces programmes coïncident avec les buts et objectifs déclarés des organismes concernés, que ces programmes soient protégés contre le gaspillage, la fraude et la mauvaise gestion, et que la prise de décision repose sur la collecte, l'archivage, le compte rendu et l'utilisation d'informations fiables, ces opérations s'effectuant en temps voulu.

Il importe que les contrôles de gestion soient envisagés, non pas comme des systèmes à part entière, fonctionnant séparément du reste de l'organisme, mais comme des mécanismes de contrôle devant être intégrés aux systèmes au service de l'ensemble du cycle qui va de la planification à l'audit, en passant par la budgétisation, la gestion et la comptabilité. Ces systèmes doivent contribuer à l'efficacité et à l'intégrité de chaque étape de ce cycle et fournir en permanence des informations en retour aux dirigeants.

Comme l'observe McCrindell dans sa contribution à cet ouvrage, l'un des principaux objectifs et l'une des principales forces d'un système de contrôle de gestion efficace devraient être d'accroître les capacités des dirigeants à diriger, de laisser se déployer leur potentiel de direction et de constituer un moteur permettant de parvenir plus facilement aux buts et objectifs de l'organisme. De tels contrôles doivent rendre chaque dirigeant responsable, sans pour autant être considérés comme une limite à leur liberté de décision dans les domaines pour lesquels ils ont reçu une délégation de pouvoir.

Les contrôles de gestion ne garantissent ni l'efficacité des programmes publics ni l'absence de gaspillages, de fraudes ou de mauvaise gestion. Ils constituent cependant un moyen de gérer les risques associés aux programmes et au fonctionnement des administrations publiques. Ces contrôles doivent être appropriés, économiquement rationnels et s'appuyer sur une analyse et une évaluation appropriées du risque. Des techniques sophistiquées de gestion du risque ont été élaborées afin de fournir aux ministères et administrations publiques une assistance professionnelle dans ces domaines.

On peut considérer que les contrôles de gestion présentent deux aspects :

- les systèmes d'information de gestion, qui sont nécessaires à la direction pour piloter le travail de l'organisation, surveiller l'avancement et la qualité des activités et évaluer les résultats et le rendement de l'organisme.
- les règles, systèmes, procédures, délégations d'autorité et autres facteurs intégrés aux processus de l'organisation afin de fournir une garantie raisonnable que les objectifs de la direction sont respectés.

Nous estimons que le premier de ces aspects est généralement bien compris dans les PECO. C'est pourquoi cet ouvrage porte principalement sur le second, c'est-à-dire sur les mécanismes et procédures de contrôle, plutôt que sur les systèmes d'information de gestion.

Dans sa contribution, Kirby décrit la relation entre ces deux aspects de la manière suivante :

La gestion des activités requiert des informations provenant à la fois de l'intérieur et de l'extérieur de l'organisation. Certaines de ces informations portent sur l'utilisation des ressources, d'autres sur des questions telles que la fourniture de biens et services, l'évolution des besoins de la "clientèle". S'il est vrai que les informations de gestion font partie intégrante du contrôle de gestion, tous les contrôles ne nécessitent pas l'apport d'informations pour être efficaces.

Dans la plupart des organismes, l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion part d'une triple attente quant à la responsabilité et l'aptitude à rendre compte des dirigeants considérés individuellement. Cette attente s'applique à la qualité et à l'opportunité des programmes et opérations dont ces dirigeants sont chargés, au contrôle du coût des ressources qu'ils utilisent et à la garantie que ces opérations et programmes sont gérés avec intégrité et en conformité avec les exigences légales et avec les réglementations et directives édictées par les administrations centrales (les services du Premier ministre ou du Cabinet, le ministère des Finances ou du Budget et l'institution supérieure de contrôle des finances publiques, notamment).

Le chapitre I des directives de l'INTOSAI (I, paragraphe 1) fait une observation similaire :

Le contrôle interne est un instrument de gestion auquel on a recours pour s'assurer que les objectifs de la direction sont en voie d'être réalisés. C'est donc la direction qui est responsable du caractère approprié et de l'efficacité de la structure de contrôle interne. Le chef de chaque organisme public doit veiller à la mise en place, à l'évaluation et à l'actualisation d'une structure de contrôle interne adéquate et à en garantir l'efficacité.

L'existence d'un système efficace de prévention est normalement une partie importante d'une telle structure. Ce système doit aider à faire en sorte que tous les responsables, qu'ils soient placés au sommet de l'organisme ou plus bas dans la hiérarchie seront informés en temps voulu et avec exactitude en cas de défaillances, et qu'ils seront tenus de rendre compte par le biais d'un système de contrôles approprié et, si nécessaire, via l'imposition de sanctions et d'amendes. Les procédures de protection de cette nature sont essentielles dans tout organisme, qu'il s'agisse du secteur public ou du secteur privé, parce que les défaillances du système peuvent être coûteuses et destructrices.

Autre exigence essentielle des contrôles de gestion correctement conçus, ils doivent fournir aux hauts responsables des informations crédibles et opportunes, notamment d'ordre financier, sur les aspects essentiels du fonctionnement de l'organisme. Ce facteur entraîne une autre conséquence importante, soulignée par Kirby : les systèmes de contrôle de gestion doivent être élaborés de manière itérative, en partant du sommet de l'organisme :

Il faut identifier les besoins actuels et futurs du sommet de la hiérarchie et comprendre les méthodes de collecte des informations nécessaires, et cette procédure, ainsi que celle de tout autre système de contrôle, doit être intégrée et mise à la disposition des plus hauts responsables. Enfin, il faut élaborer un processus pour traduire en actions les décisions des principaux dirigeants.

3. Les limites des systèmes de contrôle de gestion dans la pratique.

A l'évidence, l'existence de systèmes de contrôle de gestion efficaces est essentielle dans les administrations publiques. Ces systèmes doivent en effet, d'une part, servir de garde-fou contre le gaspillage, les abus et la fraude et, d'autre part, garantir que les règles édictées par la direction sont correctement appliquées par l'organisme. Cependant, comme l'observe Havens, une vigilance permanente

est nécessaire dans la mesure où l'évolution des circonstances et des procédures de fonctionnement peut rendre inopérant même le système de contrôle conçu avec le plus grand soin.

Ce n'est pas la seule limite à laquelle se heurte l'efficacité des contrôles de gestion. Havens cite ainsi l'exemple du programme américain d'assurance médicale aux personnes âgées *Medicare*. Du fait de sa taille et de sa complexité - ce système gère des dizaines de millions de transactions chaque année - il s'est avéré impossible de mettre au point des contrôles de gestion présentant un bon rapport coût/efficacité ou des procédures d'audit capables d'empêcher ou de détecter les abus avec fiabilité. Les mécanismes d'acquisition et de passation de marchés de la défense sont tout aussi difficiles à contrôler. En outre, Havens observe que même les contrôles de gestion bien conçus n'atteignent leur objectif que si le personnel satisfait aux exigences du système de contrôle et si la direction réagit aux rapports faisant état de dysfonctionnements. Les contrôles peuvent aisément donner une impression trompeuse de sécurité. C'est vrai dans le secteur public comme dans le secteur privé. Ainsi, dans le cas récent et largement médiatisé de la filiale de la banque Barings à Singapour, il apparaît que la hiérarchie n'est pas intervenue après avoir été informée que l'un des opérateurs de la banque s'aventurait au-delà des limites fixées par la banque. En un temps relativement bref, les énormes pertes accumulées par cet opérateur - plusieurs centaines de millions de livres sterling - ont ainsi placé la banque en cessation de paiement.

Havens met en lumière une autre faiblesse potentielle des systèmes de contrôle de gestion. Ces systèmes sont censés donner une garantie raisonnable aux hauts responsables que tous les échelons de l'organisme concerné respectent les règles énoncées par la direction et préservent les intérêts financiers de l'organisme. Cependant, s'il est vrai que ces systèmes permettent aux dirigeants de contrôler le fonctionnement de leur organisme, ils ne les contrôlent pas eux-mêmes. Pour les hauts responsables qui sont inclinés à le faire, il est relativement aisé de contourner ou de mettre en échec les contrôles de gestion. Le secteur privé fournit de nombreux exemples d'abus de biens sociaux par des hauts responsables. Dans certains cas, c'est seulement lors du dépôt de bilan de l'entreprise concernée que ces détournements de fonds ont été mis en lumière. Le secteur public connaît lui aussi des cas célèbres du même ordre. Havens décrit ainsi celui du scandale du ministère américain du Logement et de l'urbanisme (*HUD Scandal*). Ce scandale a éclaté à la fin des années 80 aux Etats-Unis, lorsque la corruption dans le ministère concerné (*HUD : Department of Housing and Urban Development*) a atteint les plus hautes sphères dirigeantes :

Dans certains milieux, il est devenu notoire que le ministre [du Logement et de l'urbanisme], travaillant en accord avec ou sous l'influence de son directeur de cabinet (*Executive Assistant*), était disposé à distribuer des fonds destinés aux programmes en guise de cadeaux politiques. Les investisseurs désireux de voir leur projet approuvé par le ministère apprenaient que le succès passait par le recours aux services d'un "consultant", dont les amitiés politiques ouvraient les portes du bureau du ministre ou de son directeur de cabinet. C'est à la demande de ce "consultant" que le ministre ou son directeur de cabinet donnaient soit leur accord personnel au projet soit des instructions en ce sens à d'autres responsables du ministère.

Les trois études de cas présentées dans cet ouvrage décrivent des exemples analogues illustrant la vulnérabilité des systèmes de contrôle de gestion. Ces exemples portent sur des programmes dans les domaines de l'agriculture, de la protection sociale et de la construction routière, au Danemark, aux Pays-Bas et en Allemagne, respectivement. Ainsi, dans l'étude allemande, Sparberg montre combien il est important de mettre en place des contrôles de gestion solides pour faire face à un certain nombre de problèmes dans le domaine de la construction routière et mentionne les aspects pour lesquels il s'est avéré difficile de mettre en place des contrôles efficaces :

- l'entente sur les prix, lorsque les soumissionnaires d'un marché public s'accordent pour déterminer lequel d'entre eux sera le moins offrant et à quel prix (supérieur) les autres chiffreront leur offre,

- les imperfections existant dans les procédures de passation des marchés, lorsque, par exemple, les soumissionnaires ont la possibilité de modifier leur offre à leur propre avantage pendant la période comprise entre l'expiration de la période de soumission et l'attribution du marché,
- la collusion, lorsque le fonctionnaire responsable au sein du service ou de l'autorité adjudicatrice et le soumissionnaire s'entendent secrètement pour assurer à l'entreprise soumissionnaire un avantage concurrentiel dans la procédure d'adjudication.

De la même manière, l'étude de Lashmar consacrée au Royaume-Uni donne des exemples récents de domaines dans lesquels les systèmes de contrôle de gestion se sont avérés inappropriés, avec d'importantes pertes à la clef pour les comptes de la nation. Ces exemples concernent le programme de travaux du ministère de la Défense, les contrôles douaniers et des importations destinés à réguler les achats transfrontaliers et les primes de licenciement versées par le ministère de la Santé. Pour le Canada, Kirby cite deux exemples d'administrations fédérales - l'Agence canadienne pour le développement international et la Commission nationale des valeurs - dans lesquelles il a fallu nommer de nouveaux responsables afin de résoudre de graves problèmes de fraude et d'inefficacité par la mise en place de nouveaux systèmes de contrôle de gestion.

4. Principes et normes de l'INTOSAI

Les directives de l'INTOSAI (I, paragraphe 4 et paragraphes 18-62) déterminent un cadre dont l'adoption par les instances nationales est recommandée dans la conception et l'élaboration de leurs systèmes de contrôle de gestion. Ce cadre comprend quatre normes générales et six normes détaillées

Les normes générales proposées par l'INTOSAI sont les suivantes :

- **Il convient que les structures de [contrôle de gestion] garantissent de manière raisonnable la réalisation objectifs généraux.**

[Le terme "garantie raisonnable" signifie que le coût des contrôles de gestion ne doit pas dépasser les avantages procurés par ces contrôles.]

- **Il convient que les organes directeurs et les agents maintiennent et fassent preuve à tout moment d'une attitude d'adhésion aux [contrôles de gestion].**

[Cette exigence fait ressortir l'importance cruciale que revêt l'engagement des plus hauts dirigeants à donner le ton approprié au sommet de la hiérarchie.]

- **Il convient d'identifier ou d'élaborer des objectifs de contrôle spécifiques pour chaque activité d'un ministère, d'un département ou d'un organisme ; ces objectifs doivent être appropriés, complets, raisonnables et intégrés aux objectifs généraux [de ce ministère, de ce département ou] de cet organisme.**

[En vue d'élaborer des objectifs de contrôle spécifiques, l'INTOSAI recommande que les organismes regroupent leurs opérations en ensemble d'activités "régulièrement récurrentes", avant de les classer en activités de la direction, activités opérationnelles (ou de programme), activités financières (budgets, mouvements de fonds, éléments d'actif et de passif, et autres informations financières), et activités administratives (fonction de

soutien : services de bibliothèque, de traitement et de distribution du courrier, de reprographie et d'achat).]

- **Les organes de direction doivent constamment vérifier leurs opérations ou prendre des mesures promptes et réagir lors de la constatation de toute opération irrégulière ou contraire aux principes de l'économie, de l'efficience et de l'efficacité.**

[La vérification comprend la réaction aux problèmes soulevés par les conclusions et les recommandations de l'audit faites par les auditeurs internes et externes, afin de déterminer les mesures correctives nécessaires.]

Les normes détaillées sont les suivantes :

- **La structure de contrôle de gestion ainsi que toutes les transactions et événements importants doivent être consignés dans une documentation claire et facilement accessible.**
- **Les transactions et les événements importants doivent être promptement enregistrés et correctement répertoriés.**
- **Les transactions et les événements significatifs ne doivent être autorisés et exécutés que par les personnes qui en ont la compétence.**
- **Les fonctions et les responsabilités de premier plan qui concernent l'autorisation, le traitement, l'enregistrement et l'étude des transactions et des événements doivent être réparties entre des personnes différentes.**
- **Une supervision compétente est nécessaire pour veiller à la réalisation des objectifs du contrôle [de gestion].**
- **L'accès aux ressources et aux documents doit être limité aux personnes autorisées qui en ont la garde ou qui sont habilitées à les utiliser. Pour veiller à la responsabilisation, les ressources doivent être périodiquement comparées aux montants enregistrés afin de déterminer s'il y a convergence. C'est la vulnérabilité des avoirs qui doit déterminer la fréquence des vérifications.**

Les directives de l'INTOSAI (I, paragraphes 5-6) notent que ces normes sont destinées à être :

[...] applicables à toutes les unités de l'administration publique. Il s'agit là de normes acceptables minimales que les organismes suivent lorsqu'ils mettent en place des contrôles internes. Elles offrent également les critères à utiliser par les auditeurs au moment de vérifier la structure de contrôle interne. Les normes présentées dans ce document ne sont pas des idées nouvelles car un grand nombre d'entre elles sont déjà intégrées dans les opérations effectuées par l'administration publique. Cependant, leur présentation dans un document cadre, elle, peut être nouvelle.

Depuis 1992, la présidence de la Commission des contrôles internes de l'INTOSAI est passée de la Cour des comptes (*General Accounting Office*) des Etats-Unis à l'institution supérieure hongroise de contrôle des finances publiques. Cette commission continue de développer les idées présentées dans les directives, qui ont par ailleurs été traduites dans plusieurs langues. Une bibliographie mondiale concernant les systèmes de contrôle de gestion a été dressée. Enfin, le congrès de l'INTOSAI qui a eu lieu au Caire en septembre 1995 a décidé de nouveaux programmes concernant les travaux de la Commission des

contrôles internes. Ces programmes comprennent notamment la publication de conseils détaillés sur la mise en oeuvre des normes de contrôle, qui aura lieu au cours des trois prochaines années.

5. L'application des normes de l'INTOSAI dans l'Union européenne

En septembre 1993, les institutions supérieures de contrôle des finances publiques de l'Union européenne (UE) ont publié une série de directives pratiques destinées aux audits réalisés dans le cadre des activités européennes. La portée et les définitions de ces directives sont légèrement plus étroites que celles de l'INTOSAI, de façon à être d'une plus grande utilité pratique pour les organismes qui les utilisent. Elles définissent le contrôle interne ou de gestion comme étant l'ensemble des outils, procédures, méthodes et systèmes mis en place par un organisme pour s'assurer que cet organisme respecte les règles et exigences imposées par des instances qui lui sont intérieures et extérieures (législation, réglementation, directives internes, etc.), que cet organisme sauvegarde ses ressources de manière à encourager un fonctionnement économique, efficient et efficace, et qu'il présente des informations financières et des informations de gestion fiables.

Ces directives européennes se concentrent plus particulièrement sur l'administration de la politique agricole commune (PAC) de l'UE. Ce domaine donne en effet lieu à de graves problèmes d'absence de contrôles et à des cas de fraude massive, qui font l'objet de recherches et de publications de la part d'organismes tels que la Cour des comptes européenne. De fait, les directives de l'Union européenne comprennent un addendum consacré aux normes de contrôle des irrégularités découlant de la fraude. Il importe de mettre en place un réseau efficace de contrôles de gestion relatif aux transactions s'appuyant sur des programmes ou des versements inscrits au budget de l'UE. Ces contrôles doivent être appliqués au niveau communautaire comme au niveau national. Cependant, comme le montre Elm-Larsen dans l'étude de cas danoise, il n'est pas aisé d'y parvenir en pratique.

6. La relation entre contrôles de gestion et la "nouvelle gestion des affaires publiques" (management public).

Les réformes du secteur public que l'on rassemble souvent sous le vocable de "nouvelle gestion des affaires publiques" sont davantage axées sur le rendement (les "trois E" : économie, efficience et efficacité) que sur le respect des procédures et réglementations imposées. Elles mettent résolument l'accent sur trois points :

- faire passer le centre de gravité de la gestion de l'utilisation et du contrôle des ressources humaines du capital et autres facteurs de production à l'identification et à la mesure de la production de l'organisme,
- laisser la direction diriger en allégeant les contrôles qui pèsent sur elle et en lui donnant une plus grande responsabilité sur les programmes et les ressources qu'elle gère,
- en contrepartie de cette souplesse accrue, la responsabilisation est elle aussi plus importante, et procède par des mécanismes tels que les projets de service et la présentation de rapports financiers.

Cette approche comprend deux aspects intrinsèques. En premier lieu, il y a un équilibre à trouver entre le respect des règles et procédures définies et l'adoption de mesures d'amélioration du rendement de l'organisme considéré. Ainsi, la réduction des procédures imposées pour l'approbation des projets de dépenses d'équipement publics peut certes accroître les risques de malversations, mais permet aussi

normalement une diminution des coûts. La gestion du risque suppose de mettre en place des mécanismes de gestion des risques, même s'il est impossible d'éliminer ceux-ci. En second lieu, les mécanismes de contrôle interne et les instances d'audit ou de surveillance externes, doivent déplacer le centre de gravité de leurs investigations de la salle des machines à celle des commandes.

Certains pays, en particulier ceux dont les administrations publiques se conforment au modèle traditionnel "anglo-saxon", sont allés plus loin que d'autres dans l'application des principes de la nouvelle gestion des affaires publiques. Il peut alors être nécessaire de modifier les procédures et systèmes de contrôle de gestion pour les adapter à cette nouvelle gestion des affaires publiques (voir, par exemple, les contributions sur le Canada et le Royaume-Uni).

Le message auquel se résument ces différentes observations est le suivant : l'efficacité du contrôle de gestion est essentielle et cela, que les systèmes de gestion soient centralisés ou décentralisés. Les systèmes de contrôle devront être adaptés à mesure que les organismes publics décentralisent leurs structures de gestion. Dans le cadre de ce processus de décentralisation, c'est au dirigeant - fort de ses fonctions élargies - qu'il appartient d'assumer sa part de responsabilité pour assurer l'efficacité des systèmes de contrôle. La préface des directives de l'INTOSAI observe que :

[...] l'intérêt pour les contrôles [de gestion] n'a cessé de croître. Cette complexité ne permet pas à la direction de vérifier l'exactitude des tâches de chaque agent. Un grand nombre de gouvernements sont à la recherche de moyens propres à offrir des services plus économiques, plus efficaces, et plus efficaces et à contrôler les déficits et l'endettement. De telles prestations supposent que les structures anciennes soient réorganisées, que les vieilles procédures soient révisées, que les gestionnaires soient dotés de plus de liberté et supposent également un recours accru aux technologies informatiques. C'est dans un tel environnement qu'une structure de contrôle [de gestion] effectif peut raisonnablement fournir des garanties quant à la réalisation des objectifs de la direction.

7. Techniques d'audit, de vérification et d'évaluation des systèmes de contrôle de gestion

Les techniques et les approches d'audit des systèmes de contrôle de gestion, d'une part, ainsi que de vérification et d'évaluation de l'efficacité de ces systèmes, d'autre part, sont très différentes selon les pays. Dans certains d'entre eux, les exigences fixées par la loi sont détaillées et contraignantes. Ainsi, aux Etats-Unis, les chefs des administrations publiques doivent réaliser un rapport et une évaluation annuels des systèmes de contrôle de gestion de leur organisme. D'autres pays possèdent des mécanismes plus informels et moins réglementés. Dans certains cas, les systèmes de contrôle de gestion sont très largement décentralisés. Les chefs des organismes publics ont alors une grande liberté dans la conception de leurs systèmes de contrôle de gestion, mais la ou les instances d'audit externe et/ou les organes législatifs sont également investis de pouvoirs d'investigation substantiels.

Il est impossible de recommander un ensemble "standardisé" de techniques d'audit des contrôles de gestion. Les pratiques diffèrent en effet selon les pays. La plupart des systèmes de contrôle de gestion comprennent un mélange des éléments suivants :

- contrôles *a priori*, qui consistent, par exemple, à faire autoriser les transactions non seulement par le supérieur ou le dirigeant immédiatement responsable, mais aussi à imposer le contreseing d'un responsable plus élevé dans la hiérarchie,
- contrôles parallèles à l'audit, qui consistent, par exemple, à vérifier les estimations budgétaires ou la fourniture de services selon un échéancier spécifié,

- contrôles *a posteriori*, qui consistent à vérifier et à évaluer le résultat et l'efficacité d'un ensemble d'actions, de dépenses et de règles.

Il importe également de distinguer entre audit interne et audit externe, même si, pour les raisons expliquées plus haut, cette distinction est parfois (comme en Allemagne) difficile à faire, en partie parce qu'il n'existe pas de définition reconnue sur le plan international de l'audit interne. Dans de nombreux pays, la confiance que l'on peut avoir dans les systèmes de contrôle de gestion d'un ministère ou d'un organisme public joue un rôle fondamental dans le choix de l'approche d'audit qui sera celle de l'auditeur externe. Lorsqu'un organisme public peut démontrer qu'il a mis en place des mécanismes d'audit interne efficaces, associés à des contrôles de gestion bien établis et rigoureux, l'auditeur externe peut alors décider de se fier à ce système de contrôle de gestion, ce qui évite de recourir à un audit externe détaillé et de grande ampleur.

Dans son estimation de l'efficacité des contrôles de gestion en place dans un organisme donné, l'auditeur externe a généralement recours à un certain nombre de tests. Ceux-ci sont décrits plus loin par Lashmar et comprennent les étapes suivantes :

- informations générales sur l'organisme : implantations géographiques, nature des systèmes d'exploitation et fonctions informatisées, contexte (cadre légal et réglementaire, par exemple), organisation et direction, problèmes de personnel, etc.,
- évaluation des contrôles financiers portant sur les facteurs de production, traitement des transactions, production, sécurité des ordinateurs, y compris les mises à jour des systèmes informatiques, procédures de traitement informatique, etc.,
- description des systèmes comptables de l'organisme, et en particulier déterminer si la tenue des livres comptables est réalisée de manière adéquate et si le système fournit une piste d'audit appropriée.
- identification des contrôles essentiels fonctionnant dans le cadre de chaque domaine comptable de l'organisme : rapprochement des factures et des versements, transactions autorisées par un signataire approprié, contrôles de surveillance sur les chèques et les documents y afférents, rapprochements bancaires, etc.
- identification des faiblesses importantes dans les contrôles, par exemple, vérifier qu'il existe bien un contrôle clef pour chaque domaine comptable,
- détermination de la suite à donner à toute insuffisance au sein du ministère ou de l'organisme public concerné.

Dans la vérification et l'évaluation de l'efficacité des contrôles de gestion, les organismes concernés eux-mêmes (y compris leur fonction d'audit interne) et les auditeurs externes vont tous deux utiliser un éventail de sources d'informations, qui comprend :

- la connaissance des différents dirigeants, obtenue à partir de l'expérience acquise dans la gestion quotidienne de leurs programmes et ressources,
- les études internes de gestion,
- les études des systèmes financiers établies par un ministère, un auditeur externe ou une autre instance,

- les évaluations des programmes,
- les rapports parlementaires,
- les rapports établis par l'institution supérieure de contrôle des finances publiques, comprenant notamment des audits, des inspections, des études ou des enquêtes,
- les plans dressés par le ministère ou l'organisme public concerné. Dans certains pays, ces documents sont comparables aux plans d'activité ou aux plans d'entreprise établis par de nombreuses sociétés commerciales.

Dans l'idéal, les contrôles doivent être profondément intégrés à la structure de gestion de l'organisme concerné et à la planification et à la mise en oeuvre des programmes dont cet organisme est responsable. Ainsi, l'étude de Hagvall expose le cas d'administrations publiques suédoises dans lesquelles les contrôles de gestion étaient traditionnellement réalisés sous la forme d'audits préliminaires par des unités spéciales distinctes de l'organisation hiérarchique. Aujourd'hui, dans le cadre du processus de décentralisation que connaît la Suède, ces contrôles sont au contraire intégrés à l'organisation elle-même.

8. Comparaison de pratiques et d'expériences de différents pays

Il a été demandé aux auteurs des contributions de décrire les principales caractéristiques des systèmes de contrôle de gestion de leur pays en se fondant sur les six questions suivantes :

- Quel organismes - à l'intérieur ou à l'extérieur de l'administration publique, sont chargés de l'établissement et de la mise en oeuvre de normes concernant les systèmes de contrôle de gestion ?
- Ces normes sont telles déterminées par le législateur ou définies par voie administrative ? Comment sont-elles édictées ? De quelle marge de manoeuvre les chefs des organismes publics disposent-ils pour les adapter à leurs propres besoins de gestion ?
- Quels sont les rôles respectifs de l'institution supérieure de contrôle des finances publiques et des autres administrations centrales (en particulier le ministère des Finances) dans la mise en place de normes de contrôle de gestion, dans la vérification des performances par rapport à ces normes et dans la promotion des meilleures pratiques ?
- Dans quelle mesure les pouvoirs publics nationaux mettent-ils en pratique les normes générales et détaillées recommandées par les directives de l'INTOSAI ?
- Comment le rendement des systèmes de contrôle de gestion est-il vérifié et évalué ? Quel est le rôle de l'audit interne et de l'audit externe dans ce processus ? Quelle est l'efficacité (notamment économique) de ces systèmes ?
- Quels dispositifs sont en place pour garantir que la direction et le personnel disposent des ressources, des compétences et des programmes de formation nécessaires pour faire fonctionner efficacement les systèmes de contrôle de gestion ?

Il apparaît que tous les pays étudiés dans le cadre de cet ouvrage respectent généralement - implicitement sinon explicitement - les principes et les normes énoncés dans les directives de l'INTOSAI quant aux contrôles de gestion. Cependant, il existe aussi manifestement une grande diversité dans la

manière utilisée par ces différents pays pour établir, mettre en place et faire fonctionner leurs systèmes de contrôle dans la pratique. Cette diversité reflète en partie des différences d'ordre constitutionnel (par exemple, le pays considéré se caractérise-t-il par un régime parlementaire, comme certains pays d'Europe, ou par un régime fondé sur la séparation des pouvoirs, comme aux Etats-Unis ?), ainsi que l'extrême diversité des influences politiques, législatives et culturelles, d'une part, et des structures de gestion du service public, d'autre part. Certaines des principales différences sont explicitées dans les paragraphes suivants.

Canada

La responsabilité formelle des contrôles de gestion au sein de l'administration publique canadienne incombe au Conseil du Trésor, qui délivre des avis et des conseils aux ministères et autres organismes publics sur les questions de comptabilité et de gestion financière. Cependant, depuis quelques années, le Conseil du Trésor tend à assouplir l'application des contrôles de gestion au niveau des ministères de tutelle, tout en tenant compte des risques encourus. Il cherche à responsabiliser davantage les ministères et autres organismes publics en contrepartie d'une plus grande décentralisation - c'est une des conséquences de la "nouvelle gestion des affaires publiques" évoquée plus haut. Ce changement d'approche implique de mettre l'accent sur l'élaboration de cadres distincts concernant la planification des opérations, les services de qualité et la reddition des comptes, plutôt que sur la création d'un nouveau cadre de contrôle.

C'est le ministère ou l'organisme public concerné qui est responsable de la vérification et de l'évaluation des contrôles de gestion. Chaque ministère a son propre groupe d'évaluation et d'audit interne, qui rend compte de ses observations au chef de l'organisme ou à une commission d'audit. Le Bureau du vérificateur général a également une influence considérable. Son rôle consiste en effet à évaluer, au nom du Parlement, le bien fondé des contrôles de gestion et de rendre compte des insuffisances et des possibilités d'amélioration. Les rapports du Bureau du vérificateur général sont publics ; ils suscitent un intérêt considérable au sein des instances parlementaires (et en particulier du Comité sur les comptes publics) et peut encourager les ministères à remédier aux insuffisances et/ou le Conseil du Trésor à améliorer le cadre dans lequel s'inscrivent les contrôles de gestion.

Danemark

Le système danois est très largement décentralisé. Le ministère des Finances établit un cadre général comprenant des règles et des conseils sur les procédures comptables et les contrôles de gestion devant être respectés par les ministères et les organismes publics. Ceux-ci doivent ensuite élaborer leurs propres systèmes détaillés. Un organisme dépendant du ministère des Finances fournit des services comptables à l'ensemble des administrations publiques. Les systèmes de contrôle de gestion établis par les ministères et organismes publics sont accessibles au public. Il n'existe pas de système central permettant la vérification ou l'évaluation de l'efficacité des systèmes de contrôle dans les différents ministères - cette fonction est généralement assurée par le biais des procédures d'audit interne du ministère ou de l'organisme public concerné. Il n'existe pas non plus de dispositif central permettant de délivrer des informations ou des avis quant aux meilleures pratiques. Cependant, le bureau du contrôleur général peut rendre compte devant la Commission parlementaire des comptes publics de toute insuffisance des systèmes de contrôle qu'il aurait identifiée dans le cadre des audits financiers qu'elle consacre régulièrement aux ministères et organismes publics.

Allemagne

Le système allemand de contrôles de gestion diffère considérablement de celui rencontré dans les autres pays étudiés dans cet ouvrage. Il n'existe pas de dispositif fixé par les pouvoirs publics concernant l'élaboration et la mise en place de systèmes de contrôle de gestion. C'est à chaque composante de l'administration publique et à chaque organisme public qu'il incombe de définir son propre dispositif de contrôle de gestion. Compte tenu de la structure hiérarchique de l'administration publique allemande, le pouvoir de décision est réparti entre différents échelons administratifs. Une instance supérieure est généralement à même de donner à une instance de rang inférieur l'instruction d'introduire des systèmes de contrôle de gestion spécifiques et de superviser l'application de ces systèmes. Il semble, sur le plan pratique, que ces dispositifs soient suffisamment souples pour que les administrations publiques soient à même de concevoir des systèmes de contrôle de gestion correspondant à leurs besoins particuliers.

La Cour fédérale des comptes (*Bundesrechnungshof*) a une mission importante : celle de s'assurer que les organismes publics élaborent des systèmes de contrôle de gestion efficaces. Si, à l'occasion des audits qu'elle consacre régulièrement aux organismes publics, la Cour des comptes découvre des insuffisances dans les contrôles de gestion, elle peut recommander des modifications des dispositifs en place. Même si elle ne dispose pas, juridiquement, de l'autorité lui permettant de faire appliquer ces recommandations, la Cour fédérale des comptes sait jouer de sa considérable influence. Dans les situations extrêmes, elle peut communiquer ses conclusions au Parlement. Elle use en outre de son poids pour garantir que toutes les règles et réglementations concernant le fonctionnement des organismes publics comportent des dispositions en matière de contrôle de gestion. Si elle possède ce pouvoir, c'est parce que, dans le système allemand, la cour doit être consultée avant l'adoption de tout règlement concernant l'application du Code budgétaire fédéral (réglementations ayant des conséquences sur les dépenses publiques). Dans le cadre de ses audits réguliers, la Cour des comptes s'assure également que les règlements concernant le contrôle de gestion sont appliqués avec rigueur.

Pays-Bas

La plus haute autorité en matière de contrôle de gestion au sein des pouvoirs publics néerlandais est l'autorité législative dévolue au Parlement en vertu de la loi budgétaire et comptable. Le Parlement a également mis en place d'autres instruments de contrôle de gestion dans d'autres lois (la loi sur la protection sociale, par exemple). La loi budgétaire et comptable donne au ministère des Finances la responsabilité de fixer des normes générales relatives à la comptabilité financière et aux contrôles de gestion. Les ministères de tutelle ont quant à eux pour mission d'établir les procédures détaillées. Le plus haut fonctionnaire du ministère concerné (le secrétaire général) est alors considéré comme directement responsable de la qualité et de l'efficacité des systèmes en place dans son ministère. Chaque ministère comprend également un comité d'audit, qui est chargé de la gestion financière, du contrôle de gestion et de l'audit des différents départements de ce ministère. Au milieu des années 80, une opération de réforme des comptes publics a été lancée, après que de profondes insuffisances ont été découvertes dans les systèmes de contrôle de gestion. Cette réforme s'est traduite par des améliorations significatives des contrôles de gestion, des procédures d'audit ministériel et de la circulation des informations financières au sein des pouvoirs publics et entre l'exécutif et le législatif.

La cour des compte néerlandaise (*Algemene Rekenkamer*) n'intervient pas officiellement dans l'élaboration ou la mise en place des normes de contrôle de gestion. Cependant, elle participe indirectement au fonctionnement des systèmes de contrôle de gestion dans la mesure où ses audits sont pratiqués selon un schéma systématique. La Cour des comptes interprète son rôle de façon large : il s'agit pour elle d'améliorer l'efficacité et l'efficacités des fonctions relevant de l'administration publique. Elle ne se contente donc pas d'un audit au sens étroit des recettes et des dépenses de l'Etat. C'est ainsi que les audits financiers

entrepris par la cour depuis quelques années ont été élargis aux systèmes administratifs et à la gestion financière. En pratique, les audits réalisés par la cour des comptes se fondent principalement sur les conclusions du service d'audit interne des ministères de tutelle.

Suède

A l'aune des autres pays de l'OCDE, la Suède possède un système de gouvernement central peu commun et très largement décentralisé. Moins d'un pour cent des fonctionnaires travaillent pour un ministère et 99 pour cent sont employés par des organismes publics qui jouissent d'une grande autonomie vis-à-vis de ces ministères.

Le gouvernement publie des principes généraux en matière de contrôles de gestion, sous la forme de règlements, qui s'appuient sur la législation. Cependant, la responsabilité globale pour la gestion financière et l'audit des organismes publics incombe à l'Office suédois de contrôle de la gestion publique (RRV), qui possède ainsi un rôle plus important que dans la plupart des autres pays. Une partie importante du travail du RRV en matière de gestion financière consiste à élaborer des normes de contrôle de gestion spécifiques et détaillées pour chaque organisme public. Les différents organismes sont ensuite censés établir les procédures de contrôle nécessaires pour garantir le respect de ces exigences. C'est au chef de chaque organisme qu'il incombe de vérifier et d'évaluer l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion de son organisme. Ces systèmes de contrôle de gestion font par ailleurs l'objet d'un audit régulier de la part du RRV. Lorsque des insuffisances apparaissent, ou lorsque d'importantes questions de principe ou de pratique sont soulevées, le RRV peut décider d'en informer le gouvernement. En outre, le Parlement demande fréquemment des informations sur les audits réalisés par le RRV.

Royaume-Uni

Les principaux organismes ayant à connaître des systèmes de contrôle de gestion au Royaume-Uni sont le ministère des Finances (*Treasury*), l'Office britannique de contrôle (NAO : *National Audit Office*) et la Commission des comptes publics (PAC : *Public Accounts Committee*). Le ministère des Finances est l'instance gouvernementale chargée de déterminer comment les dépenses publiques dans leur ensemble doivent être contrôlées. Le NAO est chargé de l'audit externe des dépenses publiques du gouvernement central. Enfin, il incombe à la PAC de s'assurer, au nom du Parlement, que les dépenses publiques font l'objet d'un contrôle approprié.

Le principal moyen utilisé par le ministère des Finances pour édicter des normes de contrôle de gestion est un manuel intitulé *Government Accounting* (comptabilité publique). Ce manuel fixe les principes régissant la comptabilité et les systèmes de contrôle de gestion applicables à l'ensemble des activités des pouvoirs publics. La mise en oeuvre détaillée de ces directives est néanmoins laissée aux ministères et aux organismes publics. Ce manuel définit également le rôle essentiel du responsable des comptes (*accounting officer*) - le plus haut fonctionnaire d'un ministère ou d'un organisme public. Ce dernier est personnellement responsable de la rectitude et de la régularité des finances et des comptes de son organisme ainsi que de la prudence et de l'économie dans son administration. C'est également à lui qu'il incombe d'éviter gaspillages et extravagances, et de garantir l'utilisation efficiente et efficace des ressources de cet organisme.

Dans les audits financiers qu'il réalise régulièrement, le NAO peut attirer l'attention sur les insuffisances du système de contrôle de gestion d'un ministère ou d'un organisme public s'il estime que ces insuffisances ont un effet pervers sur les comptes de cette instance. Le NAO effectue aussi des examens de rationalité économique, qui ont en particulier pour objet de déterminer s'il existe des systèmes solides

de contrôle de gestion garantissant gestion économique, efficacité et efficacité. La PAC utilise souvent ces rapports pour appuyer ses questions adressées au responsable des comptes du ministère concerné sur les problèmes posés. Cette commission publie ensuite ses conclusions, assorties de recommandations concernant les actions à prendre. Ces recommandations font souvent apparaître le besoin d'améliorer les systèmes de contrôle de gestion.

Etats-Unis

L'approche des contrôles de gestion aux Etats-Unis est très fragmentée. La constitution prévoit certaines dispositions de base (la justification des recettes et des dépenses des administrations publiques, par exemple). D'autres contrôles de gestion sont prévus par des lois spécifiques votées par le Congrès. Il s'agit notamment de la création de la Cour des comptes (GAO : *General Accounting Office*) des Etats-Unis, qui constitue l'institution supérieure de contrôle des finances publiques, et la direction de la gestion du personnel (*Office of Personnel and Management*), qui régleme les règles et les pratiques des pouvoirs publics en matière de personnel. D'autres lois exigeant des audits financiers et des évaluations annuelles des contrôles de gestion ont été votées.

En théorie, les administrations centrales devraient jouer un rôle encore plus important aux Etats-Unis qu'ailleurs dans l'élaboration de contrôles de gestion efficaces. Cela tient à ce que les plus hauts postes de direction des administrations publiques sont généralement occupés par des personnes nommées par le pouvoir politique, qui restent peu de temps en poste et qui n'ont que peu, voire pas d'expérience pratique de la gestion des organismes publics. Dans ce contexte, on constate souvent que les administrations centrales ne sont pas capables de remplir leur mission, qui est de montrer la bonne voie en matière de création d'un système efficace de contrôles de gestion. Autre problème, le Congrès défend avec vigueur son autorité sur les organismes d'exécution et prend souvent des mesures pour les maintenir à l'écart de ce que lui-même - et ces administrations - considèrent comme des ingérences de la part de ces administrations centrales.

Jusqu'à récemment, l'audit des contrôles de gestion d'un organisme public incombait dans une large mesure à cet organisme, et pouvait occasionnellement être complété par des audits du GAO. Entre temps, ces procédures ont été renforcées par deux lois d'importance. La loi de 1982 sur l'intégrité financière des directeurs de l'administration fédérale (*Federal Managers Financial Integrity Act*), tout d'abord, impose au chef de chaque organisme public de réaliser une évaluation annuelle des systèmes de ses contrôle de gestion, de rendre compte des résultats de cette évaluation au Président et au Congrès, et de formuler des recommandations en vue de corriger les insuffisances. La loi sur les directeurs financiers (*Chief Financial Officers Act*), exige que les 24 principaux organismes publics fassent l'objet d'un audit financier annuel, le rapport d'audit devant comprendre une évaluation des contrôles de gestion.

9. Conclusion

Les contributions présentées dans cet ouvrage rassemblent nombre d'informations précieuses quant aux dispositifs de contrôle de gestion fonctionnant dans différents pays et quant à la manière dont sont réalisés les audits et les évaluations de l'efficacité de ces systèmes. A l'évidence, aucun système et aucune approche unique ne s'appliquent à tous les cas. Il est probable que cette observation sera aussi vraie pour les PECO qu'elle l'est pour les pays étudiés dans cet ouvrage. Bien que la plupart des pays aient adopté - explicitement ou, plus souvent, implicitement - les principes et normes clé de l'INTOSAI, ceux-ci ont été adaptés aux caractéristiques constitutionnelles, politiques, législatives et culturelles particulières aux pays concernés.

Les domaines dans lesquels les différences d'approche nationale semblent particulièrement marquées sont notamment les suivants :

- la définition et le rôle de l'audit interne,
- la mesure dans laquelle les pays procèdent à la décentralisation de leurs contrôles de gestion, selon les principes de la "nouvelle gestion des affaires publiques",
- la mesure dans laquelle les contrôles sont mis en place par voie purement législative, par voie réglementaire s'appuyant sur des textes législatifs, ou par le biais de procédures administratives,
- la mesure dans laquelle les contrôles de gestion sont directement intégrés aux décisions sur les programmes de dépenses publiques ou élaborés de manière indépendante,
- le statut et le rôle constitutionnel des institutions supérieures de contrôle des finances publiques et dans quelle mesure leur fonctionnement est indépendant du gouvernement.

La mise en place d'une structure de contrôles de gestion efficace est une tâche difficile. Plus le système de gouvernement et les relations réciproques avec les autres constituants de l'économie du pays sont complexes, plus les contrôles de gestion nécessaires devront être détaillés et compliqués. En outre, comme le fait observer Havens dans son étude, une législation et des dispositions administratives bien intentionnées peuvent avoir des effets pervers. Aux Etats-Unis, par exemple, la loi sur les inspecteurs généraux (*Inspector General Act*) avait pour intention de renforcer les fonctions d'investigation et d'audit interne en donnant pour mission aux inspecteurs généraux de répondre de leurs activités à la fois devant le Président et le Congrès. Au lieu d'atteindre son objectif, cette loi est à l'origine de liens de loyauté divergents et potentiellement antagonistes.

CONTROLES DE GESTION ET CONTROLES EXTERNES DES ACTIVITES DE L'ADMINISTRATION CENTRALE EN SUEDE

par

Jan Hagvall²

Résumé

Dans le système suédois, il est considéré comme fondamental que les citoyens aient confiance dans le fonctionnement de l'administration centrale et soient en position de pouvoir l'examiner avec un oeil critique. L'objectif de la décentralisation des activités de cette administration consistait à renforcer l'efficacité des organismes publics et à rapprocher les citoyens du processus décisionnel. De par la loi, ces organismes sont au service du public et sont tenus de lui fournir, sur demande, des informations relatives à leurs activités. Le contrôle de leur gestion doit être le garant de ce droit.

Auparavant, c'étaient des unités spéciales, indépendantes de l'organisation hiérarchique, qui se chargeaient des contrôles de gestion dans ces organismes. Il s'agissait de contrôles a priori : vérification que l'entité considérée disposait des fonds nécessaires au règlement d'une facture, que les subventions d'un certain montant pouvaient être versées à des destinataires spécifiques, etc. Aujourd'hui, ces contrôles sont le plus souvent intégrés à l'organisation hiérarchique et leur fonction s'est élargie.

L'Office suédois de contrôle de la gestion publique (RRV : *Riksrevisionverket*) est chargé de l'audit externe des organismes de l'administration centrale. Compte tenu de la rareté des ressources, les auditeurs doivent analyser les postes à risque, repérer les problèmes prioritaires, revoir les programmes d'audit si nécessaire et fournir un travail aussi efficace que possible. En outre, pour permettre aux organismes de bénéficier pleinement de l'audit, il convient de renforcer la coopération entre audits interne et externe. En effet, un règlement gouvernemental de 1995 dispose que les principaux organismes et groupes d'organismes publics doivent se doter d'un service d'audit interne aux fonctions bien déterminées.

Le RRV adresse ses rapports d'audit directement à l'échelon opérationnel qui mettra en oeuvre les recommandations préconisées. Il informe par ailleurs le gouvernement des cas importants, si la réaction de l'organisme contrôlé n'est pas assez rapide, et chaque fois que des questions de principe et d'intérêt général apparaissent. Il est aujourd'hui fréquent que le Parlement s'enquière des audits du RRV.

Ces contrôles doivent notamment porter sur les programmes et les budgets, les évaluations, les compétences et les qualifications du personnel et la documentation en ce qui concerne les achats des organismes publics. Il importe d'améliorer les contrôles de gestion existants. Par leurs examen des contrôles

² En tant que directeur de l'audit de l'Office suédois de contrôle de la gestion publique, l'auteur est chargé de l'audit de la totalité des organismes publics relevant du ministère des Finances. L'Office suédois de la dette publique, le service des douanes suédoises et l'administration fiscale suédoise sont trois des organismes les plus importants de ce secteur. L'auteur a été chargé, par les ministères des Finances, de la Santé et des Affaires sociales et du Travail, de missions spéciales dans les domaines des finances et de l'administration. Le dernier rapport qu'il a présenté au gouvernement s'inspire des travaux de la commission qu'il a dirigée en 1994 et qui portaient sur les améliorations nécessaires des contrôles de gestion des organismes de l'administration centrale.

de gestion des organismes publics, les auditeurs externes contribuent à préserver la capacité des organismes à gérer leurs achats et à mieux comprendre les processus que recouvre cette activité.

Pour que la décentralisation de la fonction d'acquisition de biens et services réussisse, il importe que les dirigeants comprennent l'objectif du contrôle, que les organismes publics soient dotés d'unités compétentes et disposant des connaissances nécessaires dans le domaine des achats et que le personnel de ces entités dispose de compétences de base en matière d'administration et des finances. Il faut également que les organismes publics se conforment aux principes commerciaux et agissent dans le respect de la concurrence et de l'objectivité.

1. La structure des contrôles de gestion en Suède

Le contrôle des activités de l'administration centrale

Pour que les activités de l'administration centrale en Suède soient soumises à un contrôle efficace, il est important qu'elles soient menées dans un souci de transparence et qu'elles puissent, dans une large mesure, être soumises à des inspections. Tout citoyen doit pouvoir examiner les activités de l'administration publique d'un oeil critique. D'une manière générale, les documents de l'administration centrale et des organismes publics sont répertoriés de manière que le public puisse y avoir accès. Le secret ne peut être invoqué que pour des motifs clairement définis par la loi. Il est essentiel que ces principes demeurent en Suède, même compte tenu de l'adhésion du pays à l'Union européenne. La gestion de l'administration publique doit pouvoir être soumise à l'examen critique de médias libres et indépendants, car cette fonction d'investigation garantit le respect des lois et l'efficacité des activités de l'administration centrale. Cette exigence suppose pour sa part le pluralisme des médias et l'existence de défenses solides pour éviter une prise de contrôle politique de ces vecteurs d'information.

Au sein du Parlement, c'est la commission constitutionnelle permanente, assistée d'auditeurs sélectionnés parmi les parlementaires, qui est chargée d'une partie de l'appréciation politique des activités de l'administration centrale. Ces auditeurs parlementaires sont aidés d'un organisme d'audit composé de moins de cinquante auditeurs professionnels. Cet organisme a pour objet de permettre aux diverses commissions parlementaires permanentes de jouer un rôle plus efficace dans l'évaluation des activités de l'administration centrale. En outre, dans certains cas, le bureau du médiateur parlementaire apporte son soutien aux personnes qui souhaitent faire prévaloir leurs droits face aux organismes publics.

La plupart des services d'audit professionnels dont dispose l'administration publique sont rassemblés au sein du RRV. Cet organisme est chargé de l'audit externe permanent des comptes et des systèmes de contrôles de gestion pour la totalité des organismes centraux. Le garde des sceaux est l'équivalent, au sein du gouvernement, du médiateur parlementaire. Cependant, la fonction de garde des sceaux englobe des fonctions supplémentaires qui n'ont pas de rapport avec les contrôles administratifs.

En Suède, l'organisation du gouvernement est différente de la plupart des autres pays. Elle se caractérise par des ministères de taille très réduite. Moins de 1 pour cent des 300 000 employés de l'administration centrale travaillent au sein des ministères. Les organismes travaillant dans les différents domaines de compétence des ministères disposent d'un degré d'indépendance élevé par rapport à ces ministères. Les organismes centraux prennent leurs propres décisions dans les affaires touchant à l'application de la loi et à l'exercice de l'autorité publique. Placés sous la responsabilité d'un directeur général, chaque organisme est responsable, dans son fonctionnement quotidien, devant le gouvernement c'est-à-dire, en pratique, devant le ministre concerné.

Elaboration et mise en place des contrôles de gestion

C'est le gouvernement suédois qui établit des règlements d'application de la législation relatifs aux contrôles de gestion des organismes publics. Le rôle de ces règlements est important. Ce sont eux, en effet, qui fixent les principaux objectifs de ces contrôles. Le gouvernement dans son ensemble est responsable devant le Parlement concernant la conformité aux décisions parlementaires des contrôles mis en place dans les organismes centraux indépendants. La division des activités de l'administration centrale entre une "fonction d'acheteur" pour laquelle l'administration est collectivement responsable et des "organismes d'exécution" indépendants, s'est traduite par une large décentralisation des activités de

l'administration. Dans ces conditions, il est apparu nécessaire d'augmenter les contrôles au sein de l'administration publique suédoise.

Le rôle des organismes centraux

Le système suédois est original en ce sens qu'un seul organisme, le RRV, est chargé de la gestion financière et de l'audit dans le secteur public. C'est lui qui définit les normes comptables de base de tous les organismes publics. Il incombe tout d'abord à ces derniers de mettre en oeuvre ces normes, puis au RRV de procéder à l'audit de leurs comptes. Une autre fonction essentielle du RRV en matière de gestion financière consiste à élaborer des normes relatives aux systèmes de contrôle de gestion dans les organismes publics centraux. Ces normes sont publiées sous la forme de directives et d'instructions destinées aux systèmes de comptabilité des organismes. C'est le RRV qui les élabore, les définit et publie, avant de s'assurer, par ses audits, que les organismes contrôlés s'y conforment. De plus, le RRV fournit au gouvernement des données mises à jour que ce dernier utilise dans sa politique économique et budgétaire. Enfin, le RRV, par ses services d'audit et de conseil, soutient les organismes publics dans leur recherche de l'efficacité.

Les dirigeants des organismes publics disposent d'une certaine marge de manoeuvre pour adapter les normes à leurs besoins. Certaines normes détaillées restent néanmoins obligatoires dans le cas, par exemple, de certaines opérations financières particulières. Il incombe toutefois essentiellement aux organismes de déterminer leurs normes en matière de gestion des ressources humaines, sous réserve des limites budgétaires. Les normes les plus importantes destinées aux organismes publics sont décrites aux paragraphes suivants.

Tout d'abord, les règlements mentionnés plus haut fournissent un cadre très général d'orientation à l'ensemble des organismes publics. Ces derniers doivent gérer leurs activités en répondant à certaines obligations établies par le gouvernement suivant les décisions parlementaires. Ces obligations figurent dans les documents suivants :

- la déclaration des principaux devoirs et responsabilités de l'ensemble des organismes publics,
- des instructions particulières concernant les devoirs et responsabilités de chaque organisme,
- une autorisation de dépenses adressée chaque année à chaque organisme public, précisant les fonds mis à la disposition de cet organisme et détaillant ses fonctions spécifiques, qui peuvent varier d'une année sur l'autre,
- l'obligation, pour chaque organisme, de fournir des comptes annuels et des informations relatives à ses performances financières et à ses activités.

En deuxième lieu, les organismes reçoivent des orientations plus ciblées et plus détaillées sur l'établissement et la présentation des comptes et sur les procédures de contrôle de gestion à mettre en oeuvre. Ces orientations sont principalement établies par le RRV et viennent s'ajouter au cadre général établi par le gouvernement.

Enfin, chaque organisme est censé mettre en place ses propres procédures de contrôle de gestion en fonction des obligations décrites ci-dessus. Ces procédures comprennent, par exemple, des instructions relatives à l'organisation du travail de l'organisme, la répartition des responsabilités au sein des organes directeurs et l'établissement de comptes annuels et de programmes d'activité.

Comparaison avec les directives de l'INTOSAI

Les normes que doivent suivre les organismes suédois sont analogues à celles des Directives pour l'élaboration des normes de contrôle interne de l'INTOSAI. Il est essentiel que les organismes publics satisfassent aux exigences annuelles du gouvernement, dans le respect de la législation et des fonds disponibles. Nous pouvons citer, parmi les aspects importants du contrôle de gestion, la correspondance entre les intentions du gouvernement et les activités des organismes, la compétence et la délimitation des responsabilités au sein de ces derniers et la mise en oeuvre des fonctions de l'organisme qui doit s'attacher à obtenir les meilleurs résultats tout en réduisant au maximum les risques d'erreurs et d'irrégularités importantes.

Vérification et évaluation du système de contrôle de gestion

Le chef de chaque organisme est responsable de la vérification et de l'évaluation des résultats des contrôles de gestion en vertu des normes mentionnées ci-dessus, qui sont comparables à celles figurant dans les directives de l'INTOSAI (I, paragraphe 1). Le RRV assure en outre un audit externe sur la régularité et l'efficacité des contrôles. Aujourd'hui, l'audit interne tend aussi à se développer et dispose de ressources plus grandes qu'auparavant. Les équipes d'audit interne doivent contribuer à la qualité des contrôles, plus particulièrement dans les organismes les plus grands. Le gouvernement a décidé qu'à partir de 1995, les organismes les plus grands et les plus importants devraient disposer d'une fonction d'audit interne établie selon des caractéristiques spécifiques (voir la section 3, "Renforcement de l'audit interne").

Ressources, compétences et formation nécessaires à la mise en oeuvre de systèmes de contrôle de gestion

Pour l'élaboration et le fonctionnement d'un système de contrôle de gestion efficace, il importe de disposer d'un personnel formé, à même d'appliquer la théorie de l'organisation et de choisir des modèles appropriés à cet objectif. Le RRV propose de nombreux programmes de développement destinés aux organes directeurs et au personnel (formation par groupe ou individuelle). Les organismes publics coopèrent par ailleurs en utilisant les experts disponibles de la manière la plus efficace possible. Les systèmes de contrôle de gestion continuent de se concentrer sur les aspects financiers, mais cette situation tend à évoluer. Une plus grande importance est en effet désormais accordée aux résultats obtenus.

La liberté accrue dont jouissent les organismes publics en terme de gestion des fonds se conjugue à l'important mouvement de décentralisation qui touche la Suède, avec pour effet d'accroître les responsabilités et les besoins en compétences professionnelles de ces organismes. En même temps, ces organismes sont censés fournir des efforts supplémentaires pour obtenir des résultats satisfaisants. Cette situation a une influence directe sur l'importance des audits relevant du RRV. Il est à prévoir, qu'à l'avenir, les résultats des organismes publics prendront une importance capitale dans les audits.

2. Les contrôles externes effectués par des instances d'audit indépendantes

La mission d'audit du RRV

Les décisions collectives du gouvernement, combinées au libre accès du public à tous les documents relatifs aux activités des organismes publics, contrebalancent les risques liés à la prise de décision à ce niveau. Dans ce contexte, et compte tenu de la forte décentralisation de l'administration publique, il est possible d'affirmer que les risques les plus grands résident dans les activités des organismes centraux. La mission d'audit du RRV couvre ces organismes, ainsi qu'un nombre croissant d'entreprises

et de fondations relevant du secteur public d'Etat. En 1994, le RRV comprenait 260 auditeurs, soit moins d'un auditeur pour mille employés de l'administration centrale.

Le RRV est, dans une large mesure, indépendant des organismes dans tous les aspects importants de son travail, puisque ses audits sont entièrement financés par le gouvernement. Aucun lien financier ne le lie donc aux organismes qu'il contrôle. Cette caractéristique le différencie des cabinets privés qui ont des relations financières avec leurs clients. En tant qu'organisme autonome et qu'entité d'audit indépendante, le RRV effectue ses audits sans intervention du gouvernement, sur la base de normes consensuelles et selon son propre code professionnel.

L'indépendance des audits du RRV est essentielle à la préservation de la confiance qui lui est accordée en tant qu'organisme d'audit, mais également dans ses missions internationales, et en particulier dans ses relations avec d'autres instances supérieures de contrôle des finances publiques.

Les audits réalisés par le RRV comprennent des examens périodiques des rapports annuels des organismes publics. Le RRV effectue également des études destinées à attirer l'attention sur les obstacles à l'utilisation efficace et efficiente des ressources dans le secteur public. Il fournit également au Parlement, au gouvernement et aux organismes publics des informations leur permettant de prendre les décisions nécessaires à une plus grande efficience.

Ces dernières années, le RRV s'est distingué, dans ses travaux d'audit, par le soutien considérable qu'il a apporté au gouvernement et aux organismes contrôlés. Ses efforts dans ce domaine se sont révélés considérablement supérieurs à ce que l'on pourrait attendre des conseils qui suivent généralement un audit. Cette évolution s'explique par le fait que les missions du RRV dépassent les compétences du simple audit et comportent des fonctions de support et de suivi des résultats des mesures générales, destinées à améliorer le fonctionnement, le contrôle et les comptes des activités de l'administration centrale. Bien que sa fonction première demeure l'audit, le RRV offre également des conseils lorsqu'il estime qu'une action se justifie (I, paragraphe 80). Les auditeurs sont donc très sollicités, non seulement sur le plan de leurs compétences professionnelles, mais également de leur intégrité dans la pratique de leur profession.

La grande majorité des organismes publics dispose à présent d'un système de comptabilité approprié. Le passage au nouveau mode de contrôle financier, orienté vers les résultats, s'est effectué plus aisément que prévu. Des lacunes demeurent néanmoins dans les systèmes de contrôle de gestion décrits plus loin et sont, souvent liées à la décentralisation de la responsabilité financière ou à la disparition de l'organisme concerné. Des questions ont ainsi été soulevées concernant les achats de l'administration, les opérations financières ou les emplois à mi-temps occupés par des fonctionnaires.

Le travail d'audit

Les points particuliers à étudier en priorité lors d'un audit sont déterminés par des analyses de risques. Cet aspect revêt une grande importance, car il s'agit de procéder à ces analyses afin d'utiliser de manière efficace des ressources d'audit peu abondantes. Pour qu'un audit se déroule correctement, il faut que la portée de son analyse soit suffisante et qu'il respecte des principes professionnels adéquats. L'approche de l'audit est influencée par des facteurs tels que les opérations significatives et l'exposition aux risques et, bien évidemment, l'expérience du ou des auditeurs. Le RRV s'attache de plus en plus à améliorer les méthodes permettant de définir l'approche de l'audit.

Chaque partie du travail d'audit est soigneusement planifiée. Ce plan précise la ou les questions les plus importantes à étudier, les compétences requises dans l'équipe d'audit, le temps nécessaire et la date d'échéance de l'audit, les coûts, ainsi que l'organisation du rapport interne et du rapport destiné à l'organisme public et au gouvernement.

La préparation d'un audit débute bien avant la visite de l'organisme. Le RRV dispose d'un accès aux comptes courants des organismes grâce aux réseaux informatiques. Il peut alors analyser ces comptes et prendre note des transactions qui méritent d'être étudiées de plus près. Il recueille également d'autres données concernant l'organisme. Il compare les comptes de ses différentes unités et services. Il élabore une liste de questions à poser lors de la visite et ainsi de suite.

Cette approche systématique permet de réduire le temps passé dans l'organisme. La visite est ensuite consacrée à des entretiens et à l'étude de certains documents afin de vérifier (ou d'infirmer) les données indiquées dans les comptes courants ou provenant d'autres sources d'information. Cette visite permet également d'étudier les systèmes de contrôle de gestion et plus particulièrement leur mise en oeuvre.

Enfin, les résultats de l'audit font l'objet d'un rapport. En principe, celui-ci est directement envoyé à l'échelon opérationnel le moins élevé offrant la garantie que des actions efficaces seront prises. Dans les cas importants, si le temps de réaction de l'organisme contrôlé n'est pas assez rapide, et chaque fois que des questions de principe et d'intérêt général sont mis en cause, le gouvernement est informé. Il arrive fréquemment aujourd'hui que le Parlement s'enquière des audits du RRV.

3. Les contrôles de gestion dans les organismes de l'administration centrale

Conséquences de la décentralisation

Aujourd'hui, les organismes de l'administration centrale jouissent de marges de manoeuvre variables en matière de financement et d'objectifs à atteindre. La réglementation détaillée de l'utilisation des ressources reste un cas exceptionnel. Les objectifs des activités des organismes centraux se fondent sur les objectifs politiques définis par le Parlement. Des indicateurs de performance permettent de contrôler les résultats de chaque activité et d'assurer leur suivi. La décentralisation des activités des organismes publics a été menée dans le but d'augmenter leur efficacité et de rapprocher les citoyens du processus décisionnel.

Auparavant, la fonction de contrôle interne aux organismes publics relevait dans une large mesure d'unités spéciales, indépendantes de l'organisation hiérarchique. Il s'agissait en fait de contrôles a priori : vérification que l'organisme disposait des fonds nécessaires au paiement d'une facture, que les subventions d'un certain montant étaient redistribués à un destinataire spécifique, etc. Aujourd'hui, les contrôles sont la plupart du temps intégrés aux activités de l'organisme. La décentralisation de la responsabilité en matière d'utilisation du budget alloué implique donc un système de contrôle lui aussi décentralisé. Ainsi, le responsable d'une unité ne peut approuver un versement que lorsqu'on lui présente une facture certifiée, lorsque ce versement concerne l'unité dont il est responsable et lorsque la somme est inférieure au plafond défini par un supérieur hiérarchique. Ces règles s'appliquent non seulement aux vérifications a priori, mais également aux contrôles de suivi. En outre, il est de plus en plus fréquent que ces contrôles de suivi soient effectués par audit externe, c'est-à-dire par des cabinets indépendants.

Le contrôle de gestion se caractérise depuis longtemps par un principe : les informations relatives à la comptabilité et au rendement des organismes publics doivent être exactes et fidèles à la réalité, et les erreurs et problèmes doivent être détectés et corrigés. Le développement de l'informatique et des télécommunications a entre temps débouché sur un élargissement des systèmes de contrôle. Aujourd'hui, le contrôle de gestion concerne toutes les activités d'un organisme, permettant ainsi à la direction de vérifier

et d'analyser ces activités en permanence, outre l'adoption des mesures correctives nécessaires. Comme le souligne la préface des directives de l'INTOSAI, les besoins croissants en matière de contrôles de gestion sont une conséquence de la politique de décentralisation, de la rareté des ressources disponibles et de la demande grandissante de suivi.

La responsabilité du directeur général des différents organismes publics est lourde car, dans son rapport au ministère concerné, c'est lui qui doit garantir que les intentions du Parlement et du gouvernement ont été respectées conformément à la loi, que les fonds alloués à son organisme ont été utilisés à bon escient et que les activités de l'organisme ont été enregistrées de façon fidèle et scrupuleuse. Pour cela, il faut intégrer les contrôles dans l'organisation de l'entité considérée et dans son travail quotidien, mais également que ses employés fassent preuve d'une attitude d'adhésion aux contrôles. C'est ainsi que l'on peut garantir une administration correcte des avoirs et un contrôle de gestion efficace. Les dirigeants des organismes doivent comprendre la structure des systèmes de contrôle de gestion et leurs objectifs (I, paragraphe 3).

Lacunes

Les activités des organismes gagnant en complexité, les dirigeants se doivent d'étendre les contrôles de gestion des activités placées sous leur responsabilité. Le RRV donne fréquemment des conseils à cet égard, dans le cadre de ses activités d'examen externe des organismes publics et des rapports qu'il adresse au gouvernement concernant la situation administrative et financière de ces organismes centraux.

Les paragraphes ci-dessous traitent succinctement d'un certain nombre de problèmes ayant entraîné des risques significatifs dans les activités des organismes publics, sans que les contrôles de gestion y aient apporté de remède acceptable. Ces paragraphes fournissent des informations relatives aux problèmes que posent actuellement les contrôles, et qui concernent en premier lieu les aspects financiers et comptables. Ils donnent ainsi une image représentative des risques actuellement rencontrés dans les organismes centraux. La nature de ces risques permet leur solution par une extension des contrôles en conformité avec les normes énoncées dans les directives de l'INTOSAI (I, paragraphe 4). Il convient de préciser que de nombreux organismes ont déjà entrepris de remédier aux insuffisances par une amélioration des contrôles de gestion.

Le traitement des subventions

Les subventions sont accordés pour une utilisation déterminée. Or, il arrive, par exemple, que des fonds destinés à des projets de développement régional (sous la responsabilité des conseils généraux) servent en fait au financement des dépenses de l'administration interne ou à la relocalisation des activités de ces conseils généraux. Les systèmes de contrôle visant la technologie, les politiques régionales et les énergies nouvelles, sont inadaptés. En effet, ils ne parviennent pas à empêcher une distribution fautive des subventions ou leur utilisation à des fins différant des objectifs initiaux. En outre, des défaillances ont été également observées lorsque des organismes extérieurs à l'administration centrale sont chargés de redistribuer les subventions allouées par le gouvernement. La décentralisation et/ou la délégation des tâches accroissent la difficulté liée à la mise en place de contrôles adéquats du traitement des subventions.

L'administration centrale, se fondant sur les observations du RRV, réclame aux organismes le remboursement des subventions mal distribuées. Cela se traduit par la réduction des dotations de personnel et d'administration des organismes ayant commis des fautes. Le RRV conseille par ailleurs le gouvernement sur les moyens d'améliorer ses directives concernant la gestion des subventions.

Le traitement des transactions financières

La décentralisation engendre souvent un transfert des responsabilités. Ainsi, des personnes qui connaissent mal le domaine des finances peuvent se retrouver en position de traiter des transactions financières. Par exemple, la gestion des liquidités (qui peuvent s'élever à des millions de couronnes suédoises) traitées à l'origine par une poignée de personnes à un niveau très centralisé peut à présent être de la responsabilité d'un nombre peut-être dix fois plus grand de personnes qui ne disposent pas des compétences suffisantes ou dont les qualifications sont inutiles dans ce domaine. Cette nouvelle situation a fortement augmenté le risque de paiements non conformes, c'est-à-dire adressés à un mauvais destinataire, à une date incorrecte, sans approbation préalable et pour un motif erroné voire impropre. Il ne s'agit pas ici de remettre en cause la décentralisation, mais bien d'insister sur la nécessité de contrôles de gestion rigoureux dans ce contexte.

Le RRV a attiré l'attention sur ce problème dans les rapports d'audit qu'il a réalisés en 1993 et 1994. Ce sont en particulier les organismes publics dont la structure pourrait être comparée à un groupe dans le privé, c'est-à-dire composés d'une entité mère, et d'antennes régionales et locales, qui peuvent être plusieurs centaines. Le RRV a observé que les organismes considérés ont amélioré leurs contrôles, même si de nouveaux efforts sont encore nécessaires. Le RRV continue de se pencher de près sur cette question, mais ne demande plus au gouvernement d'adopter des mesures spéciales la concernant.

Les conflits d'intérêts et situations analogues

Il est fréquent qu'un agent d'un organisme public occupe des fonctions ou ait des intérêts sortant de la sphère de ses fonctions au sein de cet organisme. La décentralisation et/ou la délégation des responsabilités et des pouvoirs tend à augmenter les risques de conflits d'intérêts et de situations analogues. Ce phénomène se présente lorsque les occupations annexes d'un fonctionnaire entraînent des conséquences négatives sur l'accomplissement de ses fonctions. Elle concerne particulièrement les universités et les instituts techniques, dont de nombreux agents exercent une autre occupation par ailleurs. Il peut ainsi arriver qu'un employé d'une université possède une entreprise ayant établi des relations commerciales avec cet établissement. Cette situation, qui en elle-même peut donner lieu à discussion, peut signifier que cet employé, agissant au nom de son service, va favoriser sa propre société en cas d'appel d'offres. Si la direction de l'organisme manque à appliquer, dans le cadre de son contrôle interne, les règles du droit administratif relatives aux conflits d'intérêts, c'est toute la fonction publique qui s'expose à perdre sa crédibilité aux yeux du public. Les conflits d'intérêts et les emplois secondaires posent par ailleurs d'autres problèmes et cela, plus particulièrement dans le cadre universitaire.

Suite à un audit entrepris dans une université en 1994, le RRV a enjoint cet établissement d'étudier l'étendue du problème et de garantir l'observation des règles existantes. L'université a donc chargé un agent spécialisé d'étudier le problème. Ses dirigeants ont en outre élaboré de nouvelles directives pour réaffirmer les règles déjà en place. Une équipe spécialisée dans les occupations annexes a été formée sous l'autorité du premier ministre. Elle a pour objet d'émettre des propositions en vue de l'établissement d'une décision gouvernementale qui définirait des règles plus strictes vis-à-vis de ce type d'occupations dans le secteur de l'éducation. Les résultats de l'audit du RRV serviront de base à la formulation de ces propositions.

La fiabilité des systèmes informatiques

Les organismes publics ont tendance à être trop dépendants de leurs systèmes informatiques, ce qui remet gravement en cause la fiabilité des données utilisées en comptabilité financière, notamment. Aujourd'hui encore, la maîtrise des fonctions informatiques reste souvent l'apanage d'unités ou de fonctions spéciales. Or, les exigences auxquelles sont soumises ces unités en terme de production et de rendement peuvent avoir une influence négative sur le contrôle des flux de production et de transactions. Cette situation devient vite réalité lorsque l'organisme concerné est incapable d'assurer un suivi et de déterminer si la fonction informatique remplit sa mission avec tout le soin et la qualité nécessaires. Lorsque l'organisme concerné, et en particulier sa direction, est suffisamment versé en informatique, il risque d'être beaucoup trop peu exigeant vis-à-vis de son service informatique. Afin de renforcer les contrôles de gestion, la direction doit donc procéder régulièrement à une évaluation des systèmes, des programmes et des procédures de contrôles avec l'aide d'experts en informatique extérieurs.

La législation et les règlements relatifs à un domaine d'activité spécifique sont soumis à des changements rapides, qui doivent être répercutés avec la même rapidité sur les procédures de traitement, le système informatique et les contrôles physiques. La modification des procédures de traitement et la mise en place de contrôles en amont du démarrage des opérations proprement dites permet d'éviter certains problèmes. En l'absence de telles mesures, il existe un risque substantiel de défaillance et donc de problèmes, par exemple dans les contrôles du suivi financier. Les résultats obtenus à partir de données inexactes ou trompeuses peuvent alors être source de décisions fautives. Le système de contrôle de gestion doit donc être en mesure de garantir que les informations sur lesquelles se fondent des décisions sont exactes.

L'administration centrale a largement informatisé ses systèmes liés, notamment, à l'administration de la collecte des impôts et à la sécurité sociale, ainsi qu'à l'administration des fonds publics et privés. Pratiquement toutes les administrations publiques utilisent l'informatique pour leurs activités d'administration financière, de suivi des projets et bien d'autres tâches encore. Or, le nombre d'agents disposant d'un accès général à ces systèmes est trop important et le traitement quotidien des cartes d'accès est problématique car les règles de sécurité ne sont pas respectées comme elles le devraient. Il arrive ainsi que des cartes soient laissées dans des terminaux, ce qui accroît inutilement le risque d'usage impropre, de disparition ou d'altération des données. Le contrôle de l'accès aux données informatisées est insuffisant dans un trop grand nombre d'organismes.

Une des fonctions les plus importantes du RRV consiste à examiner les systèmes informatiques des organismes publics. Comme on l'a vu plus haut, le RRV observe des lacunes dans le contrôle de ces systèmes. Il demande également, entre autres choses, que ces systèmes soient soumis à des tests poussés avant d'être mis en service, que le contrôle de l'accès aux données soit garanti.

Avec la fonction informatique, l'administration publique se trouve face à un problème stratégique d'une grande complexité. Les organismes publics sont pour l'instant incapables d'analyser et de résoudre à eux seuls tous les problèmes liés à ces systèmes. Le RRV a donc mis en place un groupe spécial destiné à renforcer l'audit des systèmes informatiques des organismes publics. Ce groupe travaille en parallèle avec les autres auditeurs du RRV. Ainsi, les pouvoirs publics, se fondant sur les audits approfondis du RRV, peuvent désormais prendre des mesures plus rigoureuses dans le domaine du traitement des données.

Les contrôles du traitement des affaires touchant plusieurs organismes ou institutions

On a pu observer qu'il était difficile de maintenir des contrôles satisfaisants lorsqu'une affaire devait être traitée par plus d'un organisme. En effet, il devient alors difficile de délimiter avec exactitude le champ de responsabilité de chacun. Une telle situation peut entraîner des conséquences financières négatives pour l'administration centrale. Ainsi, une société qui aurait réglé une somme trop importante au titre de la TVA (taxe sur la valeur ajoutée) pourrait être remboursée du trop-perçu par l'organisme chargé du recouvrement des impôts, alors que cette même société est débitrice auprès d'autres organismes publics. Un contrôle de gestion efficace permettrait de réduire une grande partie de ce problème sans nécessiter pour autant le vote de nouvelles lois.

La qualité du contrôle prend une importance particulière en cas de fermeture ou de restructuration d'un organisme. Ces situations étant exceptionnelles, il existe un risque que les organismes concernés ne disposent pas de procédures satisfaisantes concernant, par exemple, la vente des actifs. Il est arrivé que ce travail soit effectué par le service normalement chargé des achats qui s'est ainsi retrouvé en position de vendeur, tâche pour laquelle il disposait de moins d'expérience. Cette opération a exposé l'organisme en question à un risque commercial substantiel. En outre, des lacunes figurant dans la procédure de facturation ont entraîné des erreurs dans la comptabilisation des produits de ces cessions.

Se fondant sur les observations du RRV, le gouvernement a décrété qu'à l'échéance des demandes de paiement provenant d'entreprises (sur la TVA de produits importés, par exemple), le service des douanes suédois devait transmettre l'affaire beaucoup plus rapidement au fisc. En effet, seuls les organismes de l'administration fiscale sont à même d'autoriser différents types de versements entre organismes publics et entreprises privées. L'Etat a ainsi réalisé des gains significatifs en permettant au fisc d'intervenir plus tôt et de mettre en correspondance les demandes de remboursement des entreprises et les sommes dues par ces entreprises à l'Etat.

Les achats

Les faiblesses des mécanismes d'acquisition de biens et services au sein des organismes publics posent un problème sérieux, mais dont l'ampleur varie selon les organismes. Bien que de nombreux efforts aient été entrepris pour y remédier, des difficultés demeurent. La section 4 étudie en détail cette procédure d'achat, ainsi que la mise en place de contrôles de gestion adéquats. Différentes formes de contrôle employées à cet égard suivent également les normes présentées dans les directives de l'INTOSAI (I, paragraphe 4).

La Suède s'est à présent dotée de règles plus strictes et plus étendues sur les achats du secteur public. Ces règles correspondent à celles en vigueur sur le territoire de l'Union européenne. Les sanctions ont également été renforcées. Ainsi, lorsque l'achat n'est pas effectué de façon conforme, l'organisme fautif peut avoir à recommencer la procédure ou à verser des dommages considérables au soumissionnaire lésé. Ces nouvelles conditions entraînent un surcroît de responsabilité pour la direction des organismes et pour le RRV qui doivent annuler les achats qui ne suivent pas les règles en vigueur.

Le renforcement de l'audit interne

Les problèmes décrits ci-dessus font l'objet de rapports réguliers envoyés aux organismes contrôlés. Certains de ces organismes prennent alors les mesures qui s'imposent. Cependant, il arrive aussi que le RRV soulève le même problème plusieurs années de suite. En 1994, ce phénomène a conduit le gouvernement à confier au RRV une étude sur les mesures nécessaires à l'amélioration des contrôles de

gestions des organismes publics. L'auteur de ces lignes était responsable de ces recherches, menées de mai à décembre 1994. Elles ont débouché sur un règlement disposant que les principaux organismes et groupes d'organismes devaient disposer d'une fonction d'audit interne répondant à des critères précis (I, paragraphes 74, 78 et 85). Il s'agit notamment de respecter les exigences suivantes :

- L'audit interne doit examiner les contrôles exercés par l'organisme public sur ses systèmes, ses procédures de travail et son organisation, ainsi que sur la façon dont il s'acquitte de ses obligations comptables.
- Le conseil de direction des organismes, et dans certains cas le directeur général lui-même, doivent approuver le programme annuel d'audit interne.
- Ce programme d'audit doit se fonder sur une analyse (réalisée par la fonction d'audit interne) des activités susceptibles d'être source des erreurs les plus graves.
- Le RRV doit être consulté avant l'approbation du programme.
- L'audit interne doit se dérouler conformément aux normes professionnelles généralement admises.
- Les auditeurs internes doivent soumettre leurs observations au conseil de direction de l'organisme ou, en l'absence d'une telle entité, au directeur général en personne.

Ce règlement a pour but de contraindre les organismes publics de se doter de meilleurs contrôles et d'une plus grande sécurité. Il ne se substitue en aucun cas aux contrôles de gestion intégrés, par exemple, à l'organisation hiérarchique de l'organisme.

4. Aspects des contrôles de gestion en matière d'achats

Le RRV estime que le système suédois, particulièrement en matière d'achats, peut être transposé dans d'autres pays, en dépit d'éventuelles différences de législation et de réglementation. Le RRV s'intéresse en particulier à l'acquisition de prestation de service en matière de conseil. En effet, ce domaine illustre bien la dépendance croissante des organismes publics vis-à-vis d'un environnement technologique complexe qu'il faut gérer et utiliser au mieux, en recourant occasionnellement aux services d'experts. A bien des égards, la fonction d'achat et les problèmes qui lui sont liés concernent autant les biens que les services. Cependant, l'expérience montre que les organismes publics rencontrent plus de difficultés à administrer l'acquisition de services.

En tant que service d'audit externe, le RRV joue un rôle considérable dans les contrôles de suivi des activités de l'administration centrale. Cependant, les exemples montrent avant tout combien il est important que chaque organisme traite les contrôles de suivi avec sérieux dans le cadre de son système de contrôle de gestion.

Les achats des organismes publics en chiffres

A la fin des années 80, le montant global des achats des organismes publics, entreprises d'Etat et entreprises publiques s'élevait à environ 100 milliards de couronnes suédoises, soit plus de 50 pour cent de la consommation et des investissements de ce secteur.

Le gouvernement impose des obligations générales aux organismes publics en termes de rapport coût/efficacité, aspect important dans l'acquisition des biens et services. L'attention portée aux marchés publics se fonde sur l'expérience suédoise et internationale, qui montre que la discrimination est un facteur fréquent dans ce domaine. La Commission européenne a estimé à la fin des années 80 qu'en raison de mesures protectionnistes, la population des Etats membre payait chaque année environ 40 milliards d'ECU (EURO) en trop pour les achats du secteur public de leurs pays respectifs. Une étude du gouvernement suédois réalisée au début des années 90 fait apparaître qu'un accroissement de la concurrence en matière d'achats pourrait se traduire par des économies allant de 10 à 50 pour cent du coût total de ces achats.

La concurrence est une expression de l'application de principes commerciaux. Elle joue un rôle majeur dans les activités de l'administration centrale. Toutes les questions d'ordre financier doivent être traitées selon les règles établies par la loi sur les achats de l'administration publique, sur la base de principes commerciaux sains et sans retards inutiles.

Le comportement sur le marché des achats

Les biens et services offerts sur le marché présentent une complexité grandissante. Les agents chargés des achats au sein de l'administration centrale doivent donc disposer de qualifications accrues. Il arrive que l'offre de services se combine à une offre de biens. Ainsi, une offre d'ordinateurs et d'installations informatiques peut être complétée par divers types de formations. L'éventail des services proposés par les conseillers en organisation, les agences de publicité et les cabinets comptables, entre autres, sont de plus en plus variés. Il en va de même pour la qualité des services proposés. La gamme des prix est donc très étendue et difficile à analyser.

La complexité de ces biens et services force les organismes publics à consacrer d'importants efforts à l'étude et à l'analyse du marché et des différents acteurs qui l'animent, à examiner dans quelle mesure l'organisme concerné est à même de s'acquitter du travail en interne et, enfin, à effectuer un choix. Les offres soumises doivent faire l'objet, non seulement d'une mise en concurrence, mais aussi d'un examen critique. En même temps, il est important de considérer les effets synergiques d'une collaboration entre clients et fournisseurs. En effet, des relations approfondies entre ces deux acteurs sont parfois préférables à l'acquisition des connaissances nécessaires pour savoir quels sont les produits à utiliser. La décentralisation constitue un autre facteur obligeant les dirigeants des organismes publics à se pencher de plus près sur les achats.

La bonne marche des processus d'achat constitue un pan important du contrôle de gestion des organismes publics. Ainsi, chaque organisme doit fournir à ses dirigeants et autres responsables des achats les informations et les conseils nécessaires sur cette activité. Ces informations doivent expliciter les principes de la loi sur les achats de l'administration publique et donner une forme concrète aux règles spécifiques à appliquer en matière d'achats. La direction des organismes publics doit aussi garantir la mise en application de cette loi.

Procédure détaillée concernant l'acquisition de services de consultants

L'encadré 1 décrit la procédure d'achat dans le secteur public et ses diverses phases du point de vue du contrôle en s'appuyant sur l'exemple d'organismes publics recherchant les services de consultants dans leur domaine d'activité. Il convient de noter que les organismes publics ne doivent faire appel à des consultants qu'à titre exceptionnel, soit parce qu'il leur manque une spécialisation recherchée, soit parce qu'ils sont (temporairement) à cours de personnel. L'exemple choisi s'inscrit également sur un fond de

croissance de la part des services dans le total des achats du secteur public en Suède (actuellement plus de 50 pour cent du volume total des achats) et en considérant la relative difficulté du contrôle de gestion en matière d'achat des prestations en matière de conseil.

Le contrôle de gestion comprend le contrôle global des achats et des contrôles spécifiques de divers éléments de cette procédure, qui va de l'évaluation des besoins à la contribution du consultant, en passant par le suivi et la supervision de ces contrôles. Le programme de contrôle décrit en encadré ne couvre pas tous les aspects, mais se fonde sur des facteurs qui, au cours de années, se sont révélés les plus importants et les plus nécessaires à contrôler dans le cadre de l'acquisition de services de conseil.

Les paragraphes suivants se penchent sur les expériences des organismes publics en matière d'achats. Les auditeurs du RRV commencent leur travail par l'analyse des questions d'achat dans le contexte du système général de contrôle des organismes publics. Selon les circonstances, le RRV choisit d'examiner la supervision des organismes sur ses activités de contrôle, le fonctionnement de ses contrôles généraux ou de ses contrôles de certaines parties de la procédure d'achat. Ce programme suit les normes établies dans les directives de l'INTOSAI (I, paragraphe 4).

Encadré 1. Contrôle de gestion et recherche de consultants

Les contrôles décrits ci-dessous doivent être supervisés par un personnel qualifié et jouissant de la confiance de la direction de l'organisme.

Contrôles généraux

Programmes, budgets, etc.

La planification et la budgétisation représentent deux des principaux instruments des activités liées à l'achat. L'enveloppe budgétaire annuelle alloue des ressources aux différentes unités des organismes, au titre des salaires et de l'acquisition de biens et services. Ces ressources doivent être distribuées aux unités concernées dans un but d'efficacité des activités de l'organisme. Ces unités doivent pour leur part pouvoir décider de l'emploi des fonds qui leur sont alloués. L'achat doit s'effectuer dans un souci de rentabilité.

Certaines restrictions sont nécessaires concernant l'utilisation des ressources destinées aux achats des unités. Ces restrictions doivent figurer dans les programmes, budgets et autres documents relatifs au processus décisionnel. L'unité doit suivre la politique de l'organisme sur la question de savoir si les services doivent être effectués en interne ou s'il convient de faire appel à des services externes. Par ailleurs, les contrats signés par le responsable d'une unité ne doivent pas dépasser un certain plafond. Le gouvernement délègue aux organismes publics le droit de déterminer ces plafonds dans les instructions qu'il établit à l'attention de ces organismes. Au-delà du plafond fixé, c'est le supérieur direct du chef de l'unité considérée qui assume la responsabilité. Il existe également des plafonds pour des achats d'une nature plus simple et moins formalisée. Les organismes publics doivent par ailleurs recourir à des achats groupés. Ils doivent également procéder à des achats centralisés en matière d'ordinateurs et autres équipements informatiques afin d'éviter des problèmes de fonctionnement et autres difficultés liées à l'introduction d'ordinateurs et de systèmes informatiques dans le fonctionnement des organismes publics.

Il existe une condition majeure en matière d'achat : une même personne ne doit pas être responsable de plusieurs fonctions clés dans la procédure (I, paragraphe 4). Ces fonctions peuvent par exemple concerner la réalisation de dossiers d'appel d'offres, le lancement de l'appel d'offres, le dépouillement et l'évaluation des offres ou l'établissement des contrats, des versements et de la comptabilité. En outre, les différentes parties de la procédure d'achat doivent faire l'objet d'un rapprochement continu sur l'ensemble de l'année.

Le contrôle et l'évaluation de l'apport des consultants

Un consultant engagé par un organisme ne doit pas être laissé à lui-même dans l'accomplissement de sa mission. L'organisme qui utilise ses services doit affecter des ressources destinées au contrôle afin de s'assurer que les résultats du travail du consultant sont satisfaisants.

Le suivi et l'évaluation du travail des consultants doivent se concentrer sur les aspects les plus importants de chaque mission de conseil. L'organisme doit conserver un registre de l'ensemble des consultants utilisés. Ce registre doit contenir leur nom, le but de leur mission, la durée effective de la mission par rapport à celle précisée sur le contrat, une évaluation des résultats et le tarif horaire des services. Cette évaluation est un point de départ important pour les organismes lors de la planification d'activités de longue durée.

Problèmes de qualification et d'expérience

C'est la direction de l'organisme public concerné qui doit garantir que cet organisme dispose d'un personnel suffisamment expérimentés et qualifiés (I, paragraphes 28-31). La motivation du personnel joue un rôle important dans cette fonction de gestion. Le système de contrôle de gestion doit garantir que les niveaux d'expérience et de qualifications disponibles correspondent aux besoins réels. Il doit également jouer un rôle actif dans l'évolution des activités dans le sens d'une plus grande efficacité. Les achats sont dans le domaine dans lequel l'existence de compétences et d'expériences adaptées a gagné en importance pour un certain nombre d'organismes depuis l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur les achats de l'administration publique, début 1995. Cette question doit bien évidemment être traitée de manière professionnelle. Les règles contenues dans cette nouvelle loi sont beaucoup plus détaillées que les précédentes. Elles prévoient des sanctions en cas d'achat impropre. Ces circonstances nouvelles supposent une modification profonde des procédures d'achat, et notamment un accroissement des contrôles.

Encadré 1. Contrôle de gestion et recherche de consultants (suite)

Le contrôle de gestion doit, entre autres choses, faire apparaître comment la stratégie de l'organisme destinée à garantir le recours à des personnes d'une compétence et d'une expérience adaptées permet l'affectation de ces personnes sur l'ensemble de l'organisme par les responsables du recrutement et de la formation. Le développement des compétences nécessaires ne dépend pas uniquement de la formation. Il peut également être facilité par des conseils professionnels sur les travaux à effectuer ou les nouvelles fonctions, par des programmes d'échange entre, par exemple, des organismes dont les types d'activités sont similaires. L'importance accordée aux compétences spécifiques se mesure à la possibilité de mettre en pratique les compétences nouvellement acquises.

La procédure d'achat doit être bien documentée (I, paras. 4 et 43-47). Une procédure d'achat complète et satisfaisante est nécessaire pour savoir si les fonctions des autres contrôles généraux et spécifiques sont satisfaisantes. La documentation doit couvrir toutes les phases de la procédure d'achat qui apparaît dans le programme de contrôle et qui doit être accessible pour examen.

Les contrôles spécifiques de certains éléments de la procédure d'achat

La décision

Avant la prise de décision, il faut examiner avec soin les solutions autres que le recours à un conseiller extérieur. Il faut ainsi se demander s'il est possible de résoudre le problème par une redistribution des ressources internes ou par l'embauche de personnel. L'organisme concerné doit raisonner selon le principe que le recours aux services d'un consultant pour renforcer des ressources existantes est généralement une solution coûteuse. Il ne doit donc pas négliger l'évaluation de la contribution de ce consultant, faute de quoi celui-ci aura peu de chances d'effectuer sa mission de façon convenable.

Le choix de la procédure d'achat

Lorsqu'un organisme public a besoin de services de conseil, il lui est souvent difficile de décrire aux soumissionnaires les services souhaités de façon claire et exhaustive. Il est donc important de procéder aux appels d'offre en suivant des règles et une documentation précises et en entreprenant des négociations avec les soumissionnaires. Lorsque les sommes en jeu sont minimales, que les décisions doivent être prises rapidement ou que d'autres considérations importantes entrent en ligne de compte, l'achat doit suivre le schéma simplifié décrit dans la loi sur les achats de l'administration publique.

Documentation destinée aux soumissionnaires concernant les services requis

Les documents doivent être aussi clairs et complets que possible. Ils doivent indiquer l'étendue du travail et les conditions commerciales et administratives applicables. Lorsque le service requis ne prête pas à une formulation claire et complète, l'organisme doit procéder à l'achat en plusieurs étapes.

L'appel d'offres

L'organisme doit faire jouer la concurrence pour les biens et services qui font l'objet de l'appel d'offres. Il doit étudier les soumissionnaires avec objectivité. L'appel d'offres doit s'adresser à un nombre de soumissionnaires aussi étendu que nécessaire compte tenu des tâches à effectuer et de la concurrence régnant sur le marché.

Encadré 1. Contrôle de gestion et recherche de consultants (suite)

Examen des offres et des soumissionnaires et choix du consultant

Cet examen doit se fonder sur les dossiers d'appel d'offres, les offres des consultants et les questions qui ont pu être soulevées par ailleurs lors des négociations avec les soumissionnaires. Le processus de sélection doit tenir compte du prix et d'autres critères valables censés déboucher sur l'obtention des meilleurs résultats. Il faut également savoir choisir parmi les divers consultants en lice. L'organisme doit s'assurer du sérieux de chaque soumissionnaire avant d'accepter son offre. Il doit notamment examiner sa capacité à exercer des activités commerciales ou s'assurer qu'il n'a contracté aucune dette envers l'administration fiscale. Les motifs du choix doivent figurer dans le dossier d'adjudication ou tout autre document analogue.

Le contrat et ses dispositions

Les dispositions du contrat doivent régler tous les aspects significatifs de la relation entre l'organisme public et le cabinet de conseil retenu. Il s'agit ainsi de limiter les malentendus relatifs à la mission envisagée. L'objet et les termes du contrat régissant la mission du consultant ne doivent pas être en contradiction avec le dossier d'appel d'offres et l'examen préalable des offres.

Les rapports

La nature du rapport d'avancement et du rapport final à fournir par le consultant, qu'ils soient oraux ou écrits, doivent être définis dans le contrat.

Le paiement

Sauf disposition contraire dans le contrat, l'organisme public doit procéder au règlement du consultant après la présentation du rapport final. C'est à l'agent responsable d'approuver le paiement, mais celui-ci ne doit porter que sur les travaux qui auront été définis dans le contrat, puis acceptés et achevés. Tout paiement peut être approuvé s'il correspond à une facture sur laquelle a été apposée une date d'arrivée, qui concerne des prestations bien spécifiées, et dont le paiement a été autorisé par un autre responsable (I, paragraphe 4). Si le montant du versement est relativement important, une double autorisation peut être nécessaire.

La comptabilisation

Les opérations liées à la procédure d'achat doivent être comptabilisées conformément aux principes comptables généralement reconnus. En d'autres termes, cette comptabilisation doit être prompte, complète, exacte, permettre les comparaisons et être adaptée à l'objectif souhaité (I, paragraphe 4).

Les principales faiblesses dans la recherche de consultants

Dans le cadre de leurs activités de planification et de budgétisation, les organismes publics accordent trop peu d'importance à l'efficacité dans le recours aux consultants ou dans l'acquisition d'autres biens et services. Dans de nombreux organismes, le recours à des consultants s'effectue sans planification préalable et au coup par coup, même si des ressources substantielles sont consacrées à ces prestations. L'expérience acquise dans le recours à des consultants est beaucoup trop rarement synthétisée pour que l'on puisse améliorer l'efficacité des systèmes et des pratiques liés au recours à ses services.

En ce qui concerne les versements et la comptabilité, il existe des procédures bien établies donnant lieu à des contrôles financiers réglementés et détaillés. Cependant, l'analyse des données financières issues de la comptabilité peut révéler des écarts considérables par rapport aux résultats escomptés. Il peut s'agir là d'un signe de circonstances sous-jacentes et parfois douteuses justifiant le renforcement des contrôles de gestion. Il arrive parfois que l'on découvre l'existence de liens familiaux ou autres entre la personne responsable des achats et le consultant engagé. L'acquéreur bénéficie parfois d'avantages ou de cadeaux non négligeables. Parfois encore, on peut découvrir que certaines entreprises ou certaines régions font l'objet d'une discrimination ou sont au contraire favorisées par rapport à d'autres. Une des fonctions importantes des contrôles de gestion consiste à lutter contre ces formes de corruption, ainsi que contre la corruption en général.

Le contrôle de gestion doit également s'assurer du bon ordonnancement de la documentation des organismes publics. En effet, le retour d'information est plus difficile dès lors que cette documentation présente de graves lacunes. Le problème prend toute son importance dans une situation où l'ancienne loi sur les achats de l'administration publique a été remplacée par un nouveau texte, fondé sur la réglementation de l'Union européenne, et dont les dispositions sont quelque peu différentes en matière d'achats du secteur public. Il faut pouvoir détecter les infractions aux règlements et y remédier. Si la nouvelle loi n'est pas respectée, les tribunaux peuvent ordonner l'arrêt de la procédure d'achat ou contraindre l'organisme acquéreur au versement de dommages et intérêts.

Les systèmes de contrôle de gestion ne disposent pas des compétences aujourd'hui nécessaires dans le domaine des achats. Les divers programmes de formation n'ont pas été suffisants. Ils ont été introduits assez tardivement par rapport à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

En tant qu'instance d'audit externe, le RRV attend que le contrôle de gestion, sous forme de contrôles de suivi, s'effectue de manière systématique et analytique (I, paragraphes 76 et 77). C'est encore trop rarement le cas. Il importe, par exemple, de partir d'hypothèses solides quant aux risques liés à la procédure d'achat. Ces hypothèses doivent être vérifiées par une comparaison et une évaluation des différentes procédures mises en jeu par les phases successives du processus d'achat. La section suivante illustre ce type de contrôle de suivi.

Les contrôles de suivi liés au recours à des consultants

Il s'agit en premier lieu de détecter les unités à haut risque des organismes en se fondant sur trois critères : le profil du service requis, la vulnérabilité en terme d'achat et l'organisation.

- *Profil du service requis* : les achats d'un montant élevé, les relations de longue date avec le fournisseur, les achats d'importance stratégique et ceux qui, par expérience, créent des problèmes.
- *Vulnérabilité en terme d'achat* : les factures difficiles à vérifier, les factures en grand nombre, la cohabitation de différents types de coûts, les fournisseurs en grand nombre, les achats dans lesquels la facturation est susceptible d'évoluer, la délégation des responsabilités, les activités spécialisées et les transferts dans la comptabilité.
- *Organisation* : l'activité dépend fortement des services informatiques achetés à l'extérieur, l'activité principale emploie des consultants aux services coûteux en dehors de son personnel interne, les compétences administratives et financières d'ordre général ont été négligées, des modifications introduites dans les systèmes financiers ont créé des problèmes. Enfin, la

réorganisation, la rotation des postes de direction, la vacance de postes de dirigeants ou des modifications dans l'organisme créent des conditions nouvelles pour l'exercice des activités.

Il faut ensuite formuler des hypothèses valables concernant les unités à haut risque de l'organisme public considéré. Cette seconde phase peut par exemple aboutir à poser les questions suivantes : les achats d'importance stratégique s'effectuent-ils conformément au plan d'activités, une importance décisive est-elle accordée aux considérations commerciales (en particulier en ce qui concerne les achats majeurs), la qualité des contrôles financiers est-elle acceptable et l'achat est-il comptabilisé de manière appropriée ?

Troisièmement, il faut poser concrètement les questions formulées plus haut. A cet effet, les organismes publics peuvent découper la procédure d'achat en dix étapes, qui sont décrites ci-dessous :

- établissement du dossier d'appel d'offres,
- lancement de l'appel d'offres,
- évaluation/négociation,
- contrôle du paiement des taxes,
- contrat/commande,
- contrôle de la prestation fournie,
- traitement de la facture,
- paiement,
- comptabilité,
- rapport, etc.

Il faut enfin transposer ces observations provenant des contrôles de suivi en mesures destinées à l'établissement de normes d'achat satisfaisantes.

Conclusion

Voilà plusieurs années que le RRV exprime son inquiétude quant aux difficultés, pour les organismes publics, de se conformer aux exigences liées au respect des principes commerciaux et à appliquer les principes de la concurrence et de l'objectivité dans les contrats de l'administration centrale. D'importantes améliorations sont encore possibles dans le domaine des marchés publics et peuvent provenir d'un plus grand professionnalisme dans l'approche du contrôle de gestion au sein des organismes publics.

CONTROLES DE GESTION : LE POINT DE VUE D'UN CODE SUPERIEUR

par

G.M. Kirby³

Résumé

Ce document présente deux cas tirés de l'expérience d'un code supérieur ayant occupé deux postes différents dans deux organisations différentes dont la gestion était considérée par les autorités comme échappant à tout contrôle. Par des exemples concrets, il montre comment il est possible de créer un environnement dans lequel le contrôle joue un rôle positif, et comment identifier les facteurs favorisant la mise en place d'un tel environnement (définition d'une stratégie et modification de la manière d'aborder une fonction administrative ou un programme d'action, par exemple).

Remédier aux insuffisances dans le contrôle d'une organisation peut nécessiter des ressources et des efforts considérables de la part de la direction, mais il s'agit d'un investissement dont la rentabilité est élevée : il permet en effet une amélioration de l'efficacité des programmes, de la prise de décision, de l'utilisation des ressources, de la confiance du public dans l'organisation considérée et de la fierté du personnel.

Parmi les contrôles de gestion, certains sont de nature plus administrative et portent sur des domaines tels que la protection et la gestion des ressources en personnel, en information et en capital (capital financier et ressources naturelles). D'autres sont de nature plus fonctionnelle et concernent des activités liées à un programme ou au traitement des besoins en produits et services. La nature des activités variant d'une organisation à l'autre, les exigences du contrôle de gestion diffèrent aussi, comme le montrent les exemples ci-après, qui concernent deux entités distinctes.

C'est aux plus hauts responsables de déterminer les informations dont ils ont besoin pour contrôler les activités de l'organisation et de s'assurer que des systèmes de contrôle de gestion sont en place à tous ses niveaux. Généralement, cette garantie leur est donnée par une organisation efficace de l'audit interne et un système adapté d'évaluation de la gestion. Là encore, cette contribution donne des exemples de la façon dont ces objectifs peuvent être atteints.

La gestion pose de nombreux problèmes, mais elle peut aussi être amusante. Occuper un poste élevé dans une organisation fière de ses activités, jouissant d'une réputation d'efficacité et dans laquelle l'utilisation des ressources est toujours adaptée aux résultats attendus, est source de grandes satisfactions.

3

L'auteur est président de l'*Ottawa-Carleton Economic Development Corporation*, organisme privé chargé de la planification et de la mise en oeuvre du programme de développement économique de la quatrième zone urbaine du Canada. Au cours de sa carrière, il a travaillé dans 12 services gouvernementaux, deux entreprises privées et deux organisations internationales, et a effectué plusieurs missions en tant que consultant indépendant.

1. Introduction

Cette contribution analyse les contrôles de gestion du point de vue d'un code de direction. A l'aide de deux exemples tirés de l'expérience de l'auteur, il montre pourquoi les exigences de contrôle des dirigeants d'une organisation doivent être prises en compte à tous les niveaux de celle-ci. Les deux exemples présentés concernent un poste de comptable dans une organisation d'aide internationale et un poste de directeur général dans une organisation gérant un patrimoine immobilier public.

Bien que les contributions rassemblées dans cet ouvrage soient axées sur la nécessité des systèmes de contrôle de gestion dans l'administration publique, les besoins et les principes sont comparables pour les entreprises publiques et les entreprises privées. Par définition, la gestion implique de contrôler des activités et d'analyser les résultats, et de répercuter ceux-ci sur le fonctionnement général de l'organisation, de façon à "garder le cap" et à satisfaire à des principes administratifs sains tels que ceux décrits dans les Directives pour l'Elaboration des Normes de Contrôle Interne de l'INTOSAI (I, paragraphe 72).

2. L'information dans le cadre des contrôles de gestion

Dans une organisation bien administrée, les plus hauts responsables sont assurés de l'existence et de l'efficacité de méthodes et de procédures garantissant une gestion saine des diverses ressources (capitales, personnel, équipement, patrimoine immobilier et informations). Parmi les procédures de contrôle des ressources, on trouve l'audit interne et les évaluations de la gestion. Ces dernières donnent lieu à des rapports qui, soit rassurent la direction sur le fait que tout continue de bien aller, soit, dans le cas contraire, lui permettent de prendre des mesures correctives. Elle peut ainsi se concentrer sur les plans de stratégie et de fonctionnement et sur la mise en oeuvre des mesures arrêtées.

La gestion des activités requiert des informations provenant à la fois de l'intérieur et de l'extérieur de l'organisation. Certaines de ces informations portent sur l'utilisation des ressources, d'autres sur des questions telles que la fourniture de biens et services, l'évolution des besoins de la "clientèle". S'il est vrai que les informations de gestion font partie intégrante du contrôle de gestion, tous les contrôles ne nécessitent pas l'apport d'informations pour être efficaces.

Dans certaines organisations, les méthodes et les procédures de gestion étant inefficaces, les ressources sont menacées de gaspillage, de détournement ou de vol, voire sont déjà gaspillées, détournées ou volées. De telles situations demandent aux codes supérieurs, et à d'autres intervenants, des efforts considérables d'attention et d'énergie pour corriger les dysfonctionnements, au détriment des activités de l'entreprise. Les gains que l'on peut attendre d'une utilisation efficace des ressources sont tels que cela vaut la peine d'adopter des mesures correctives.

3. Les exigences des dirigeants relatives aux contrôles

Même si tous les systèmes de contrôle de gestion ont des éléments en commun (en particulier dans le cas des contrôles portant sur les finances, le personnel ou les stocks), chaque organisation a des caractéristiques qui lui sont propres en termes de mission, de temps, de cadre d'action et de priorités. Cette spécificité détermine une partie des besoins exprimés par les responsables en ce qui concerne les contrôles. En effet, qu'ils travaillent dans le secteur privé ou public, les objectifs de leur organisation et les plans qu'ils élaborent pour les atteindre sont influencés par le contexte dans lequel ils opèrent, les priorités qui ont été fixées et les ressources qui sont à leur disposition. Par ailleurs, c'est le directeur général qui établit la ligne de conduite des autres responsables de l'entreprise. Pour ce faire, il doit disposer de données crédibles et fournies en temps voulu sur les indicateurs financiers et autres indicateurs de base intéressants

tous les responsables, mais aussi d'informations sur certains facteurs déterminants pour la bonne santé de l'entreprise à ce moment précis (I, paragraphe 32).

Ainsi, le directeur d'une mine de charbon, le Secrétaire d'Etat à l'Agriculture, le directeur général d'une compagnie aérienne et le directeur d'un grand magasin dirigent tous les activités d'une organisation, mais les informations essentielles dont ils ont besoin sont différentes en raison du caractère spécifique de leur entité - sans parler du fait qu'elles varient également dans le temps. Ainsi, pour le grand magasin, ces informations seront sans doute le chiffre d'affaires, l'état des stocks, les déperditions, etc. Pour le Secrétaire d'Etat, il s'agira plutôt des questions parlementaires, de la nature des documents en cours d'élaboration et de données clés concernant des sujets prioritaires tels que la mise en place d'un programme de subventions agricoles.

La primauté et le caractère évolutif des exigences des responsables oblige à concevoir des systèmes de contrôle de gestion qui partent d'en haut et agissent de manière répétitive. Il faut identifier les besoins actuels et futurs du sommet de la hiérarchie et comprendre les méthodes de collecte des informations nécessaires, et cette procédure, ainsi que celle de tout autre système de contrôle, doit être intégrée et mise à la disposition des plus hauts responsables. Enfin, il faut élaborer un processus pour traduire en actions les décisions des principaux dirigeants.

C'est aussi pour des raisons techniques qu'il est nécessaire d'identifier les besoins de la direction dès le début du processus d'élaboration des systèmes de contrôle et d'information. Grâce à la puissance des systèmes informatiques modernes, il est possible de traiter et de mettre en forme de nombreux types d'informations à partir des mêmes données. Cependant, ces systèmes sont tributaires d'une définition et d'une codification précises des informations dans la base de données. Une fois les blocs de données créés, il est souvent difficile d'ajouter de nouveaux termes ou de nouvelles catégories d'informations.

Les responsables d'une entreprise subissent généralement une pression telle qu'ils n'ont pas le temps de vérifier les éléments de base de leur système de contrôle de gestion. Ils gèrent souvent "à l'exception", c'est-à-dire qu'ils laissent à d'autres le soin de vérifier et de contrôler les activités administratives de routine, et ils n'y participent que lorsqu'ils y sont contraints. Cette contrainte peut d'ailleurs varier d'un individu à l'autre, certains responsables souhaitant être avertis plus tôt que d'autres des modifications par rapport au plan initial ou de la survenue d'un problème.

La plupart des responsables définissent très précisément le type d'informations dont ils souhaitent disposer à des fins de vérification. Mais ces exigences sont sujettes à évolution, puisqu'elles dépendent des points vulnérables de l'organisation à un moment donné ou des priorités du moment.

Deux responsables peuvent appliquer à une même activité des systèmes de contrôle très différents mais tout aussi efficaces. Il n'est pas nécessaire que les styles de gestion soient identiques, seuls les principes doivent l'être. Ces derniers sont décrits très clairement dans les Directives de l'INTOSAI.

4. Cas n° 1 : l'Agence canadienne de développement international

L'Agence canadienne de développement international (ACDI) est la principale organisation gouvernementale canadienne assurant la planification et la fourniture de l'aide à l'étranger. Lorsque j'y suis entré en 1982, elle avait des activités dans environ 80 pays et des représentants dans les conseils d'administration de toutes les banques de développement régional, et appuyait une quinzaine d'agences de développement multilatérales et quelque 400 organisations non gouvernementales telles que CARE, la Croix Rouge et les *World University Services of Canada*. Son budget annuel était alors d'environ 2,4 milliards

de dollars canadiens. Elle employait quelque 1 200 personnes à Ottawa et 400 à l'étranger. Son programme d'activités comprenait quatre axes :

- le programme bilatéral, avec un budget d'environ 1,2 milliard de dollars canadiens et 1 200 projets en cours dans 60 pays.
- le programme multilatéral, avec un budget total d'environ 800 millions de dollars canadiens, comprenant un programme d'aide d'urgence (20 millions de dollars canadiens), des contributions à une quinzaine d'agences d'aide multilatérale (250 millions de dollars canadiens) et aux banques internationales de développement (350 millions de dollars canadiens), un programme d'aide alimentaire (120 millions de dollars canadiens) et d'autres activités moins importantes mobilisant le reste du budget.
- les programmes spéciaux, avec un budget d'environ 120 millions de dollars canadiens, appuyant quelque 400 organisations non gouvernementales de toutes tailles, gérant un organisme pour la coopération entre des entreprises canadiennes et des entreprises du Tiers monde et, d'une façon générale, gérant toutes les activités d'aide n'entrant pas dans le cadre des deux autres programmes.
- le programme administratif, avec un budget d'environ 150 millions de dollars canadiens couvrant les salaires et indemnités des agents et tous les autres coûts administratifs liés au fonctionnement du programme d'aide.

J'ai été vice-président et comptable de l'ACDI de 1982 à 1986. J'étais donc directeur des services financier et informatique, avec un personnel de 245 agents, et responsable du soutien administratif à la fonction d'audit interne. En tant que comptable, je présidais la Commission chargée des marchés publics (*Contracts Committee*) de l'Agence, qui passait chaque année des marchés pour quelque 260 millions de dollars canadiens, je participais à la Commission d'audit interne (*Internal Audit Committee*) et j'étais l'interlocuteur officiel des agences gouvernementales centrales responsables des politiques de gestion des ministères. J'étais également chargé des relations avec le Vérificateur général du Canada (*Auditor General*).

Mes besoins en matière de contrôle de gestion étaient déterminés à la fois par mes fonctions et par les priorités que m'avait assignées le président. De plus, en tant que directeur du service informatique, j'étais chargé de vérifier que les besoins de tous les responsables de l'Agence en matière de contrôle de gestion et d'information étaient satisfaits.

Lorsque je suis arrivé à l'Agence, plusieurs scandales graves portant sur des fraudes venaient d'éclater. Le Vérificateur général du Canada avait procédé à un audit détaillé et fortement critiqué les procédures et la gestion des ressources de l'Agence. Il avait conclu que les dépenses en fin d'exercice étaient faites sans aucune méthode et restaient largement inefficaces. Un important système informatique intégré était en cours de conception. Par ailleurs, le service financier de l'Agence faisait l'objet d'un discrédit général, étant considéré comme irresponsable, inefficace et globalement peu enclin à aider les services opérationnels. Le Parlement avait d'autre part mis en doute l'impartialité de la procédure de passation des marchés.

Mon expérience de la gestion était alors relativement étendue, mais mon expérience du développement du Tiers monde inexistante. Je n'étais pas responsable des programmes de développement, mais il était évident que les systèmes de contrôle de gestion devaient couvrir ce domaine, puisque c'était celui dans lequel des dérapages étaient les plus susceptibles de se produire. C'est pourquoi ma première démarche a été de mettre en route ce que j'ai appelé une "analyse de vulnérabilité" (I, paragraphe 32). Il

s'agissait de passer en revue toutes les opérations et activités de l'Agence que leur nature désignait comme zones de danger potentielles. Ces zones de vulnérabilité n'étaient pas seulement les domaines dans lesquels, par inadvertance ou malveillance, des ressources pouvaient être perdues, détournées, mal utilisées ou gaspillées. L'analyse devait aussi identifier les zones risquant d'être politiquement dangereuses. Les fonctionnaires connaissent généralement bien ce type de situation, où les erreurs, les inexactitudes ou les actions illégales ne se traduisent pas par une importante perte de ressources mais mettent les pouvoirs publics dans une position gênante. L'attribution des logements sociaux en est un bon exemple. S'il y a peu de logements sociaux et qu'ils sont attribués aux demandeurs selon un système de favoritisme et non sur des critères de nécessité ou d'ancienneté, l'Etat ne perd aucune ressource, mais si le public vient à avoir connaissance de ces pratiques, les pouvoirs publics peuvent se retrouver sur la sellette.

Avant de passer à la description de quelques-uns des systèmes qui ont été mis en place pour surveiller les zones de danger, je dois préciser que mes chances de réussir ne reposaient pas uniquement sur ma détermination et mon énergie, mais aussi sur le soutien que je recevais de la part du président et du vice-président de l'Agence (I, paragraphe 25). De plus, l'Agence dans son ensemble était embarrassée, voire ennuyée, du rapport sévère qu'avait rédigé sur elle le Vérificateur général à l'issue d'un audit détaillé, et un audit de suivi devait avoir lieu trois ans plus tard (I, paragraphe 80). Le personnel de l'Agence tenait à ce que les conclusions de ce nouveau contrôle lui soient plus favorables (I, paragraphe 26). Enfin, la confiance du public canadien dans son Agence de développement international avait été ébranlée par les révélations du Vérificateur général, et il n'était plus certain que les Canadiens souhaitent voir l'ACDI continuer à gérer une part si importante de leurs impôts. Si l'Agence n'améliorait pas sa gestion, elle risquait de fermer.

Ce facteur, la confiance du public, est très important pour n'importe quelle organisation, qu'elle soit privée ou publique. De bons contrôles de gestion ne sont pas directement visibles par le public, mais de mauvais contrôles le sont, et se traduisent par une perte de crédibilité et donc de confiance dans l'organisation (I, paragraphe 19).

Gestion des projets et protection des ressources mobilisées

Le programme bilatéral était l'un des plus vulnérables. Comme nous l'avons indiqué plus haut, il y avait 1 200 projets bilatéraux en cours dans quelque 60 pays, sont sans doute parmi les plus corrompus au monde, et pour lesquels l'ACDI dépensait chaque année 1,2 milliard de dollars canadiens. Les fonds affectés à ces projets servaient à payer le personnel détaché, les travaux confiés à l'échelle locale et le matériel destiné à la construction, à la gestion et au suivi, dont des véhicules et des équipements de toutes sortes.

J'ai rencontré les vice-présidents des antennes bilatérales - collectivement et individuellement - pour leur démontrer que l'absence de systèmes de contrôle adéquats à tous les niveaux de leurs activités menaçait non seulement leurs propres programmes, mais l'ensemble de l'Agence, et pour leur proposer mon aide (I, paragraphe 25).

Avec leur soutien, j'ai délégué un de mes principaux collaborateurs et plusieurs assistants dans chacune des quatre antennes bilatérales. Ces personnes travaillaient sur le site même des antennes et avaient pour mission de se familiariser avec les projets, les pays et le personnel de ces dernières. Par ailleurs, ces personnes, ou des agents auxiliaires compétents (I, paragraphe 31), devaient se rendre dans tous les bureaux étrangers au moins une fois par an. La procédure qu'ils devaient suivre une fois sur place a été soigneusement définie. Elle consistait à contrôler la gestion de chacun des grands projets, ainsi que leurs comptes et leurs procédures administratives, et à effectuer quelques visites sur le terrain pour vérifier que ce qui était spécifié sur le papier était bien réel (I, paragraphes 34 et 58). Chaque visite devait se conclure

par un rapport présenté au responsable local du bureau étranger, des exemplaires étant remis au président de l'antenne et à moi-même (I, paragraphe 59). L'antenne locale devait adresser à l'administration centrale un rapport décrivant les mesures prises pour remédier aux problèmes identifiés lors de la visite, et, au cours de visites ultérieures, des agents devaient vérifier que ces mesures avaient bien été appliquées.

Bien que les Directives de l'INTOSAI montrent déjà amplement la nécessité de ces suivis, il convient d'insister sur leur importance. De même que la deuxième visite annoncée du Vérificateur général était pour l'Agence une incitation à améliorer ses contrôles de gestion, les visites ultérieures des auditeurs internes et les activités de suivi menées par les responsables garantissent que les actions décidées pour corriger une absence de contrôle de gestion sont appliquées rapidement et efficacement.

Au cours de ces visites, mon personnel et moi-même restions en contact très étroit avec les agents chargés de l'audit interne, à qui l'on demandait de prendre le relais dès que l'on soupçonnait l'existence d'activités ou opérations illicites (I, paragraphe 78).

Autre conséquence de mes réunions avec les vice-présidents, nous avons mis sur pied un stage spécial de gestion financière pour les responsables de projets. Ce stage avait pour but de leur montrer à quel niveau leurs projets étaient vulnérables aux abus et à la mauvaise gestion, et de leur indiquer comment faire appliquer par leur personnel des procédures garantissant la protection des ressources affectées aux projets. En d'autres termes, nous avons fait en sorte que les responsables de projets soient formés pour assumer la responsabilité de leurs propres contrôles de gestion (I, paragraphe 58 et 72). Par ailleurs, avec l'accord de la Direction des Ressources humaines, mes collaborateurs ont commencé à recruter des personnes dont la tâche consistait entre autres à gérer les ressources de chaque projet (I, paragraphe 31). Une fois que ce stage et ces nouvelles pratiques d'embauche ont pris effet, mes agents ont pu vérifier les procédures et les contrôles et n'ont plus eu besoin de contrôler les opérations elles-mêmes.

Le service d'audit interne, dont le planning annuel était chargé, devait présenter ses rapports directement au président (I, paragraphe 54). Bien que la "séparation des fonctions" signifie généralement réduire les risques dans certains domaines essentiels liés à d'importantes opérations, une telle séparation est importante sur le plan des contrôles. Le directeur général d'une organisation a besoin d'un suivi indépendant et objectif des contrôles (I, paragraphe 13-15 et 78). Il veut être sûr que même les plus hauts responsables remplissent leurs missions, y compris de leurs fonctions de contrôle. Une structure de contrôle interne indépendante et objective est un des moyens les plus courants et les plus efficaces pour y parvenir. L'indépendance et l'objectivité de la nôtre n'ont cependant pas pesé sur les possibilités de collaboration fructueuse entre l'audit interne et mes collaborateurs.

Les agents chargés de l'audit interne étaient efficaces et consciencieux mais, ayant en même temps l'administration centrale de l'ACDI et 60 antennes étrangères à couvrir, ils ne pouvaient se rendre dans chaque pays qu'une fois tous les cinq ans en moyenne. Notre étroite collaboration leur a permis d'effectuer des visites supplémentaires lorsque cela se révélait nécessaire (I, paragraphe 74). La participation des auditeurs au renforcement de la gestion des projets s'est accrue à mesure que nous nous sommes perfectionnés dans le repérage d'éventuelles activités délictueuses. Nous avons envoyé les agents chargés de l'audit interne suivre des stages spéciaux pour apprendre à déceler ce type d'activités. Nous avons également commencé à faire intervenir des auditeurs "judiciaires" qualifiés lorsque des fraudes étaient suspectées.

Notre objectif n'était pas uniquement de détecter des activités illicites mais également d'empêcher que d'autres se produisent. Il est étonnant de constater avec quelle rapidité les pratiques illicites s'arrêtent lorsque ceux qui y participent, ou qui sont tentés d'y participer, sentent que le risque d'être pris augmente (I, paragraphe 60 [3]).

Gestion des dépenses en fin d'exercice

Les pouvoirs publics canadiens avaient officiellement annoncé un objectif, celui de consacrer à l'aide étrangère un budget équivalent à 0,5 pour cent du PNB national. Lorsque je travaillais à l'Agence, l'économie canadienne était en pleine croissance et notre budget augmentait chaque année, non pas parce que nous l'avions demandé mais parce que la croissance économique du pays le permettait. Lorsque l'économie croissait plus vite que prévu, il nous arrivait de bénéficier d'une rallonge budgétaire en milieu d'exercice. Mais pour un comptable et ses agents, avoir plus d'argent que prévu constitue un bonheur mitigé.

Un autre facteur de complications était l'incertitude concernant les échéanciers des projets. Chaque année, le budget de chacun des 1 200 projets bilatéraux était évalué et les dépenses afférentes à chacun comparées avec les "jalons" de l'échéancier du projet. Cette procédure de contrôle de la gestion des projets peut être appliquée à n'importe quelle organisation (I, paragraphe 32). Le problème était que parfois, pour des raisons tout à fait valables, l'échéancier ne pouvait être respecté, de sorte que les fonds alloués n'étaient pas dépensés. Au début de l'exercice, il était impossible de dire quel projet serait en retard par rapport à son échéancier, mais il était parfaitement raisonnable de prédire, d'après les expériences passées, qu'il y aurait des projets en retard. Ainsi, au début de l'exercice, nous savions qu'une part importante des fonds alloués aux projets bilatéraux ne serait pas dépensée à la fin de l'exercice. Le fonctionnement de l'administration publique canadienne est tel, à quelques exceptions près, que toute somme non dépensée à la fin d'un exercice "disparaît", c'est-à-dire cesse d'être disponible et utilisable.

Notre première tâche a consisté à déterminer, au vu des expériences passées, la part du budget qui, chaque année, n'était pas dépensée aux fins prévues initialement. Une analyse historique a montré que cette part se situait entre au moins 8 et 12 pour cent, ce qui, lorsque je travaillais à l'Agence, représentait 96 millions de dollars canadiens.

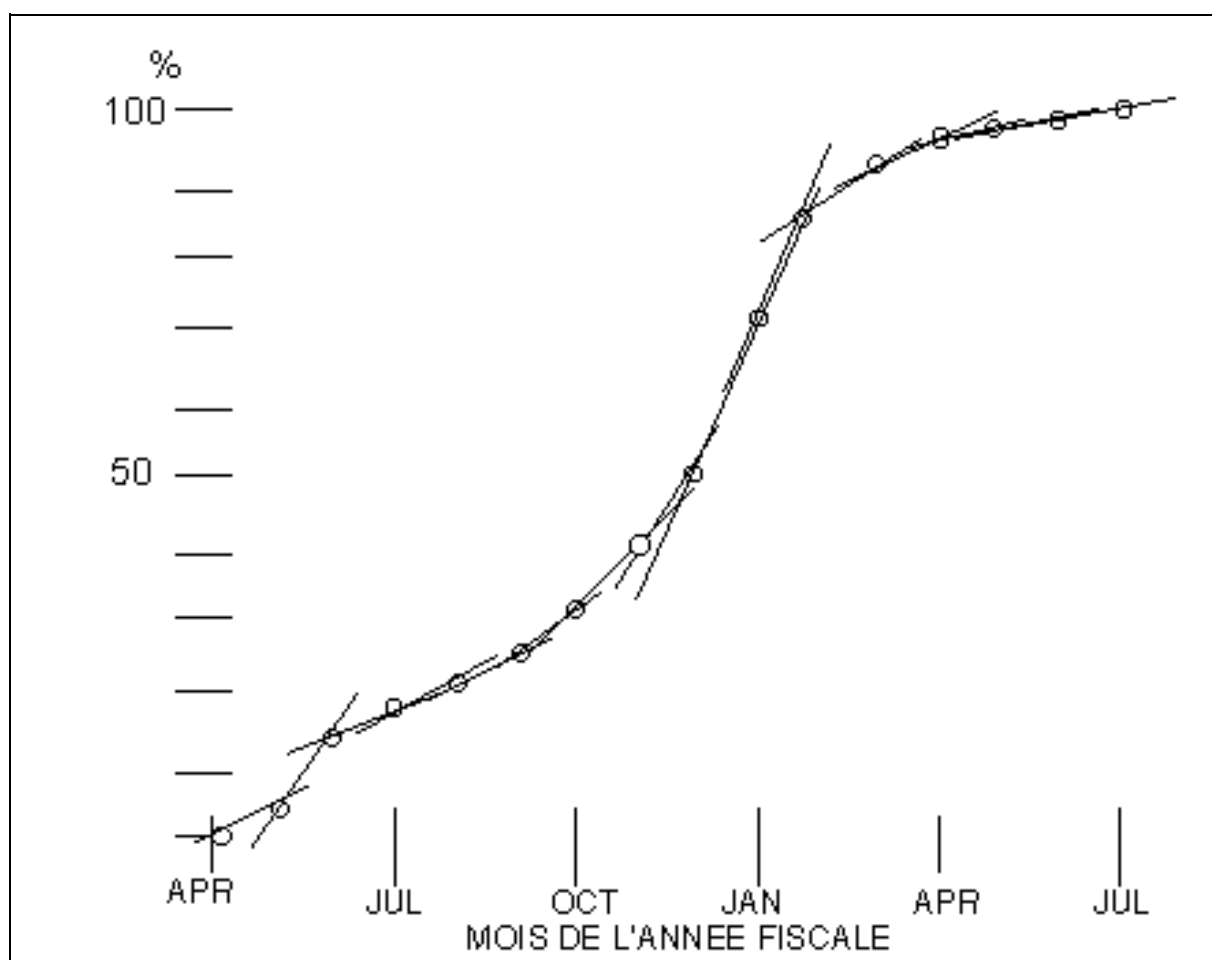
Face à ce problème, notre première démarche a été de convaincre les agents chargés du programme bilatéral qu'il était logique de chercher un moyen d'amener l'administration à engager des fonds supplémentaires à concurrence de 8 pour cent du budget du programme bilatéral, c'est-à-dire de lancer des projets supplémentaires représentant 8 pour cent du budget. Il est évident que si tous les projets étaient menés dans les temps, nous courrions à la faillite, mais statistiquement, sur 1 200 projets concernés, ce risque était infime. Le personnel a d'abord eu du mal à saisir le fondement statistique de cette proposition, mais dès qu'il a été convaincu de sa pertinence, nous avons obtenu les autorisations nécessaires de la part des organismes centraux pour lancer des projets bilatéraux supplémentaires mobilisant l'équivalent de 8 pour cent du budget (I, paragraphe 68).

Toujours à partir des statistiques historiques des projets, nous avons défini le schéma type des dépenses sur un exercice financier type. Plus exactement, nous avons pris les chiffres des trois exercices précédents et en avons fait la moyenne, de façon à minimiser les variations d'exercice à exercice. La figure 1 présente le résultat de ces calculs.

L'exercice financier (du 1^{er} avril au 1^{er} mars) a démarré assez lentement, à mesure que les budgets des nouveaux projets devenaient disponibles. L'Agence a pris d'importants engagements budgétaires en passant des marchés de fourniture de biens et de services, mais les décaissements étaient lents, la plupart des commandes n'étant livrées que plusieurs mois après avoir été passées. Il y a eu de nouveaux ralentissements pendant la période estivale, l'intérêt des agents pour les projets étant supplanté par des préoccupations familiales et par le souhait de profiter au maximum des vacances scolaires et du beau temps (chaque agent du programme bilatéral effectuait fréquemment des déplacements professionnels d'une durée de trois semaines, totalisant jusqu'à six mois d'absence de l'administration centrale).

Les déboursments se sont accélérés en septembre, lorsque les premières livraisons correspondant à des marchés importants ont commencé. A ce stade de l'exercice financier, les responsables de projets vérifiaient soigneusement le déroulement de ces derniers par rapport aux échéanciers et à leurs jalons, de façon à repérer au plus tôt les éventuels retards et à avertir la hiérarchie que des fonds se trouvaient ainsi disponibles pour d'autres utilisations (I, paragraphe 39). Les décaissements s'amenuisaient au fur et à mesure qu'approchait la fin de l'exercice. Des réaffectations avaient lieu et l'argent réalloué était utilisé. La réglementation financière de l'administration publique canadienne autorise le règlement des factures pendant une durée limitée après la fin de l'exercice, du moment que les biens ou services ont été effectivement livrés avant la fin de l'exercice, de sorte que les débours ont continué jusqu'en juin de l'exercice financier suivant.

Figure 1. Schéma de décaissements n° 1, programme bilatéral



Nous avons une raison légitime de chercher à utiliser au maximum le budget qui nous était alloué : notre ministre tenait pour essentiel de respecter son engagement de consacrer 0,5 pour cent du PNB national à l'aide étrangère. Mais nous avons une raison tout aussi légitime de ne pas dépasser notre budget : cela aurait été contraire à la loi sur la gestion des finances publiques (*Financial Administration Act*) (I, paragraphe 3). Il nous fallait donc disposer d'informations extrêmement précises sur nos débours.

Remédier à la mauvaise maîtrise des déboursments en fin d'exercice impliquait de changer toute l'approche de la gestion budgétaire (I, paragraphe 73). Il fallait définir les engagements budgétaires plus

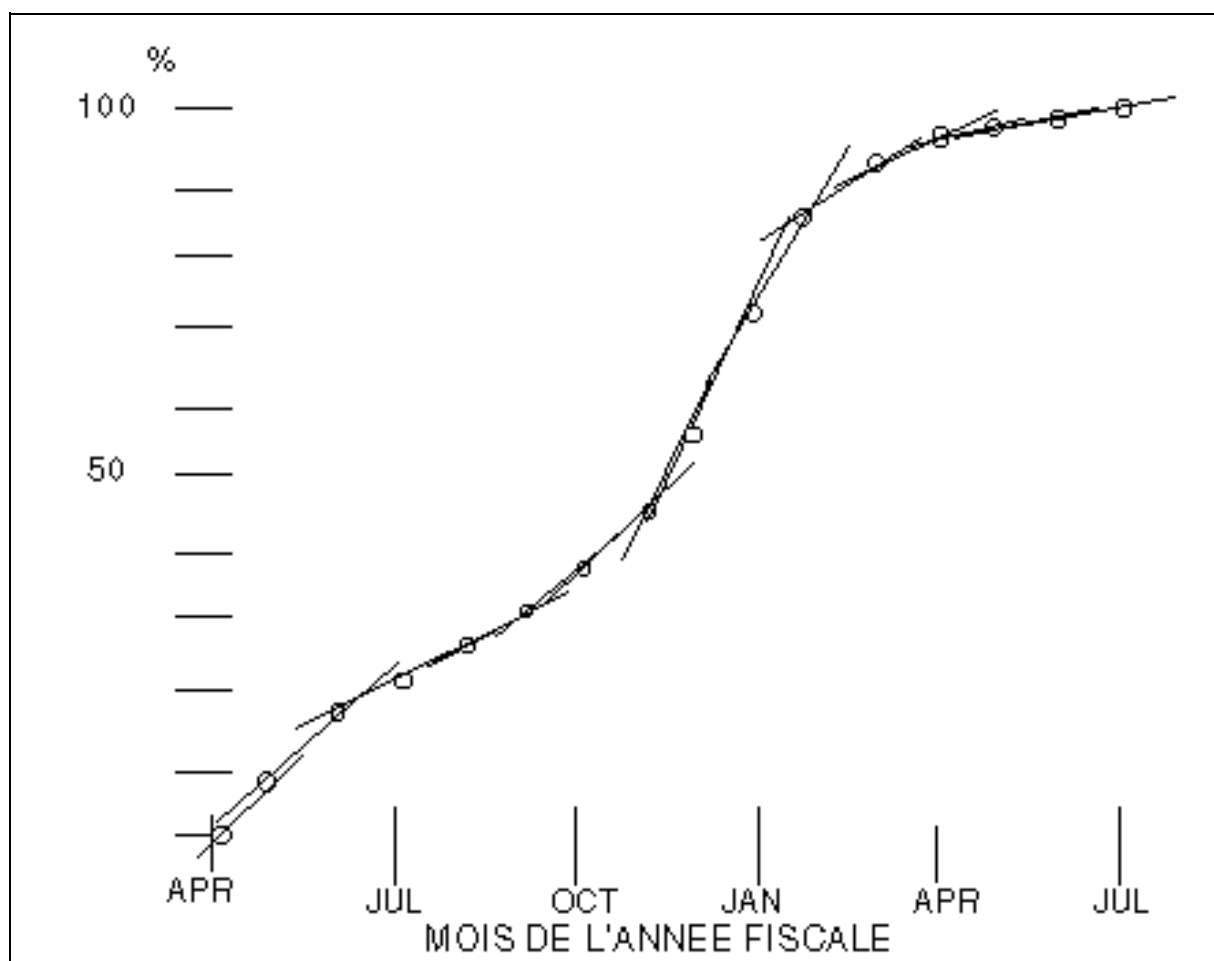
tôt, autoriser les engagements de fonds supplémentaires et être avertis plus tôt de toute modification par rapport au schéma de débours "idéal". Lorsque ces mesures ont été prises et qu'une certaine expérience a été acquise dans la mise en oeuvre des nouvelles pratiques, nous avons pu échafauder un nouveau schéma de décaissement (voir figure 2).

Nous n'avons pas supprimé toutes les variations, mais le taux de débours était plus cohérent, plus prévisible et plus maîtrisable. Pendant ma présence à l'Agence, les contrôles de gestion que nous avons établis pour réguler les débours nous ont permis, en moyenne, de finir l'exercice avec entre 800 000 et 2 millions de dollars canadiens non dépensés, soit environ 0,05 pour cent de notre budget.

Notre capacité à gérer et à contrôler d'aussi près ce budget tenait en partie à ce que les données financières étaient entrées dans notre nouveau système de comptabilité directement par ceux qui étaient responsables des opérations, ce qui garantissait à tout moment l'exactitude et la précision des informations (I, paragraphe 1).

Nous n'avons pas seulement mis au point un schéma pour le programme bilatéral dans son ensemble, mais aussi pour chacune des quatre antennes bilatérales. Nos rapports mensuels, qui consistaient en des analyses disponibles six jours après la fin du mois, étaient mieux ciblés et fournissaient aux hauts responsables des informations à jour sur les tendances et les modifications par rapport au plan (I, paragraphe 39).

Figure 2. Schéma de décaissements n° 2, programme bilatéral



Un rapport type sur le budget consacré aux projets d'une antenne bilatérale indiquait :

- les débours effectifs et prévisionnels, et le solde restant à déboursier,
- les engagements de fonds effectifs et prévisionnels, et le solde restant à engager,
- la comparaison de ces deux résultats avec ceux de l'exercice précédent,
- les raisons des modifications éventuelles par rapport au plan, si possible,
- des recommandations en vue d'une action corrective.

D'autres informations, concernant par exemple les déplacements et les salaires, étaient aussi présentées et analysées.

Les mêmes informations étaient présentées sous forme de graphiques et par écrit, pour le programme bilatéral dans son ensemble et pour chacun des autres programmes de l'Agence. Le rapport administratif sur le budget d'un programme comprenait de nombreuses sous-entrées pour des aspects tels que les voyages, les réceptions, les salaires et les traitements et la documentation. Notre rapport mensuel comptait une trentaine de pages, la première résumant les principales modifications par rapport au plan et renvoyant aux pages où ces modifications étaient détaillées. Le président et tous les autres agents étaient ainsi mis au courant, très peu de temps après la fin du mois, de la situation financière de l'Agence. Ils pouvaient approfondir leur connaissance avec tous les détails qu'ils souhaitaient et prendre des décisions sur les changements nécessaires pour satisfaire au plan d'action (I, paragraphe 19).

Marchés de biens et services

La procédure de passation des marchés par l'Agence était supervisée par un comité de vice-présidents. Ceux-ci n'étaient pas seulement responsables de l'ensemble de la procédure mais examinaient également les appels d'offres avant publication (I, paragraphe 39). Un appel d'offres est une invitation, lancée à tous les fournisseurs intéressés ou à un groupe de fournisseurs, à soumettre à l'Agence une proposition indiquant comment ils envisagent de répondre à un de ses besoins spécifiques, pour la fourniture de biens ou de services, et le coût de leurs prestations.

Les grands principes de cette procédure étaient définis dans un manuel publié par le Conseil du Trésor (*Treasury Board*) du Canada, qui fait partie des Comités de conseils des ministres (*Cabinet Committees*). Cette procédure était contrôlée par une partie du Secrétariat du Conseil du Trésor, mais sa mise en oeuvre était laissée, dans une large mesure, à la discrétion de l'Agence (I, paragraphe 68).

On reprochait à cette dernière de fonctionner selon un système peu compréhensible, de favoriser les grandes entreprises ayant une longue expérience, de favoriser les entreprises dont le siège était situé à proximité de sa propre administration centrale, de passer trop de temps à faire approuver et publier les appels d'offres et les marchés, et de préférer certains fournisseurs du fait du favoritisme pratiqué par les responsables de projets. Quelques mois de travail au comité me montrèrent que ces critiques étaient fondées.

Nous avons entamé une action corrective en redéfinissant les modalités qui régissent l'inscription sur notre liste de fournisseurs et les appels d'offres. Nous avons ensuite préparé un manuel, que nous avons envoyé à tous les prestataires de services et fournisseurs répertoriés. Nous avons mis sur pied un groupe chargé de parcourir le Canada pour montrer aux personnes concernées comment les formulaires devaient

être remplis et comment le système informatique de sélection fonctionnait (I, paragraphe 5). Les participants à ces présentations ont pu voir fonctionner le système et comprendre la logique des recherches grâce à des démonstrations sur ordinateur. Le procédé utilisé pour évaluer les propositions reçues leur a également été expliqué. Le but était, entre autres, d'aider les fournisseurs potentiels à améliorer la présentation de leur domaine d'activité et de leur expérience, et à présenter des propositions en ayant plus de chances d'être retenues.

A ce stade, notre objectif était d'établir, de consigner dans une documentation écrite et de diffuser une procédure de passation des marchés simple, cohérente et transparente. Nous voulions mettre en oeuvre un mécanisme dans lequel les utilisateurs (fournisseurs ou responsables de projets à l'Agence), puissent avoir confiance (I, paragraphe 20). Nous savions que les contrôles intégrés au système allaient nous permettre de nous concentrer sur la réalisation de nos autres objectifs. En effet, il faut que le système de base fonctionne avant que d'importants investissements en temps ou en argent soient réalisés pour corriger son fonctionnement.

Parallèlement à la révision et à l'"épuration" de notre base de données de fournisseurs, nous avons introduit, à l'intention de nos agents, un formulaire révisé pour les demandes de contrats. Auparavant, les différentes antennes avaient chacune leur méthode, leurs propres formulaires et leur propre idée du type d'informations nécessaires. Nous avons également posé des restrictions très fermes sur les types de demandes "d'urgence" que le comité accepterait désormais, et nous avons exigé que tous les documents dont le comité pouvait avoir besoin pour une réunion soient envoyés à ses membres au mois trois jours avant celle-ci.

Nous avons proposé - et obtenu l'accord du président à cet égard - des quotas pour le nombre de marchés pouvant être attribués à des sociétés sans expérience ou de petite taille (I, paragraphe 32).

Nous avons créé une base de données nous permettant de contrôler la répartition géographique des marchés, ainsi qu'un système permettant d'évaluer le temps écoulé entre le moment de la décision de recourir à un appel d'offres et le moment de la passation du marché (I, paragraphe 39).

Nous avons réexaminé le pouvoir des agents d'approuver certains appels d'offres sans examen du comité, et révisé le formulaire du rapport qui devait être présenté au comité avec la liste de tous les marchés ainsi approuvés (I, paragraphe 22).

Nous avons mis au point un système nous signalant dès qu'une certaine valeur globale ou qu'un certain nombre de marchés avait été passé à une même société ou à un même individu. Ce système nous informait également du nombre et du type de plaintes reçues à propos des marchés adjugés, et des approbations d'opérations sortant des limites fixées par le Conseil du Trésor, et imposait d'avoir l'approbation de ce dernier avant de poursuivre (I, paragraphe 68).

Le comité se réunissait chaque semaine et examinait les demandes d'agents réclamant pouvoir pour publier des appels d'offres. Les documents de la réunion incluaient aussi les statistiques et les informations de contrôle hebdomadaires. Des rapports étaient publiés chaque trimestre, montrant les tendances et identifiant les zones de problèmes potentiels (I, paragraphe 39). Notre système de contrôle de gestion des marchés a ainsi été perfectionné et a parfaitement fonctionné.

Gestion de l'information

On peut gérer manuellement plusieurs milliers de projets simultanés se déroulant plus ou moins en accord avec le plan initial. On peut également gérer les dépenses afférentes à ces projets et leurs conséquences sur le budget et la comptabilité sans l'aide d'un système informatique. Cependant, le nombre d'agents requis pour effectuer les tâches augmente alors fortement, ainsi que les risques d'erreur.

A mon arrivée, l'ACDI possédait quelques systèmes automatisés rudimentaires. Leur inadéquation et les possibilités d'amélioration avaient été reconnues. Un grand projet visant à réaliser une vaste base de données relationnelle pour aider à gérer tous les aspects du fonctionnement de l'Agence avait été lancé. Les précédentes tentatives de mettre au point des systèmes automatisés au sein de l'administration publique canadienne avaient échoué, et nos agents en avaient tiré les leçons nécessaires, et en particulier celle de ne pas essayer d'en faire trop.

En conséquence, nous avons pris dès le début certaines décisions pour restreindre la portée et la nature du système. Nous avons par exemple décidé de ne pas créer de module particulier pour les cadres supérieurs - ce qui s'est révélé une mauvaise décision - et de concevoir le système module après module, le premier module étant consacré à la gestion des projets et à celle des finances.

La mise au point du module de gestion financière a été complexe et il a été relativement difficile de l'amener à un point permettant la saisie de données. Pourtant, la réalisation de ce module a été bien moins difficile que sa mise en service. Il devait pouvoir relier les projets au système de comptabilité financière, puisqu'à l'avenir les deux systèmes devaient utiliser les mêmes données pour des besoins différents. Or, il n'y avait pratiquement aucun lien entre les systèmes préexistants, rudimentaires, dont l'un, par exemple, évaluait l'avancement des projets par rapport à des jalons préétablis, tandis qu'un autre comparait les dépenses financières et les marchés.

Il était essentiel de conserver des pistes d'audit entre l'ancien et le nouveau système financier. Les anciens systèmes de gestion de projets contenaient des données budgétaires de base mais établissaient peu de liens entre budgets et jalons. Au départ, la combinaison de ces deux systèmes dans une base de données relationnelles a été un désastre. La difficulté ne provenait pas de la qualité des résultats fournis par les deux systèmes, car l'un et l'autre étaient relativement efficaces. Le problème était leur absence de corrélation. Les responsables savaient à quel stade en étaient leurs projets, mais ne pouvaient pas les mettre en relation avec le système budgétaire de l'Agence, tandis que l'administration financière, si elle connaissait la situation des marchés et des engagements, était incapable de faire le lien avec les projets. Cette situation n'avait jamais posé de problèmes vraiment graves car il y avait toujours suffisamment d'argent pour couvrir tout dérapage et, de plus, la gestion en fin d'exercice s'applique au budget et non à la réalisation des projets.

Pallier cette absence de corrélation impliquait de réexaminer chaque projet de l'Agence, de déterminer sa situation et sa relation avec le budget initial, de créer de nouveaux liens entre jalons et budgets, et d'entrer ces nouvelles données dans la base, tout en préservant l'intégrité des budgets et des comptes initiaux. Cela a demandé près d'un an de travail et a beaucoup retardé l'adoption finale du nouveau système. Toutefois, sans cet effort, notre travail sur la gestion des dépenses en fin d'exercice n'aurait pas été possible.

Pendant tout ce temps, nous avons eu à nous occuper de la définition, de la conservation et de la protection des données, ainsi que de plusieurs autres questions qui demandaient une gestion soignée si l'on voulait que le système final conserve son intégrité et sa crédibilité.

La décision de ne pas appliquer le système des modules aux besoins en informations des hauts responsables a eu des conséquences peu de temps après que le nouveau système a été mis en route et a

commencé à bien fonctionner. Le président de l'Agence a en effet réclamé des informations sur le nombre de projets concernant d'une façon ou d'une autre les femmes dans le Tiers monde. Nul n'ayant été chargé de s'enquérir auprès des hauts responsables du type d'informations dont ils souhaitaient disposer, et nul n'ayant anticipé cette demande, le codage des informations correspondantes dans le système n'avait pas été prévu. Ces informations n'avaient pas non plus été collectées au moment où nous avons étudié les données de chaque projet pour les entrer dans le nouveau système. Le président considérant cette question comme prioritaire, il a fallu réexaminer chaque projet, établir un nouveau bloc de codage et intégrer, vérifier et analyser des données supplémentaires. Nous avons pu mener cette opération tandis que le nouveau système fonctionnait déjà, mais la création de cette nouvelle catégorie a coûté plusieurs centaines de milliers de dollars.

En 1984, le Vérificateur général du Canada est revenu à l'Agence pour effectuer, comme prévu, son deuxième contrôle détaillé. Nous savions qu'il restait beaucoup à faire pour parachever l'amélioration de notre gestion. Nous étions cependant assez fiers de ce que nous avons déjà obtenu. En discutant du programme de travail pour cet audit, nous avons pu convaincre le Bureau du Vérificateur général qu'il ne devrait pas uniquement répertorier ce qui restait à faire - sa tâche officielle - mais aussi reconnaître ce que nous avons déjà accompli. Son rapport, publié en 1985, donnait un compte rendu équilibré de nos carences et de nos réussites.

5. Cas n° 2 : la Commission nationale des biens (*National Capital Commission*)

La Commission nationale des biens administre la majorité du patrimoine immobilier de la zone s'étendant autour de la capitale (*National Capital Region*) qui n'est pas utilisé par l'administration ou le gouvernement dans le cadre de leurs activités courantes. La *National Capital Region* s'étend sur les provinces de l'Ontario et du Québec et englobe les villes d'Ottawa et d'Hull ainsi qu'un vaste périmètre autour de ces deux agglomérations.

A l'époque où j'étais à la Commission, ses biens immobiliers consistaient en quelque 800 bâtiments, parmi lesquels 5 résidences officielles dont celles du Gouverneur général et du Premier ministre, et 100 kilomètres de routes à paysage aménagé, 250 kilomètres de promenades goudronnées, un parc naturel de 40 000 hectares en grande partie sauvage, 17 000 hectares d'espaces verts urbains ou suburbains et de nombreux ponts, murs de retenue, clôtures, etc. La Commission exploitait également des terrains de camping, des plages, des centres de sensibilisation à l'environnement, des pistes de ski, des terrains de golf et d'autres infrastructures similaires. Ses responsabilités incluaient la gestion de l'utilisation et de l'aspect extérieur de tous les terrains et bâtiments fédéraux, y compris ceux de l'administration, l'aménagement urbain, l'aménagement à long terme de la capitale, et enfin la gestion des festivals nationaux dans la *National Capital Region*.

Les effectifs de la Commission variaient en fonction des saisons, le maximum étant de 1 500 agents. Son budget, lorsque j'y suis arrivé en 1986, était de 130 millions de dollars canadiens, dont 30 millions de recettes provenant notamment de loyers, de permis, de droits d'entrée. Au cours de quatre années suivantes, notre budget global a été réduit d'environ 25 pour cent à la suite de coupes budgétaires.

J'ai été directeur général de la Commission de 1986 à 1990. Mes fonctions consistaient à gérer toutes ses activités. Je rendais compte de cette gestion au Président, une personne dynamique qui était là depuis deux ans environ. Le Président admettait la nécessité d'améliorer la gestion de son organisation et soutenait l'approche à long terme de la capitale, et il a accepté la responsabilité de gérer les relations extérieures (I, paragraphe 25).

La Commission était perçue comme arrogante, irresponsable et inefficace. Mon prédécesseur avait été convaincu de malversations. Les réductions budgétaires imposées impliquaient de réorienter la Commission et, d'une institution chargée de construire la capitale, d'en faire une institution visant à protéger le tissu existant. Enfin, le moral du personnel était assez bas.

Le contrôle de gestion vu par le directeur général

J'arrivais dans une organisation qui se remettait des conséquences des malversations de mon prédécesseur. Il fallait changer radicalement la perception qu'avait cette organisation des fonctions et des priorités attachées à mon poste. Le personnel devait comprendre non seulement qu'un nouveau dirigeant allait mettre un terme aux pratiques ayant permis les malversations mais aussi que quelqu'un allait s'intéresser de près à la façon dont il faisait son travail (I, paragraphes 29 et 30). Pour ce faire, il me fallait d'obtenir des informations sur les activités en cours. De plus, il fallait modifier profondément les systèmes de contrôle et redéfinir les informations qui devaient m'être fournies pour être contrôlées (I, paragraphe 39).

Pour établir les nouvelles relations nécessaires, j'ai décidé de faire de la "micro-gestion" dès mon entrée en fonction. J'ai donc demandé des informations très détaillées sur toutes les activités importantes de la Commission, plutôt que de laisser le soin des détails aux autres et de m'en tenir aux cas d'exception.

J'ai rencontré les responsables des activités touchant aux finances, à l'utilisation des véhicules, aux stocks, aux marchés, au personnel, à la planification, à l'organisation des festivals, au patrimoine et à la gestion des ressources naturelles. Nous nous sommes accordés sur les mesures à prendre pour remettre de l'ordre dans leurs domaines d'activité respectifs. Nous avons également défini les indicateurs qui seraient utilisés pour suivre les progrès. Nous avons établi des dates butoirs pour la réalisation de certains objectifs et défini les "résultats" qu'ils devaient viser (I, paragraphe 32).

Nous avons engagé plusieurs étudiants en deuxième année d'informatique qui effectuaient leur stage de milieu d'études (les étudiants ont souvent plus d'imagination et reviennent moins cher que des informaticiens chevronnés). L'un d'eux a reçu pour mission de créer à mon intention un système d'agenda récursif. Un tel système peut être manuel ou automatique et sert à enregistrer le fait qu'un document ou une action doit faire l'objet d'une révision à une date ultérieure précisée, et, le jour venu, à rappeler cette échéance à l'utilisateur (I, paragraphe 60). Avec mon système d'agenda récursif, la première information qui apparaissait sur l'écran de mon ordinateur lorsque je l'allumais le matin était la liste des actions à mener ou des documents à réexaminer ce jour-là. Le système me permettait de copier mes notes sur la question et de les expédier par courrier électronique à la personne responsable, en lui demandant un rapport le cas échéant. Cette personne pouvait ensuite répondre par courrier électronique, ou m'envoyer le rapport, le document ou l'objet concerné. Je pouvais alors mettre à jour mon agenda récursif et indiquer la date à laquelle la question devait réapparaître sur mon écran. A un certain moment, j'avais ainsi 140 questions différentes sur mon agenda récursif. Certaines étaient prévues pour être réexaminées chaque semaine, d'autres tous les trimestres, d'autres chaque année. Ces questions étaient variées : un rapport financier, des travaux de réparation de la toiture de la résidence du Premier ministre, le programme d'un grand festival...

Mes plus proches collaborateurs se sont rapidement habitués au système et chaque fois que je leur disais que j'allais mettre telle question sur mon agenda récursif et que nous convenions d'une date, ils l'intégraient au leur avec une date antérieure, pour se rappeler que j'allais leur demander un rapport.

Avec les rapports traditionnels sur certaines questions relatives au personnel ou aux finances, par exemple, ces agendas récursifs constituaient mon système de contrôle de gestion. Il était plus détaillé que celui de n'importe quels autres responsable, mais, vu les circonstances, nécessaire.

Gestion du patrimoine immobilier

Passer du rôle de "bâtitteur" à celui de "conservateur" du patrimoine immobilier de la Commission se compliquait du fait que nous manquions d'expérience nécessaire (I, paragraphe 49). Par le passé, des réparations n'étaient entreprises que lorsqu'elles étaient absolument nécessaires. L'anticipation était absente. De plus, il y avait toujours de l'argent pour les financer. Du fait des réductions budgétaires, ce n'était plus le cas. Enfin, nous savions que la majorité de l'infrastructure construite datait plus ou moins de la même époque et qu'une grande partie allait bientôt nécessiter des réparations importantes. La gestion de notre patrimoine immobilier se faisait donc au hasard

Là encore, aucun système de contrôle ne pouvait être mis en place avant que des fondements solides aient été établis pour la gestion et que la base de données des biens immobiliers soit à jour, cohérente et complète. Dans cette optique, il a été créé un groupe de travail constitué d'une quinzaine de spécialistes des routes, du bâtiment, des parcs et de l'aménagement de l'espace. Au cours des 18 mois suivants, ces personnes ont visité chaque élément du patrimoine pour évaluer son état, et rédigé leurs conclusions en détail sous forme électronique. Parallèlement, un autre groupe, plus petit, étudiait la littérature existante et consultait des experts pour déterminer les échéances d'entretien de chaque type de bien et les conséquences financières prévisibles si l'on ne procédait pas aux réparations au moment déterminé. Ces informations ont également été entrées dans la base de données (I, paragraphe 40). Enfin, les résultats des travaux du premier groupe ont été rassemblés pour constituer une politique d'entretien sur dix ans. Nous disposions ainsi d'une base de données sur le patrimoine et d'un plan d'entretien intégrant les systèmes de contrôle nécessaires.

A partir de là, nos échéanciers et nos budgets annuels ont toujours pris en compte la totalité des travaux que spécifiait le plan d'entretien. Si un projet était retardé ou que les fonds étaient insuffisants pour le réaliser, on mettait en route un autre travail urgent, pris parmi les nouveaux projets, et le plan était adapté pour tenir compte de ce changement. La Commission et le personnel d'encadrement recevaient des rapports sur l'avancement des travaux entrepris pendant l'année en cours. Lorsque ces travaux ne se déroulaient pas conformément à l'échéancier, des recommandations étaient aussi formulées (I, paragraphe 38). (Comme à l'ACDI, nous définissions des projets pour une valeur légèrement supérieure à notre budget, de façon à tenir compte des éventuels retards). Chaque année, tous les éléments du patrimoine étaient passés en revue par des experts qui vérifiaient que l'évolution de leur état correspondait à celle qui avait été prévue. Notre système de gestion du patrimoine immobilier fonctionnait désormais.

Revenus des loyers

Une grande partie des 800 bâtiments de la Commission étaient loués comme habitations particulières, locaux commerciaux, entrepôts ou fermes. Il existait une base de données correcte répertoriant les baux, la valeur des loyers et les quittances (I, paragraphe 49), mais la gestion des baux posait de grandes difficultés.

Les arriérés n'étaient pas toujours répertoriés et les actions pour recouvrer les sommes dues ne reposaient sur aucune politique cohérente. Là encore, la réalisation des systèmes de contrôle ne pouvait avoir lieu qu'après résolution d'autres problèmes de gestion. Notre première mesure a consisté à préparer un plan d'action portant sur certains aspects, tels que les mesures à prendre en cas d'arriérés de loyers, les rénovations à effectuer lors de l'arrivée d'un nouveau locataire et les normes à suivre pour la rénovation des différentes catégories de bâtiments (I, paragraphe 40). Une fois que ces principes ont été approuvés, tous les locataires en ont été avertis. Chaque fois qu'un bail arrivait à échéance, des avenants découlant des nouveaux principes étaient ajoutés au contrat. Par ailleurs, nos loyers ont été comparés à ceux pratiqués dans le secteur privé et graduellement réajustés en conséquence.

Chaque mois, des rapports sur les quittances, les arriérés, les dépenses de rénovation, les baux arrivant à échéance et les bâtiments inoccupés étaient rédigés. Des modifications ont été apportées aux nouvelles règles lorsque cela est apparu nécessaire. Les rapports mensuels comprenaient un résumé des problèmes et des recommandations d'actions correctives.

Gestion de l'habitat naturel

La possession de très grandes étendues de parcs et de forêts nous imposait des responsabilités liées à la gestion de la faune et de la flore. Il se produisait parfois des déséquilibres dans l'un ou l'autre de ces domaines et des mesures devaient être prises. Deux exemples me viennent à l'esprit.

Le parc naturel de la Commission était en grande partie sauvage et difficile d'accès. La gestion des forêts comprenait à l'origine une surveillance qui se faisait à pied. C'est un moyen de contrôle qui prend beaucoup de temps et qui n'est guère efficace. Les survols aériens sont onéreux et requièrent des appareils spécialement équipés. Ainsi, le meilleur moyen de repérer les effets de la pollution et de la sécheresse est la photographie à l'infrarouge. Nous avons commencé à utiliser la photographie par satellite pour la surveillance et la gestion des forêts. Nous avons obtenu des photographies en couleur et à l'infrarouge réalisées par satellite pour les cinq années précédentes et mis sur pied une procédure pour en obtenir de nouvelles chaque année. Il était désormais relativement facile d'observer l'évolution et les tendances, et d'entreprendre des actions correctives en conséquence.

Le parc naturel est un lieu de prédilection pour les castors. Or, pour les spécialistes des forêts, l'animal privilégié du Canada se transforme en une véritable nuisance lorsque sa population devient trop importante. Non seulement chaque animal abat un grand nombre d'arbres, mais les barrages que construisent les castors provoquent l'inondation de vastes zones, détruisant tous les arbres sur les terrains inondés. Les castors sont des constructeurs de barrages très efficaces, et ils détectent et réparent très vite les fuites qui se produisent dans leurs constructions. Néanmoins, il arrive que des barrages se rompent, occasionnant des dégâts importants dans les infrastructures de la Commission ou d'autres organisations. Ainsi, nos routes étaient fréquemment inondées par les eaux s'écoulant de barrages qui avaient cédé.

Bien que les photographies par satellite soient d'une grande aide dans le repérage des nouveaux barrages, il est parfois trop tard pour sauver les arbres inondés. La surveillance régulière des zones sensibles permet généralement de détecter les nouvelles constructions et de piéger les castors pour les évacuer du parc. En revanche, il est moins facile de savoir comment agir lorsque les castors relèvent la hauteur d'un barrage, provoquant l'inondation de nouveaux terrains. Nous ne cherchions pas à détruire tous les barrages, seulement à limiter les zones inondées et la population totale de castors. Un de nos employés à la conservation du patrimoine a trouvé la solution : un tuyau de drainage de 10 cm de diamètre et de 7 m de longueur, inséré dans le barrage perpendiculairement à sa paroi, le segment arrière s'allongeant sur environ 4 m du côté de la zone de retenue, et légèrement incliné vers le haut de façon que l'extrémité affleure à la surface de l'eau. Si les castors essaient d'augmenter la hauteur de leur barrage, ce dernier se met à fuir et, quoi qu'ils fassent, ils ne peuvent colmater la fuite. Ils se sont vite fatigués de ces échecs successifs et sont allés s'installer ailleurs. Un exemple amusant, qui montre qu'on peut appliquer les contrôles de gestion aux castors !

Correspondance

La Commission recevait environ 100 lettres par jour, envoyées par les habitants de la région, les ministères, d'autres organisations gouvernementales, etc., et concernant les sujets les plus divers, allant de la faune et de la flore sauvages aux nouvelles affectations budgétaires. Lorsque je suis arrivé à la

Commission, un secrétariat central s'assurait que tout le courrier était envoyé aux agents concernés, puis examinait les lettres de réponse devant être signées par le Président ou moi-même, de façon à vérifier qu'elles avaient le bon format, contenaient les informations nécessaires et étaient prêtes à être paraphées. Il n'y avait aucun système de suivi des lettres et certaines restaient sans réponse ou ne faisaient l'objet d'une réponse qu'après un délai très long.

De nombreux systèmes de suivi de la correspondance sont disponibles sur le marché et nous en avons acquis et installé un qui répondait à nos besoins. Des principes concernant le temps d'utilisation, les catégories de courrier que les différents niveaux hiérarchiques pouvaient signer et les mesures à prendre lorsque, par exemple, une lettre ne pouvait faire l'objet d'une réponse dans les délais voulus ont été établis, et le nouveau système a été mis en oeuvre. Des rappels ont été envoyés aux agents lorsque les réponses tardaient, et des rapports mensuels fournissaient des statistiques sur l'aptitude de chaque service à assumer ses responsabilités en matière de correspondance.

Là encore, les contrôles de gestion ont dû attendre la réalisation d'une base de données adéquate et la définition de principes pertinents.

6. Conclusion

La gestion ne peut exister sans contrôles. Tous les aspects de l'activité d'une organisation peuvent être contrôlés, et il est du devoir des responsables de décider de l'étendue et de la forme de ces contrôles. Une organisation qui mène depuis longtemps une bonne gestion et des contrôles adéquats requerra peut-être moins de vérifications et de bilans qu'une autre qui se remet d'une période de mauvaise gestion. Toutefois, même les entreprises les plus solides et les mieux gérées ont besoin de systèmes pour confirmer aux responsables que tout continue de bien aller et que tous les mécanismes fonctionnent comme prévu.

Lorsqu'on arrive dans un organisme dont la gestion est défectueuse, il est gratifiant de participer à la correction des défaillances et d'assister aux résultats des améliorations introduites. Les dividendes d'une bonne gestion sont très élevés et se constatent non seulement dans les finances mais aussi dans la satisfaction du personnel et le respect qui lui est témoigné.

CONTROLES DE GESTION : LE ROLE DES ORGANISMES CENTRAUX (CANADA)

par

James Q. McCrindell⁴

Résumé

Cette contribution traite du rôle des organismes centraux dans la mise en place d'un cadre de contrôle de gestion au sein des ministères, principalement dans le contexte canadien. Si certains pays utilisent des pratiques comparables pour définir et promulguer un cadre de contrôle de gestion efficace, d'autres appliquent des méthodes spécifiques, par exemple en faisant appel à leur institution supérieure de contrôle des finances publiques ou à des dispositions légales détaillées.

Au Canada, les organismes centraux ont, dans le domaine du contrôle de gestion, un rôle extrêmement important, qui s'inscrit dans une tradition remontant à l'époque où le pays venait d'acquérir son indépendance, il y a environ 125 ans. En plus de donner le ton en matière de gestion des finances, des dépenses et des ressources humaines, les organismes centraux émettent des avis auprès du Conseil des ministres, par l'intermédiaire du Premier ministre, et agissent en son nom pour gérer les services publics. Ce dernier rôle se distingue de la gestion des programmes du gouvernement, qui est, cela va de soi, du ressort des ministres.

A côté des organismes centraux comme le Conseil du Trésor (TB : *Treasury Board*), qui sont responsables devant le gouvernement canadien, il y en a qui sont responsables directement devant le législateur. Parmi ces derniers, les deux principaux sont le Bureau du Vérificateur général (AG : *Auditor General*) (l'institution supérieure de contrôle des finances publiques du Canada) et la Commission de la fonction publique, dont l'objet est de maintenir le principe du mérite dans l'affectation des agents, c'est-à-dire de garantir qu'aucune discrimination n'entache le recrutement et la promotion des fonctionnaires.

Quoique les organismes centraux du Canada n'aient pas réellement mis au point un cadre de contrôle de gestion à proprement parler, la plupart des éléments décrits dans les *Directives pour l'Élaboration des Normes de Contrôle Interne (Guidelines for Internal Control Standards)* de l'INTOSAI sont aussi intégrés à la législation canadienne et aux politiques de ses organismes centraux. Les récentes réformes du secteur public canadien, qui portent sur la qualité des services, sur la responsabilité et sur l'exploitation des techniques de l'information, suivent également les principes de l'INTOSAI.

Bien qu'il n'ait aucune responsabilité formelle dans leur élaboration et leur mise en oeuvre, le Vérificateur général du Canada a une influence déterminante sur les contrôles de gestion. En effet, par les rapports qu'il remet au législateur et par ses propres recherches sur les meilleures pratiques en vigueur au Canada et dans d'autres pays, il fournit aux organismes centraux et à chaque ministère une aide précieuse pour l'amélioration des contrôles.

⁴ James Q. McCrindell, qui siège comme directeur au Conseil du Trésor du Canada, est chargé de cours à l'Université de Waterloo. Il a été Contrôleur Général Adjoint, fonction pour laquelle il était responsable de la direction et de l'assistance centrales en matière de gestion des finances et de contrôle financier auprès des ministères du gouvernement fédéral.

Bien que le Vérificateur général pense qu'au Canada les principaux contrôles internes sont satisfaisants et que l'application des récentes réformes doit être encouragée, il a publiquement manifesté son inquiétude devant le manque d'attention des organismes centraux face aux contrôles de gestion. Il s'inquiète en particulier des méthodes de responsabilisation, qu'il juge mal intégrées au contexte de délégation accrue des responsabilités aux ministères.

1. Cadre des contrôles de gestion au Canada

Autorités compétentes pour le contrôle de gestion

Dans le système canadien, le Parlement (le législateur) est la plus haute autorité intervenant dans les contrôles de gestion. C'est l'organe législatif suprême et tous les pouvoirs législatifs qu'il peut sous-entendre lui sont dûs par nature. Soumis uniquement à la Constitution et à la Charte des Droits et Libertés, le Parlement a le pouvoir de promulguer toutes les lois qu'il choisit. Il a toutefois délégué une grande partie de son autorité en ce domaine au pouvoir exécutif, ce qui confère au gouvernement en place une très grande latitude dans l'exercice de ses responsabilités.

La base législative du contrôle de gestion est la Loi sur la gestion des finances publiques (FAA : *Financial Administration Act*). Cette loi édicte un certain nombre de normes de contrôle, mais, et c'est peut-être le plus important, elle impose l'existence d'un comité permanent de ministres du gouvernement, le Conseil du Trésor, responsable de toutes les questions liées à l'administration des services publics. Distinct du ministère des Finances mais travaillant en collaboration étroite et quotidienne avec lui, le Conseil du Trésor est responsable de tous les aspects des dépenses du Budget.

Cette disposition législative est inhabituelle, puisque la mise en place de comités de ministres – les Comités des Conseils de ministres – est normalement la prérogative du Premier ministre et non de l'organe législatif. Toutefois, elle reflète une tradition canadienne selon laquelle l'administration publique, les dépenses et les contrôles associés doivent être au centre des préoccupations du gouvernement. Cette disposition législative a d'ailleurs été adoptée il y a plus de 125 ans, peu après que le Canada soit devenu un pays indépendant.

La Loi sur la gestion des finances publiques stipule également que le Conseil du Trésor doit comporter cinq ministres et qu'un des principaux ministres du gouvernement doit être nommé à sa tête. Étant donné l'impact de ses recommandations et décisions sur le planning interne et la procédure budgétaire du gouvernement, le ministre des Finances est membre d'office du Conseil du Trésor. Ce sont là des conventions rigoureuses, qui, durant les délibérations du Conseil du Trésor, encouragent les ministres qui le composent à subordonner les intérêts relatifs à leur propre ministère aux intérêts collectifs du gouvernement.

Définition et promulgation des contrôles de gestion

À l'exception de quelques contrôles de portée générale, définis par la Loi sur la gestion des finances publiques, la plupart des contrôles sont définis par le législateur dans des textes distincts qui concernent des programmes spécifiques du gouvernement, tels que ceux liés au recouvrement des impôts et des taxes. Mais la majorité des contrôles de gestion qui composent le cadre applicable à l'administration publique ne font pas l'objet d'une législation. Ils sont définis et promulgués par des règlements et des directives du Conseil du Trésor.

Les règlements du Conseil du Trésor ont le statut de règlements au sens législatif – c'est-à-dire ayant force de loi – tandis que les directives fournissent des modèles ou des exemples de meilleures pratiques. Bien que ces directives ne soient pas obligatoires, elles sont souvent prises pour normes par les auditeurs. Cependant, un auditeur ne s'opposera généralement pas à une solution différente de celle indiquée par une directive, du moment que cette solution est aussi efficace et rentable.

Les règlements et directives du Conseil du Trésor sont promulgués dans le *Manuel du Conseil du Trésor (Treasury Board Manual)*, destiné aux ministères. Le Secrétariat du Conseil du Trésor édite également le *Guide des Gestionnaires (Manager's Deskbook)* qui explique, dans une langue non technique, les principaux contrôles de gestion avec lesquels un gestionnaire doit être familier. Les informations contenues dans ces documents et dans d'autres documents édités par le Conseil du Trésor sont désormais disponibles sous forme électronique auprès des réseaux d'information des ministères et du gouvernement. Elles sont aussi disponibles sur un disque compact à l'usage de l'administration et du public.

Rôle des organismes centraux

Hormis la nomination du président du Conseil du Trésor, la Loi sur la gestion des finances publiques définit également le poste de secrétaire du Conseil du Trésor, qui a le rang et les pouvoirs d'un directeur général de ministère, c'est-à-dire du plus haut fonctionnaire d'un ministère. Cette disposition a conduit à la création d'un organisme central appelé Secrétariat du Conseil du Trésor, qui est la branche administrative du Conseil du Trésor chargée de définir et de maintenir le cadre de contrôle de gestion des ministères. Ceci est conforme avec la recommandation de l'INTOSAI selon laquelle cette responsabilité peut être confiée à une instance centrale ayant autorité sur plusieurs organismes publics (I, paragraphe 64).

Si le Vérificateur général du Canada n'a aucune autorité ou responsabilité formelle sur les contrôles de gestion, son influence est considérable en ce qui concerne leur définition et leur promulgation. La raison en est que, en plus de vérifier pour le compte du législateur que les contrôles de gestion sont adéquats et de consigner tous les dysfonctionnements et points d'améliorations possibles, il effectue des recherches approfondies sur les améliorations apportées aux contrôles de gestion au Canada et à l'étranger et publie les résultats dans des rapports périodiques adressés au législateur. La publication de ces études et l'intérêt qu'elles suscitent auprès des organes du corps législatif (et au premier chef le Comité des Comptes publics) encouragent le Conseil du Trésor à améliorer sans cesse son cadre pour les contrôles de gestion.

Les procédures de recrutement et de promotion dans le service public sont réglementées par la Commission de la fonction publique, organisme indépendant responsable devant le Parlement. Un certain nombre d'éléments du contrôle de gestion, dont les sanctions et les conditions de l'audit, sont intégrés à cette réglementation.

Comparaison avec les directives de l'INTOSAI

Le Canada, n'a pas systématiquement intégré les normes de l'INTOSAI à un cadre général de contrôle de gestion. Toutefois, le Conseil du Trésor a, dans les faits, un certain nombre de sous-cadres distincts pour chaque domaine de gestion. Ainsi, il édicte un ensemble de directives et de recommandations pour la gestion financière (comptabilité, contrôles et déclarations), la gestion des dépenses (budgétisation et rapport de résultats), la gestion des achats, la gestion des risques, la gestion des ressources humaines, etc. Il possède aussi des cadres fonctionnels comparables pour l'audit interne et l'évaluation des programmes.

Par ailleurs, un des rôles du Secrétaire du Conseil du Trésor est de promouvoir une meilleure compréhension des tâches de gestion de la direction. A cet effet, il a par exemple édicté de nouvelles directives sur la fonction de contrôle au sein des organismes gouvernementaux. Cette fonction y est

présentée comme l'ensemble des procédures fonctionnelles essentielles qui doivent être mises en place dans tout organisme pour :

- gérer les risques financiers,
- prévoir les conséquences financières avant toute prise de décision,
- consigner et justifier correctement les transactions financières et les résultats d'exploitation de toutes les décisions financières,
- protéger l'organisme contre les fraudes, la négligence financière, la violation des règles et principes financiers et la perte d'actifs.

Suivi et évaluation des systèmes de contrôle de gestion

Le plus haut fonctionnaire d'un ministère a généralement le titre "directeur général". Il répond devant son ministre de la gestion au jour le jour du ministère, de l'exécution des décisions prioritaires du ministre et de la qualité des conseils politiques que ce dernier reçoit. De plus, il est responsable devant le Premier ministre des performances globales en matière de gestion de son ministère, performances qui sont évaluées chaque année sur la base des critères du Conseil du Trésor. Si des terminologies différentes sont utilisées, certains de ces critères s'appliquent aux mêmes domaines que ceux couverts par les normes de contrôle de gestion de l'INTOSAI. Les performances de gestion de chaque directeur général sont présentées au Premier ministre par les organismes centraux.

Dans le cadre de ses responsabilités en matière de contrôle de gestion, le directeur général signe chaque année avec son principal agent financier une lettre de représentation, adressée au Conseil du Trésor et au Vérificateur général, certifiant l'exactitude et la fiabilité des résultats financiers constatés pour le ministère pour l'exercice venant de se terminer. Cette lettre est utilisée par le Secrétariat du Conseil du Trésor pour préparer le rapport financier annuel du gouvernement, et par le Vérificateur général pour vérifier ce rapport. Le rapport financier annuel contient des états financiers sur lesquels le Vérificateur général fournit un avis officiel de vérification confirmant (ou infirmant) qu'ils sont représentatifs de la situation financière du gouvernement.

Chaque ministère possède aussi ses propres groupes d'audit et d'évaluation internes, qui, normalement, sont directement responsables devant le directeur général ou devant un comité d'audit présidé par lui. Ces groupes travaillent selon les normes du Conseil du Trésor et sont chargés de réaliser des contrôles indépendants très semblables à ceux du Vérificateur général, à la différence que les rapports qu'ils rédigent sont soumis aux responsables et non au législateur. Toutefois, ces documents sont considérés comme publics et sont donc à la disposition tant des organes législatifs que de la population dans son ensemble.

En plus des activités de suivi et d'évaluation menées par les ministères et le Vérificateur général, le gouvernement commande à l'occasion des contrôles indépendants, soit au Conseil du Trésor, soit à des commissions spéciales d'experts extérieurs à l'administration. Les rapports qui en résultent intéressent toujours beaucoup les médias et l'opposition parlementaire, ainsi que les institutions d'enseignement et d'autres groupes concernés, et servent de point de référence et de discussion pendant plusieurs années après leur publication. Un exemple est la Commission Royale sur la gestion financière et la comptabilité (*Royal Commission on Financial Management and Accountability*), qui a publié un rapport contenant de nombreuses recommandations en vue de l'amélioration de la gestion et du contrôle de la part des pouvoirs publics.

Ressources, compétences et formation nécessaires à la mise en oeuvre de systèmes de contrôle de gestion

Lorsque les agents du Secrétariat du Conseil du Trésor examinent les plans de dépenses d'un ministère, ils s'efforcent d'assurer que les réaffectations et les coupes éventuelles dans les budgets n'empêcheront pas le ministère de continuer à appliquer les contrôles de gestion adéquats. Ainsi, ils ne suggéreront pas forcément d'approuver l'arrêt d'une procédure administrative s'ils estiment que cela provoquerait des risques inacceptables du point de vue du contrôle. Un exemple récent est le cas d'un ministère qui avait émis la requête que les chèques des salaires de ses agents soient distribués par le service du personnel plutôt que par celui de la comptabilité. Ces chèques, qui sont préparés par le Receveur Général (le bureau central des paiements du gouvernement canadien) sont envoyés aux agents responsables des finances du ministère, qui les distribuent. L'approbation de cette requête aurait permis de gagner du temps et de réduire les frais de fonctionnement administratif, mais le Secrétariat du Conseil du Trésor a refusé son approbation, car cela aurait enfreint la norme fondamentale du contrôle de gestion : la séparation des fonctions (I, paragraphe 55). En effet, le service du personnel, qui prépare les bulletins de salaire, aurait aussi eu le contrôle des chèques remplis d'après les données qu'il fournit.

Le Secrétariat du Conseil du Trésor édicte des normes professionnelles pour les agents qui effectuent les contrôles comptables et financiers. Ses dirigeants prennent part aux conseils de promotion et de recrutement qui évaluent les compétences techniques des candidats aux hauts postes de finances, d'audit et d'évaluation du gouvernement.

Le Secrétariat du Conseil du Trésor a aussi un rôle prépondérant dans le recrutement d'agents par l'administration auprès des universités, ainsi que dans les programmes de développement (formation et ré-affectation) destinés aux responsables financiers, aux auditeurs internes et aux agents qui évaluent les programmes. De plus, il réalise des stages de formation pour les responsables opérationnels dans un certain nombre de domaines fonctionnels tels que les finances, le risque et la gestion de projets. Ces activités sont compatibles avec la norme générale de l'INTOSAI pour la garantie de l'intégrité et des compétences des personnes responsables des contrôles de gestion (I, paragraphe 28).

2. Responsabilités générales des organismes centraux

Ce chapitre fera état brièvement des responsabilités des organismes centraux, principalement dans le contexte canadien. Il est important de savoir que, dans chaque pays, l'étendue et les pouvoirs des organismes centraux dépendent de facteurs variés, tels que la répartition des pouvoirs entre le législatif et l'exécutif, et entre les administrations nationales, régionales et municipales.

Lorsque la délégation de pouvoirs du législatif à l'exécutif est limitée et que la plupart des contrôles émanent des lois et des règlements élaborés par le législateur, la nécessité d'organismes centraux puissants est faible. Le législateur peut aussi décider que les fonctions de direction et de surveillance du contrôle de gestion seront mieux remplies par un organe indépendant, directement responsable devant lui, tel que l'institution supérieure de contrôle des finances publiques (SAI : *Supreme Audit Institution*).

Etant donné qu'au Canada le législatif délègue traditionnellement des pouvoirs substantiels à l'exécutif, le gouvernement a besoin d'organismes centraux pour l'aider à jouer son rôle de "dirigeant" pour l'ensemble des opérations de l'administration publique. Ceci correspond aussi à une convention canadienne qui veut que les ministres répondent individuellement de leur ministère et

collectivement (sous la tutelle du Premier ministre) des performances de tout le gouvernement en matière de gestion.

Un des objectifs les plus importants des organismes centraux au Canada est le développement de valeurs institutionnelles ou de méthodes d'opération qui puissent être comprises et observées par tous les gestionnaires et agents de la fonction publique, quelle que soit la nature de leurs programmes respectifs. Ainsi, au Canada, tous les fonctionnaires sont formés pour respecter des normes de prudence et de probité rigoureuses dans leur comportement et leurs opérations quotidiennes. La promotion de ces valeurs par les organismes centraux va évidemment dans le sens d'un contrôle de gestion efficace, et les Directives de l'INTOSAI insistent sur l'importance de l'attitude d'adhésion dans tout bon système de contrôle de gestion (I, paragraphe 24).

Bien qu'il n'y ait pas de modèle unique pour l'organisation et les fonctions des organismes centraux de chaque pays, dans un certain nombre de pays dont les juridictions sont semblables à celle du Canada, les organismes gouvernementaux ont généralement trois grands rôles, qui sont décrits ci-dessous.

Conseiller le Premier ministre et le Conseil des ministres

Si le Premier ministre, comme les autres ministres, a son propre service, dont le personnel est choisi en fonction de critères politiques plutôt que de compétence publiques, il est aussi assisté par des organismes centraux de l'administration publique. Ces agences fournissent au Premier ministre du Canada et au Conseil des ministres des analyses et des avis en matière de politique, aux termes de la convention mentionnée ci-dessus selon laquelle, dans certains domaines, le Conseil des ministres a une responsabilité collective allant au-delà des portefeuilles individuels.

L'information et le conseil des organismes centraux au Premier ministre lui-même servent principalement à l'assister dans les domaines suivants :

- médiation dans le cas de désaccords et création d'un consensus entre les ministres sur les questions soumises au Conseil des ministres,
- détermination de la structure organisationnelle globale du gouvernement et de la répartition des compétences entre les ministres (tâche pour laquelle le Premier ministre a une grande latitude),
- nomination et direction des plus hauts fonctionnaires des ministères et des organismes centraux.

Les organismes centraux informent et conseillent le Conseil des ministres canadien en tant que tel dans les domaines suivants, qui relèvent de sa responsabilité collective :

- organisation et gestion de la fonction publique,
- relations entre le gouvernement fédéral et les gouvernements provinciaux,
- budgétisation et gestion des dépenses.

Un exemple récent de conseils d'ensemble donnés par les organismes centraux s'est produit lors de l'annonce d'une réduction massive des effectifs de la fonction publique ; 45 000 postes devaient être supprimés sur une période de trois ans (soit environ 15 pour cent du total, mais le pourcentage était bien plus élevé dans certains ministères). Avant cette annonce, les organismes centraux ont évalué les mesures qu'il convenait de prendre pour encourager un grand nombre de fonctionnaires à accepter un départ ou une retraite anticipés, et les coûts encourus, puis ont donné leur avis au Premier ministre et au comité de ministres concerné. Ils ont également donné leur opinion sur l'impact global éventuel d'une telle réduction d'effectifs sur la qualité du service public (principalement sur la base des informations contenues dans les propositions fournies par les ministères pour la réduction de leur personnel).

Avec respect de la responsabilité des organismes centraux, leurs performances sont largement jugées d'après la qualité de leurs conseils aux ministères. Bien que les résultats issus de leurs avis soient parfois difficiles à évaluer, ces avis sont souvent très clairs, comme le montre le cas ci-dessus. A la suite de l'annonce et de l'application rapide du plan de réduction du personnel, on s'est rendu compte que les réactions positives aux mesures d'encouragements (c'est-à-dire les départs) étaient bien plus nombreuses que ce que l'on avait imaginé. Ceci indiquait que organismes centraux avaient préconisé des mesures d'encouragement trop généreuses. Leurs recommandations ont donc entraîné des coûts plus élevés qu'il n'était nécessaire et des perturbations dans la fourniture du service public, dues à un manque temporaire de personnel compétent.

Les organismes centraux donnent aussi leur avis sur les candidats aux plus hauts postes de la fonction publique ainsi qu'au poste de directeur de chacune des entreprises publiques (*Crown Corporations*).

Ils ont aussi un rôle central en ce qu'ils donnent leur avis sur les relations entre l'Etat fédéral et les gouvernements provinciaux, que ce soit dans le cadre de grands projets visant à amender la constitution ou de la gestion de l'ordre du jour des réunions ordinaires du Premier ministre et des dix Premiers ministres provinciaux.

Un autre rôle clé des organismes centraux réside dans la gestion de la fonction publique. C'est là une responsabilité qui est moins connue du grand public mais qui n'en est pas moins très réelle et très importante. Il convient d'insister sur le fait qu'il s'agit de la gestion de la fonction publique et non du gouvernement. Cette tâche est dirigée par le plus haut fonctionnaire du Canada, qui répond directement devant le Premier ministre et a le titre de Greffier (Clerk) du Conseil privé. Pratiquement, le Greffier (Clerk) est l'administrateur général (Deputy Head) du Premier ministre.

Tandis que le législateur et le Conseil du Trésor approuvent les lois et les règlements qui régissent les activités de la fonction publique à l'échelle du gouvernement, la plupart des propositions de réforme importantes touchant la gestion de la fonction publique proviennent du bureau du Greffier. Ce dernier est celui qui dirige la mise en oeuvre des réformes une fois qu'elles ont été approuvées par le Conseil des ministres. Ainsi, le Greffier a conçu et dirigé la mise en oeuvre d'une des plus importantes réformes dans l'histoire de la fonction publique canadienne, réforme connue sous le nom de "Fonction publique 2000" (*Public Service 2000*). Le but de cette réforme était une fonction publique plus innovatrice, plus orientée vers le service et utilisant des méthodes de gestion qui soient à la fois les plus modernes et rentables. Non content de diriger l'application de cette réforme, le Greffier prépare également un rapport public annuel destiné au Premier ministre qui répertorie les progrès effectués dans la réalisation des objectifs de "Fonction publique 2000".

Gérer les ressources humaines

Un organisme central peut remplir le rôle d'employeur pour tous les fonctionnaires, généralement aux termes d'une loi spécialement rédigée à cette fin. Ce rôle inclut alors la définition des termes et des conditions de l'emploi dans la fonction publique et la classification des niveaux de rémunération. D'autre part, l'organisme central peut agir pour le compte du gouvernement dans les négociations collectives avec les syndicats et dans la mise au point de programmes de formation et de développement communs à tous les ministères. Au Canada, le Conseil du Trésor remplit ces fonctions.

Les organismes centraux du gouvernement ne sont pas normalement chargés d'élaborer les normes et les règles de recrutement, le législateur préférant garder ce rôle pour un organisme qui lui soit propre, dans le but de maintenir le principe du mérite, c'est-à-dire, de garantir que les fonctionnaires sont embauchés sur la base de leurs qualifications plutôt que de leurs contacts politiques ou de tout autre critère susceptible de partialité. Au Canada, cet organisme est la Commission de la fonction publique (voir chapitre 1).

Etablir les budgets et gérer les dépenses

Cette fonction a une portée à la fois interne et externe. Elle consiste à surveiller les transactions financières du pays, grâce à une bonne gestion budgétaire (par exemple en développant les propositions budgétaires du gouvernement), à contrôler les emprunts gouvernementaux et les services de gestion de la dette, à gérer les opérations bancaires de l'administration et à proposer et maintenir un cadre légal et réglementaire pour la fiscalité, y compris les droits de douane. La gestion des dépenses étant étroitement liée à la gestion budgétaire, il convient de définir et entretenir un système gouvernemental de vérification des plans de dépenses des ministères, et d'allouer les ressources sur la base des priorités du gouvernement et du plan budgétaire. Il faut également consolider les demandes de dépenses du gouvernement et soumettre la partie dépenses du Budget ou estimations au législateur pour qu'il l'approuve. Au Canada, ceci est intégré dans les responsabilités collectives du Conseil des ministres en vertu de la convention constitutionnelle selon laquelle la partie dépenses du Budget ne peut pas être amendée par le Parlement, le rejet du volet dépenses du Budget équivaut à faire tomber le gouvernement.

Dans de nombreux pays, le Trésor est une instance à part, agissant comme un organisme central dans les domaines de la gestion des liquidités, de la gestion des emprunts, du système central de paiement et de la comptabilité financière. Dans le cas du Canada, la réglementation et les normes régissant ces fonctions sont définies par le ministère des Finances et le Conseil du Trésor, tandis que les opérations réelles sont effectuées par un sous-ministère, celui du Receveur général du Canada.

Autres fonctions

Parallèlement à ces fonctions relativement bien définies, les organismes centraux du Canada ont d'autres responsabilités administratives, telles que l'achat centralisé et la réglementation des outils informatiques. Ces tâches sont centralisées en raison du besoin de satisfaire à certains objectifs à l'échelle du gouvernement. Comme nous l'avons évoqué au chapitre 1, les fonctions comme l'achat relèvent également de normes de contrôle de gestion spécifiques édictées par le Conseil du Trésor. L'INTOSAI reconnaît que ces types d'activités administratives forment l'un des groupements pour lesquels des normes de contrôle sont nécessaires (I, paragraphe 35).

3. Méthode d'élaboration des contrôles de gestion au Canada

Ce chapitre reprend en détail la description sommaire fournie au chapitre 1 et, dans une certaine mesure, au chapitre 2. Il décrit de façon plus explicite comment les organismes centraux élaborent les contrôles de gestion destinés au gouvernement canadien.

Base législative des contrôles de gestion

Les textes de loi constituent la base sur laquelle sont élaborés les contrôles de gestion pour le Canada. Au chapitre 1, nous avons dit que la Loi sur la gestion des finances publiques était le principal texte régissant les contrôles de gestion, puisqu'il exige du gouvernement qu'il établisse une instance spéciale, le Conseil du Trésor, pour définir et mettre en oeuvre les contrôles destinés aux différents ministères. Toutefois, le législateur prescrit lui-même certains contrôles directement dans la loi. Ainsi, la Loi sur la gestion des finances publiques contient les prescriptions suivantes sur le contrôle des engagements financiers :

Aucun contrat [...] impliquant un paiement ne sera passé s'il n'existe un solde suffisant et non grevé [...] pour l'exercice fiscal au cours duquel le contrat [...] est passé.

L'administrateur général [...] devra, selon ce que prescrit le Conseil du Trésor, établir des procédures pour le contrôle des engagements financiers et conserver les résultats de ces contrôles.

Ce texte interdit au gouvernement de passer des contrats (engagements) avec des tiers si aucune somme n'a été allouée à cet effet par le législateur. Il oblige également l'administrateur général de chaque ministère à entretenir une comptabilité et maintenir des contrôles appropriés sur les engagements, en accord avec les directives du Conseil du Trésor.

Le législateur prescrit aussi des contrôles destinés à sauvegarder le principe de la séparation des fonctions (I, paragraphe 54) :

Aucun paiement ne sera effectué [...] à moins [...] qu'une personne [...] autorisée par le ministre approprié ne certifie [...] que le travail a été effectué [...].

Aucune dépense ne sera imputée à un crédit excepté à la demande expresse d'une personne [...] autorisée par le ministre approprié [...].

Tout paiement [...] sera effectué sous la direction et le contrôle du Conseil du Trésor [...], sous la forme prescrite par le Conseil du Trésor, et certifié selon la méthode prescrite par le Conseil du Trésor.

Il est intéressant de remarquer que des expressions du type "selon la méthode prescrite par le Conseil du Trésor" apparaissent fréquemment dans les lois canadiennes et, par conséquent, confèrent aux règlements du Conseil du Trésor le statut de règlement au sens législatif, c'est-à-dire ayant force de loi.

La réglementation du Conseil du Trésor aux termes des textes ci-dessus, par exemple, insiste sur la stricte séparation des fonctions (I, paragraphe 54). Le ministre de chaque service doit assigner au responsable direct de chaque budget la charge de certifier que les marchandises ou les services concernés ont été réceptionnés et sont conformes à la commande en termes de qualité et de prix. Le ministre doit également assigner à chaque responsable financier (non impliqué dans la transaction

d'achat) la responsabilité de : 1) certifier que la facture est accompagnée des documents requis, tels que le bon de commande et l'accusé de réception signé, et qu'elle leur est conforme, que la signature du responsable est valable, et que la dépense en résultant est correctement imputée et correspond à l'autorisation d'engagement préalable ; 2) préparer et signer une demande de paiement valide. Par ailleurs, la réglementation du Conseil du Trésor exige que le Receveur Général (le bureau central des paiements du gouvernement) certifie dûment la signature apparaissant sur la demande de paiement avant d'envoyer le chèque.

Hormis les quelques provisions de ce type que fournit la Loi sur la gestion des finances publiques, il existe d'autres textes par lesquels le législateur conserve un contrôle important. Ainsi, la loi sur l'Emploi dans la fonction publique prescrit un certain nombre de contrôles sur les ressources humaines et, par exemple, interdit la création d'échelons de salaire supplémentaires sans l'approbation du Conseil du Trésor. D'autres lois traitent des contrôles sur des programmes particuliers du gouvernement, par opposition aux contrôles s'appliquant à l'ensemble du gouvernement, lesquels sont administrés par le Secrétariat du Conseil du Trésor. C'est le cas de la Loi sur la santé nationale (*National Health Act*) et de la Loi sur la douane et les accises (*Customs and Excise Act*). Ces lois spécifiques ont la préséance sur la Loi sur la gestion des finances publiques et sur les règlements du Conseil du Trésor. Ceci peut parfois poser des problèmes aux contrôleurs, qui doivent d'abord vérifier quelle norme a la préséance lorsqu'ils effectuent un audit de conformité.

Jusqu'à la fin des années 1970, les responsabilités et les fonctions du Vérificateur général étaient prescrites par la Loi sur la gestion des finances publiques. Toutefois, il existe à présent une loi distincte, la Loi sur le Vérificateur général, qui établit clairement l'autonomie de son bureau vis-à-vis du gouvernement. Entre autres choses, cette loi autorise le Bureau du Vérificateur général à agir en tant qu'employeur à part entière, non soumis aux restrictions de la loi sur l'Emploi dans la fonction publique. Ceci permet au Vérificateur général d'octroyer de meilleurs salaires que le reste de la fonction publique pour recruter des auditeurs compétents. Elle donne également au Vérificateur général le pouvoir de mener des audits pour contrôler le bon fonctionnement des opérations de l'administration publique et des procédures des ministères, de façon à mesurer l'efficacité de leurs programmes. Ce pouvoir s'inscrit clairement dans le cadre du contrôle de gestion.

Contrôles issus de la législation

La mission première des contrôles de gestion conçus et réalisés par le Conseil du Trésor est de garantir l'application des normes de contrôle définies par la loi. Plus encore, beaucoup de normes de contrôle émanant du législateur stipulent explicitement que le Conseil du Trésor doit fournir des explications sur la façon de les mettre en application, par exemple en intégrant des expressions du type "selon les méthodes prescrites par le Conseil du Trésor", comme dans les extraits ci-dessus.

Le rôle du Conseil du Trésor est de s'assurer que ces obligations, formulées par le législateur, seront bien comprises et correctement appliquées, de façon à atteindre leur objectif initial. Il consiste également à vérifier que les différentes obligations sont exprimées de telle sorte qu'elles se complètent et ne vont pas à l'encontre les unes des autres (I, paragraphe 11). Ainsi, une norme de contrôle issue d'un texte de loi interdit aux ministères de dépenser leurs revenus sans l'autorisation du législateur, tandis qu'une autre leur accorde une compétence spéciale pour dépenser les revenus issus de la vente de biens non utilisés. Dans ce cas, le *Manuel du Conseil du Trésor* explique que cette seconde disposition a préséance sur la première. Pour que la rédaction des textes de loi par le législateur ne pose pas de problèmes d'interprétation, le Conseil du Trésor rédige le texte initial de ce type de provisions.

Le rôle du Conseil du Trésor dans la définition et la promulgation d'un cadre général consiste aussi à garantir, par la fourniture de directives détaillées aux ministères, la cohérence de l'interprétation des dispositions légales. Ainsi, il est impératif que les mêmes principes de comptabilité soient suivis par l'ensemble du gouvernement, d'où l'établissement d'un plan comptable destiné à tous les ministères. Bien que cette mesure ne soit pas exigée par la loi, elle doit être intégrée à la réglementation du Conseil du Trésor pour que, aux termes de la provision de la Loi sur la gestion des finances publiques, le gouvernement fournisse des états financiers contrôlés. En l'absence d'une telle mesure, il ne serait pas possible de compiler toutes les transactions financières réalisées par l'administration publique.

Une fois déterminés les objectifs politiques de chaque texte de loi, les spécialistes du Secrétariat du Conseil du Trésor doivent décider du niveau de détail nécessaire dans les directives de mise en oeuvre. Dans certains cas, un exposé des objectifs du règlement et quelques grandes lignes directrices suffiront. Dans d'autres, la méthode de mise en oeuvre est essentielle et doit être explicitée directement dans le règlement. Une norme de contrôle issue d'un texte de loi et interdisant d'effectuer des paiements sans autorisation légale peut ainsi se passer d'explications supplémentaires. En revanche, l'application d'une norme stipulant que le gouvernement doit tenir à jour des documents sur ses engagements conditionnels peut demander des directives explicatives, car cela couvre un domaine qui est assez complexe et que tous les fonctionnaires ne connaissent pas forcément.

Selon le type de disposition légale, les explications fournies par le Conseil du Trésor aux ministères pour qu'ils puissent respecter la législation peuvent être restrictives ; par exemple, aux termes des règlements du Conseil du Trésor, un ministère ne peut pas annuler une créance dépassant une certaine somme sans l'accord du Conseil du Trésor. Elles peuvent également autoriser ; ainsi, aux termes des règlements du Conseil du Trésor, l'usage d'une infrastructure publique peut donner lieu à perception de droits. Dans chaque cas, le Conseil du Trésor, étant donné sa responsabilité globale sur les contrôles de gestion, évalue les risques de non-respect ou d'abus ou, à l'inverse, les possibilités qu'offre la norme, et écrit le règlement en fonction.

Dans les cas de l'annulation des créances, le Secrétariat du Conseil du Trésor a pensé qu'il y avait un risque élevé pour que des créances soient annulées avant que toutes les démarches pour les recouvrer n'aient été entreprises. C'est pourquoi il a édicté un règlement imposant aux ministères de suivre des procédures rigoureuses avant de prendre des mesures d'annulation. Ce règlement impose également à chaque ministère de créer un comité spécial chargé d'examiner de près toutes les propositions d'annulation émises au sein du ministère, selon les critères du Conseil du Trésor, et de vérifier que toutes les mesures raisonnables sont prises pour recouvrer les créances. Dans le cas des droits d'usage, le Conseil du Trésor a estimé que les ministères pouvaient être encouragés à percevoir des droits pour l'utilisation de leurs infrastructures et a introduit une provision à cet effet dans le règlement, en les autorisant à bénéficier, dans l'allocation de budget suivante, de crédits correspondant aux recettes supplémentaires obtenues par ces droits d'usage.

Contrôles émanant des organismes centraux

Parallèlement aux règlements assurant la mise en application des normes de contrôle édictées par la loi, le Conseil du Trésor a compétence pour définir des règlements de son choix relevant de sa propre autorité en matière de gestion. Pour ce faire, il tente de repérer les failles éventuelles dans les domaines suivants : 1) protection des ressources face aux pertes dues au gaspillage, à l'abus, à la mauvaise gestion, aux erreurs, à la fraude et aux irrégularités (I, paragraphe 7) ; 2) adéquation entre sa réglementation actuelle et les exigences et possibilités de l'environnement actuel et à venir, y compris les objectifs du gouvernement en place.

Les garanties et les contrôles préventifs sont évidemment fonction des risques. Les règlements concernant la gestion des risques sont élaborés sur la base de la probabilité d'un événement indésirable (quel risque y a-t-il pour que cet événement se produise ?) et des conséquences de ce événement (occasionnerait-il une importante perte financière ou une situation embarrassante qui nuirait à la réputation de la fonction publique et du gouvernement ?).

Les situations à haut risque justifient des investissements plus grands en matière de contrôles préventifs que les situations à moindres risques. Par ailleurs, le Conseil du Trésor essaie d'édicter des règlements aussi "économiquement rationnels" que possible (I, paragraphe 12). Ainsi, sa réglementation sur la vérification et le contrôle des paiements autorise qu'il y ait moins de contrôles sur certaines transactions que sur d'autres. Elle fournit simplement des directives générales sur la façon dont les services peuvent exercer leur contrôle ; par exemple, elle suggère que les factures émanant d'un fournisseur connu et fiable, tel que l'opérateur de réseau téléphonique, nécessitent une vérification très succincte, même pour une forte somme, tandis que les factures d'un petit montant provenant de fournisseurs nouveaux ou mal connus doivent être soigneusement contrôlées. De plus, elle encourage les ministères à se servir de techniques modernes, telles que l'échantillonnage statistique, pour traiter de grandes quantités (ou lots) de factures. De telles approches sont moins coûteuses et souvent plus fiables.

Face à un environnement nouveau ou changeant, tel que celui induit par la réforme "Fonction Publique 2000", le gouvernement a publiquement déclaré sa volonté de réduire fortement le coût des contrôles en rendant les ministères plus responsables. Par conséquent, le Conseil du Trésor a accru l'autorité déléguée aux ministères en modifiant ses seuils d'approbation, tels que le montant en dollars des contrats requérant son accord préalable. Malheureusement, une analyse récente a montré que la proportion des appels d'offres ouverts pour les contrats gouvernementaux avait diminué, ce qui indique que les ministères ont pu abuser de ce nouveau pouvoir. Le Secrétaire du Conseil du Trésor s'est donc réuni avec les administrateurs généraux des ministères concernés pour déterminer les raisons de cette diminution des contrats concurrentiels. S'il est prouvé que des abus se sont produits, ceci sera reflété dans les évaluations de performances des administrateurs généraux (voir chapitre 1, paragraphe intitulé : "Suivi et évaluation des systèmes de contrôle de gestion").

Egalement dans le cadre des évolutions en cours, le gouvernement a décidé qu'il se devait de montrer la voie dans le domaine des techniques de l'information. Le Conseil du Trésor a alors approuvé une nouvelle disposition (qui ne constitue pas un règlement officiel) permettant aux ministères "d'emprunter" des fonds auprès d'une réserve centrale pour investir dans les nouvelles techniques, à condition que l'argent emprunté soit remboursé à l'aide des économies ainsi réalisées. Dans la réalité en effet, avec les procédures comptables actuelles du gouvernement, les ministères ne peuvent ni emprunter ni investir. Toutefois, à l'heure actuelle, ces fonctions d'emprunt et d'investissement sont "simulées" par des réaffectations internes restant du ressort de la même autorité légale. Lorsque le gouvernement sera passé à une comptabilité en créances et dettes réelle (annoncée pour l'an 2000), ces méthodes pourront être utilisées normalement, sans qu'il soit besoin de les masquer, ce qui est à la fois moins efficace et plus risqué.

Utilisation des techniques de l'information pour des contrôles meilleurs et plus rentables

La tendance à l'adoption généralisée des nouvelles techniques informatiques pose au Secrétariat du Conseil du Trésor de nouveaux problèmes en matière de contrôle. Cette tendance est mue par les gestionnaires du secteur public, qui pensent que ces techniques vont les aider à réduire leurs coûts et à améliorer leurs services, et par ceux qui travaillent avec l'administration (dans les banques et les grandes entreprises par exemple), qui disposent de techniques très perfectionnées.

L'administration et ses gestionnaires sont aussi, bien sûr, constamment sollicités par les grands fournisseurs de matériel, de logiciels et de télécommunications. Face à ces nouveautés, le Conseil du Trésor a récemment défini et promulgué de nouveaux règlements concernant les autorisations et les certifications électroniques, ainsi qu'un certain nombre de normes sur l'échange de données informatisé et le transfert électronique de fonds. Il a également, avec l'accord du Parlement, modifié la Loi sur la gestion des finances publiques, de façon à autoriser le paiement, la réception, le transfert et le dépôt de fonds entièrement électroniques. Auparavant, ces transactions requéraient une trace physique (papier ou support informatique sur bande magnétique).

L'opinion du Secrétariat du Conseil du Trésor est que les contrôles sont plus efficaces s'ils sont intégrés aux opérations de gestion courantes, plutôt que superposés à elles et donc perçus comme un fardeau. La technologie facilite cette intégration. Ainsi, les ministères canadiens expérimentent actuellement un logiciel expert pour gérer les déplacements et les voyages. Ce logiciel permet d'automatiser entièrement la gestion des autorisations de déplacements et des titres de voyages pour les fonctionnaires, gestion qui était jusque là très coûteuse. Avec ce système, le fonctionnaire qui doit se déplacer remplit une demande de déplacement sur son ordinateur de bureau et suit toutes les indications en répondant à une série de questions simples en cliquant sur des icônes avec la souris. S'il clique sur un élément ou une rubrique pour lesquels il n'a pas l'autorisation voulue, un message montrant l'extrait du règlement qui lui interdit cette action apparaît à l'écran. Si l'autorisation peut être obtenue auprès d'un supérieur hiérarchique, le logiciel lui montre comment il peut le faire de façon électronique. Par exemple, si un agent a besoin de louer une voiture plus grosse que ce qui est normalement autorisé pour sa catégorie.

En général, le voyageur remplit en quelques minutes une demande de déplacement qui a déjà toutes les données en matière de prix, d'autorisation et de conformité avec le règlement. Ce système expert fournira ultérieurement la procédure de base pour remplir les demandes d'indemnités de déplacements et pour vérifier leur validité. On pourrait critiquer ce système en disant que celui des indemnités journalières est meilleur (un tel argument va dans le sens du remaniement des processus, que le Secrétariat du Conseil du Trésor est censé entreprendre avant de recommander l'utilisation d'une nouvelle technologie). C'est effectivement ce qu'a fait le Secrétariat du Conseil du Trésor, et une étude pilote au sein d'un ministère a montré que la méthode des indemnités journalières était moins économique, car elle tendait à accroître fortement les coûts globaux de déplacement.

En dehors des systèmes experts de contrôle, l'informatique est à l'étude dans d'autres domaines. Ainsi, des projets sont en cours pour exploiter certaines techniques commerciales telles que l'échange de données informatisé et le transfert électronique de fonds. Ces mécanismes de contrôle automatisés utilisent aussi l'autorisation et l'authentification électroniques, et s'accompagnent de méthodes de sécurité adéquates, telles que le cryptage et le décryptage des données à l'aide de codes du domaine privé ou public. De même que les systèmes experts, ils garantissent un meilleur contrôle, puisqu'il y a moins de risques d'erreur (l'information n'est entrée dans le système qu'une seule fois, et non plusieurs fois par plusieurs personnes ou organismes différents).

Le "commerce électronique" permet des contrôles bien plus conviviaux que les contrôles manuels ou les contrôles informatisés séparés. Il permet également une bien meilleure gestion des liquidités, autre contrôle important. Le gouvernement canadien utilise ainsi les possibilités qu'il offre pour : 1) le recouvrement de milliards de dollars d'impôts, les particuliers et les sociétés pouvant désormais envoyer leurs déclarations et effectuer leurs versements ou recevoir leurs remboursements par des moyens électroniques ; 2) le recouvrement de plusieurs milliards de dollars de contributions sociales sur les salaires, les grandes entreprises envoyant électroniquement le total des sommes déduites et, pour chaque employé, les données associées à ces sommes pour l'impôt sur le revenu, les cotisations de retraite obligatoires et les cotisations à l'assurance chômage ; 3) les commandes de marchandises

auprès de fournisseurs, le suivi des livraisons, l'accusé de réception, le bon à payer et le paiement, le tout de façon électronique et sans aucun papier.

Face à la nécessité de réduire les coûts et d'améliorer tout à la fois le service et le contrôle, on ne peut que se féliciter de l'arrivée de techniques de gestion de l'information offrant des possibilités variées pour accroître la qualité et l'efficacité des contrôles. Seules quelques réussites ont été mentionnées ici. Même si, jusqu'alors, peu d'échecs significatifs ont été rencontrés, une certaine inquiétude règne sur le fait que la tendance aux nouvelles technologies peut pousser certains ministères à mettre en place de vastes systèmes entièrement nouveaux ou à modifier trop rapidement les systèmes existants, en négligeant la conception et l'intégration d'éléments de contrôle conformes aux normes du Conseil du Trésor.

Répondre à des besoins de contrôle variant selon les ministères

Le Secrétariat du Conseil du Trésor n'élabore pas ses règlements seul. Il consulte fréquemment les ministères qui doivent appliquer ces règlements, pour vérifier qu'ils sont raisonnables, économiquement rationnels et – ce qui est particulièrement important dans un environnement décentralisé – suffisamment souples pour convenir en diverses circonstances. Le Secrétariat rencontre aussi les associations professionnelles, telles que celle des experts comptables, pour s'assurer que les approches qu'il tente de promouvoir face aux objectifs définis par la réglementation sur le contrôle sont bien les plus modernes et les plus pratiques. Pour d'importantes modifications des règlements, il consulte fréquemment le Vérificateur général, mais toujours en sachant que l'avis que donnera celui-ci ne l'empêchera pas de vérifier indépendamment la réglementation une fois qu'elle sera mise en oeuvre.

Le Secrétariat du Conseil du Trésor est aussi très à l'écoute des requêtes provenant de ministères individuels et concernant des besoins spécifiques en contrôle ou des exemptions justifiables du cadre général de contrôle de gestion. Il reconnaît par là que la nature variée des opérations et des programmes de l'administration publique nécessite souvent l'adaptation de certains des contrôles relevant de la juridiction du Conseil du Trésor. Si un ministère peut démontrer que son exemption d'un contrôle favorisera la réalisation d'un programme ou économisera de l'argent dans certaines circonstances, le Secrétariat du Conseil du Trésor s'arrange pour répondre favorablement tant que cela ne présente pas de risque supplémentaire important.

Le Secrétariat du Conseil du Trésor a montré sa volonté de rendre ses règlements plus souples dans le cas d'un ministère qui retardait considérablement le dépôt de sommes d'argent importantes qui lui parvenaient de sites éloignés parce que, conformément à la réglementation du Conseil du Trésor, de tels transferts ne pouvaient être effectués que tous les cinq jours pour économiser sur les frais bancaires. Ce règlement, cependant, datait d'une époque où les transferts concernaient des sommes très petites. Comme le ministère l'avait souligné, le respect de cette réglementation coûtait bien plus cher à l'administration en intérêts que ne l'auraient fait des transferts plus fréquents. Par ailleurs, garder des sommes aussi importantes sur un même site présentait des risques de cambriolage et de vol. Le ministère en question a donc été exempté par le Conseil du Trésor d'appliquer ce règlement.

Dans d'autres cas, à la suite de nouveaux développements au sein d'un ministère, le Conseil du Trésor peut être amené à demander un changement de la loi, si la modification de contrôle demandée n'entre pas dans les attributions d'autorité qui lui sont déléguées. Un exemple est la modification de la Loi sur la gestion des finances publiques pour faciliter les transactions bancaires électroniques mentionnées plus haut. A l'origine, ces modifications des contrôles étaient uniquement

destinées à permettre au ministère chargé du recouvrement de l'impôt d'utiliser le commerce électronique pour faire des économies et améliorer le service à l'utilisateur. Par la suite, plusieurs autres ministères ont réclamé cette autorisation.

4. Facteurs affectant le contrôle de gestion au Canada

Répondre au changement

Les contrôles de gestion doivent être continuellement révisés pour tenir compte des changements de contexte, point qui est évoqué dans les Directives de l'INTOSAI (I, paragraphe 15). Leur état actuel au Canada n'est pas entièrement satisfaisant. De fait, alors que certaines réformes nouvelles de la gestion devraient, en théorie, avoir renforcé les contrôles de gestion, le Vérificateur général du Canada nourrit de sérieuses inquiétudes à l'égard de la situation actuelle.

Comme nous l'avons évoqué au chapitre 2, les récentes réformes de la fonction publique au Canada concernent surtout l'amélioration du service au public. Un des facteurs jugés cruciaux dans la poursuite de cet objectif est une gestion responsabilisée, accompagnée d'une plus grande responsabilité. Il s'agit d'obtenir une délégation plus claire des pouvoirs et d'introduire une meilleure planification et une meilleure évaluation des performances. À cet égard, le Secrétariat du Conseil du Trésor a défini et mis en oeuvre des cadres spécifiques pour :

- la planification commerciale, aux termes de laquelle les ministères doivent soumettre des plans stratégiques annuels exprimant dans les grandes lignes comment ils envisagent d'obtenir les résultats escomptés pour leurs programmes, et comment ces résultats seront mesurés (auparavant, des plans détaillés étaient soumis pour chaque poste de dépenses et chaque activité, et les ministères avaient l'impression que cela encourageait le Conseil du Trésor à les "micro-gérer" de façon centralisée,
- des services de qualité, ce qui implique que les ministères fassent un effort sur la qualité du service public – et interne le cas échéant – en termes d'accessibilité, d'opportunité et de prix (de plus, depuis cette année, ils doivent publier leurs normes de service),
- la responsabilisation, qui fournit des critères, au sein de catégories générales de gestion (que les ministères peuvent adapter à leurs propres programmes ou à des cas particuliers), pour induire plus de responsabilités en amont, dans chaque organisme ministériel et, en dernier lieu, au niveau du Parlement (agissant pour tous les contribuables).

Responsabilisation dans le cadre des contrôles de gestion

Le cadre général de responsabilisation du Conseil du Trésor comprend également de nouveaux critères portant sur les responsabilités respectives des ministères vis-à-vis du Conseil du Trésor (généralement, pour leur permettre d'être conformes aux exigences de la réglementation du Conseil du Trésor qui délimite le cadre du contrôle de gestion) et sur la responsabilité du Conseil du Trésor en ce qui concerne la qualité et l'efficacité de ses cadres. Ainsi, si le Vérificateur général se rend compte que tous les ministères ont des difficultés pour mettre en oeuvre un règlement du Conseil du Trésor, cela montre qu'il y a une faille dans le cadre ou dans la façon dont il est appliqué.

Un exemple récent et significatif de la responsabilité du Conseil du Trésor est fourni par le mauvais usage qui était fait d'un règlement sur le licenciement des employés, règlement qui avait été conçu pour réduire les effectifs en finançant des incitations spéciales au départ. Au lieu de s'en servir pour supprimer des postes, les ministères utilisaient ce règlement pour licencier des agents jugés improductifs, mais dont le travail restait toutefois à faire. Lorsque le Comité des Comptes publics (le comité législatif responsable au premier ressort de l'évaluation des rapports du Vérificateur général sur les questions de contrôle de gestion) lut le rapport du Vérificateur général sur ce sujet, il tint le Secrétariat du Conseil du Trésor responsable de ne pas avoir mieux réglementé cette situation et d'avoir sous-estimé les conséquences de ce mauvais usage de la réglementation (durant trois ans), qui a coûté aux contribuables plusieurs centaines de millions de dollars. Bien que la question n'ait pas été évoquée publiquement, on peut dire que la réglementation concernée était imparfaite car elle ne tenait pas compte du souhait légitime des ministères de se défaire de leurs agents improductifs.

Un schéma directeur pour les techniques de l'information

Parallèlement aux nouveaux cadres, le Secrétariat du Conseil du Trésor a publié un schéma directeur pour l'amélioration des services de l'administration au travers des techniques de l'information. Ce document expose, à l'intention des ministères et du public, un certain nombre de principes, de normes et d'objectifs visant à étendre l'utilisation des techniques de l'information pour améliorer le fonctionnement et la qualité du gouvernement interne (au sein des ministères) et des services apportés au public par les ministères. La préface des Directives de l'INTOSAI reconnaît d'ailleurs la nécessité de recourir plus systématiquement aux technologies informatiques.

Ce schéma directeur insiste fortement sur l'utilisation de nouvelles techniques comme la réorganisation des processus, qui sont une condition préalable à tout investissement en techniques de l'information. Il envisage également un important partenariat avec le secteur privé et les autres niveaux de l'administration pour adopter et utiliser les techniques de l'information dans le but d'améliorer le fonctionnement et les services. Pour réaliser cet objectif et d'autres mentionnés par le schéma directeur, un certain nombre de comités et de conseils ont été créés, tels le Conseil consultatif sur les autoroutes de l'information (*Advisory Council on the Information Highway*).

L'objectif d'établir un partenariat avec le secteur privé et les autres niveaux de l'administration est louable. Cependant, s'il ouvre des perspectives, il soulève aussi d'importantes questions de contrôle de gestion pour le Secrétariat du Conseil du Trésor, en raison des risques élevés encourus. Les responsables de l'administration qui se lancent dans cette tâche manquent souvent de la formation ou de l'expérience nécessaires en matière de gestion des contrats, des projets et des risques, pour garantir que les intérêts de l'administration seront complètement protégés. De plus, l'administration n'est pas légalement habilitée à s'engager dans des partenariats sans autorisation parlementaire, car, aux termes de la législation canadienne, un partenaire est tenu entièrement responsable des dettes des autres partenaires du projet. Les responsables doivent donc avoir la garantie que les entreprises dans lesquelles ils s'engagent ne constituent pas des partenariats contraignants au sens légal.

Encourager l'auto-contrôle par les gestionnaires

Bien que ce ne soit pas là l'un de leurs objectifs explicites, les cadres pour la modernisation de la fonction publique devraient contribuer à établir un meilleur cadre pour le contrôle de gestion. En effet, ils exigent une responsabilité et une responsabilisation plus claires dans chaque ministère, et encouragent l'utilisation d'outils nouveaux et modernes qui aident les gestionnaires à se contrôler eux-

mêmes au lieu d'être contrôlés par le centre et les experts des ministères. Ainsi, les gestionnaires commencent actuellement à utiliser des systèmes d'information experts et des méthodes d'autorisation et de vérification qui leur permettent de prendre des décisions éclairées sans avoir besoin d'une connaissance détaillée des procédures administratives.

La modernisation des contrôles et le concept d'auto-contrôle modifient également le rôle des organismes centraux face aux ministères : d'un rôle dirigeant, ils passent à un rôle de support, de guide et de coordination. Les organismes centraux essaient activement d'encourager l'auto-contrôle par les gestionnaires, pour remplacer le contrôle depuis le centre. Dans l'ensemble, leur objectif est d'abord d'être les instigateurs de meilleures pratiques de contrôle de gestion, compatibles avec le cadre législatif et avec les buts et objectifs actuels du gouvernement. La nécessité de passer d'un contrôle central rigoureux à un contrôle mené par les gestionnaires est clairement admise dans les directives de l'INTOSAI (I, paragraphe 1).

Inquiétude du Vérificateur général

D'une façon générale, le Vérificateur général du Canada se montre tout à fait favorable à la réforme "Fonction Publique 2000" et aux différentes initiatives qu'elle a générées. Mais il a exprimé devant le législateur son inquiétude de voir que les organismes centraux n'ont pas mis au point de cadre spécifique de contrôle reflétant ces réformes. Bien qu'il n'ait pas fait mention de l'INTOSAI, dans les faits il plaide en faveur de l'application au Canada du cadre de contrôle de gestion élaboré par l'INTOSAI.

Il est aussi d'avis que, si les contrôles existants étaient jusqu'alors relativement fiables, ils ne correspondent plus au contexte actuel. Selon lui, même si une plus grande délégation de l'autorité et la mise en place de contrôles portant sur la production doivent fournir un meilleur service public, ils présentent en effet de plus grands risques s'ils ne sont pas étayés par des contrôles de gestion solides et clairement compris. Il est particulièrement inquiet du déséquilibre perçu entre l'autonomie et la responsabilité, étant donné qu'il n'a pas encore trouvé de "mesure" de la responsabilité, principalement au travers des systèmes informatiques des ministères, qui puisse prouver que les gestionnaires exercent au mieux leurs nouveaux pouvoirs de décision.

LE CONTROLE DE GESTION AUX PAYS-BAS LE CAS DE LA LOI SUR LA PROTECTION SOCIALE

par

Christianne E.P.M. den Houting-Stevens
Henny S. de Vos-Koerselman⁵

Résumé

Cette étude de la Loi sur la protection sociale aux Pays-Bas présente la façon dont sont structurés les contrôles de gestion d'un ministère spécifique, celui des Affaires sociales et du Travail. Ces contrôles doivent permettre au ministre, juridiquement en charge de la formulation, de l'évaluation et de l'adaptation éventuelle de la politique de protection sociale au niveau central, d'endosser la responsabilité des dépenses et d'en répondre ensuite devant le Parlement.

L'application de la Loi sur la protection sociale illustre bien le processus de responsabilité qui fait partie intégrante de l'organisation administrative comprenant plusieurs outils de contrôle de gestion ou de contrôle interne. Ce processus commence lorsque que le Parlement affecte au ministère des Affaires sociales et du Travail un budget destiné aux prestations versées au titre de la Loi sur la protection sociale. Comme l'indique la présente étude, les contrôles de gestion sont intégrés au sein même de la structure juridique et administrative de ce programme et les responsabilités de chacun sont clairement établies.

En vertu de la Loi sur la protection sociale, les communes versent des prestations aux personnes qui y ont droit. Un décret définit les conditions d'attribution, les critères individuels qui jouent sur le niveau des prestations ainsi que les justificatifs à apporter. Les 630 communes des Pays-Bas perçoivent tous les mois une avance du ministère, calculée à partir d'une grille des coûts et évaluée par le ministère à l'aide de procédures et de questionnaires types.

Des consultants centraux, qui agissent au nom du ministre, procèdent chaque année à diverses vérifications au niveau des communes, destinées à savoir comment ces dernières appliquent la Loi sur la protection sociale. Leurs activités sont régies par des directives de travail et ils rédigent un rapport selon des normes précises. Ils décrivent en outre dans un rapport annuel tous les développements et problèmes significatifs constatés dans l'application du programme. Ce rapport permet d'évaluer et, si nécessaire, d'adapter la politique décidée au niveau central pour les besoins de la Loi sur la protection sociale.

Par ailleurs, la loi prévoit que l'auditeur municipal établisse un rapport qui est joint aux comptes financiers de la commune. Le ministre a instauré une disposition supplémentaire en vue de

⁵ Christianne E.P.M. den Houting-Stevens est expert-comptable (RA) et chef de projet à la cour des comptes des Pays-Bas (*Algemene Rekenkamer*) depuis 1992. Avant d'occuper ce poste, elle a travaillé plusieurs années dans un cabinet d'audit externe. Henny S. de Vos-Koerselman est comptable agréée (AA). Depuis 1993, elle est premier auditeur à la cour des comptes des Pays-Bas. Elle avait auparavant travaillé plusieurs années au sein d'une division d'audit spécialisée de l'Organisation des affaires médicales et sociales.

vérifier le contrôle par l'auditeur municipal de l'application de la Loi sur la protection sociale et de veiller à ce que les sommes allouées par le ministère ont été correctement dépensées. Ce processus est désormais intégré au contrôle de gestion et aux contrôles internes du ministère des Affaires sociales et du Travail.

Le ministre fixe le montant définitif des sommes versées aux communes à partir de la déclaration des coûts définitifs établie par les consultants centraux et l'auditeur municipal. Le service d'audit ministériel examine ensuite les comptes et vérifie que les procédures administratives sont respectées, puis il rédige un rapport. Ce travail permet de s'assurer que les outils de contrôle de gestion utilisés par le ministère répondent aux exigences de contrôle.

Ces différentes mesures permettent au ministre de prendre la responsabilité des dépenses budgétaires et de répondre de ces dépenses devant le Parlement.

1. Le contrôle de gestion au sein des administrations publiques néerlandaises

Les responsables des contrôles de gestion

La plus haute autorité en matière de contrôle de gestion des administrations publiques néerlandaises est le Parlement. Dans ce domaine, la loi la plus importante est la Loi budgétaire et comptable. Le Parlement a également mis en place d'autres instruments de contrôle de gestion dans d'autres lois, telle que la Loi sur la protection sociale décrite plus bas.

La Loi budgétaire et comptable confère au ministère des Finances un rôle particulier en matière de contrôle de gestion. Ce dernier est en effet chargé d'élaborer des instruments et des instructions de contrôle de gestion pour les autres ministères. Ces règles et règlements sont très larges, et les ministres jouissent d'une certaine souplesse dans leur application.

Elaboration et mise en place des contrôles de gestion

En collaboration avec des auditeurs internes et externes, le ministère des Finances a établi des guides qui décrivent les normes à respecter pour la comptabilité financière et le contrôle de gestion. Ces guides sont régulièrement amendés, ainsi que le suggèrent les *Directives pour l'élaboration des normes de contrôles internes* publiées par l'INTOSAI (I, paragraphe 66).

Chaque ministère comprend un secrétaire général, dont la fonction est définie par la législation (décret royal). Fonctionnaire le plus haut placé de ce ministère, il est responsable du personnel, des finances, de l'administration et de la gestion. Chaque ministère possède en outre un directeur des finances et de la comptabilité chargé de l'élaboration et de la mise en place des contrôles de gestion dans le ministère. Le secrétaire général, le directeur des finances et de la comptabilité, le directeur du service d'audit ministériel ainsi que les directeurs des différentes divisions du ministère forment le comité d'audit. Celui-ci joue un rôle important dans l'élaboration et la mise en place des contrôles de gestion dans tout le ministère. Il traite notamment de la gestion financière, du contrôle de gestion et de l'audit au niveau ministériel.

Le service d'audit ministériel participe également à la promotion des règles et de la réglementation établies par le ministère des Finances et joue un rôle consultatif dans leur mise en application.

Rôle de la cour des comptes des Pays-Bas et des organismes centraux

La cour des comptes des Pays-Bas (*Algemene Rekenkamer*) n'a aucun rôle officiel dans la mise en place des normes de contrôle de gestion. Elle participe toutefois indirectement au fonctionnement des systèmes de contrôle de gestion dans la mesure où ses audits sont pratiqués selon un schéma systématique. Elle peut par conséquent proposer des recommandations pouvant conduire à des modifications des guides publiés par le ministère des Finances.

La constitution néerlandaise indique simplement que la cour des comptes est chargée de l'audit des recettes et des dépenses de l'Etat. Considérant l'amélioration du fonctionnement des administrations publiques comme l'une de ses missions, la cour des comptes présente régulièrement au gouvernement et au Parlement les résultats de ses audits. Afin de faire en sorte que l'argent des contribuables soit employé de la meilleure façon possible, elle relève les erreurs et indique ce qui peut être amélioré.

La cour des comptes des Pays-Bas mène ses investigations en toute liberté. La nomination à vie des membres de son conseil contribue à garantir cette indépendance. Ils ne sont ainsi pas choisis et remplacés au gré des changements de gouvernement.

Comparaison avec les Directives de l'INTOSAI

Les normes générales et détaillées établies dans les Directives de l'INTOSAI (I, paragraphes 4 et 5) n'apparaissent que de manière implicite dans les programmes d'audit du service d'audit ministériel et dans les guides publiés par le ministère des Finances. Ces derniers, ainsi que les mesures qu'ils préconisent, existaient en effet déjà en 1992, année où furent adoptées les directives de l'INTOSAI. La cour des comptes des Pays-Bas a par ailleurs collaboré à l'élaboration des Directives de l'INTOSAI.

Supervision et évaluation des systèmes de contrôle de gestion

C'est le service d'audit interne d'un ministère qui est chargé de superviser et d'évaluer les systèmes de contrôle de gestion. Certains des rapports qu'il rédige sont ensuite discutés au sein du comité d'audit.

L'activité principale de la cour des comptes, qui est également la plus ancienne, concerne l'audit financier, appelé aussi audit "de régularité". Il vise essentiellement à approuver les comptes de l'Etat. Depuis quelques années, ces audits couvrent également l'administration et la gestion financière des différents ministères. Dans la pratique, les travaux de la cour des comptes se fondent principalement sur les conclusions du service d'audit interne de l'organisme concerné. Une procédure de révision lui permet de déterminer dans quelle mesure l'avis et les rapports du service d'audit interne sont fiables (I, paragraphes 83 et 84). D'importantes améliorations ont été apportées dans ce domaine au cours des dix dernières années.

Au milieu des années 80, les ministères étaient en butte aux insuffisances du contrôle de gestion dans les ministères et étaient confrontés à des retards extrêmement lourds dans les comptes financiers annuels et les audits. Ces audits, réalisés avec un retard considérable, révélaient de nombreuses irrégularités. Il était souvent difficile de savoir si les dépenses effectuées respectaient les lois et la réglementation en vigueur. L'Opération de réforme des comptes publics, élaborée avec l'aide de la cour des comptes (I, paragraphe 66), vit alors le jour. Ses objectifs étaient les suivants :

- améliorer les procédures administratives et le contrôle de gestion au sein des ministères ;
- renforcer l'audit interne (il s'agit ici de l'audit ministériel) ;
- accélérer la circulation des informations au sein même du gouvernement et entre le gouvernement et le Parlement ;
- améliorer la présentation du budget.

Cette opération a considérablement amélioré le fonctionnement de l'administration, des audits ainsi que la comptabilité financière. Les comptes financiers sont désormais établis sur une base annuelle. Ils sont vérifiés par l'auditeur interne qui rédige ensuite un rapport. Les procédures de contrôle de gestion respectent à présent des conditions minimales obligatoires et communes à tous les ministères.

La cour des comptes présente ses conclusions dans les rapports qu'elle établit. Le ministère des Finances prépare les comptes consolidés de tous les ministères, qui constituent les comptes de l'Etat, qui doivent être approuvés par la cour des comptes. Si des objections sont émises suite aux audits de régularité, elles doivent être traitées avant que les comptes de l'Etat puissent être approuvés par le Parlement.

Le fait que les dépenses aient été validées par la cour des comptes ne signifie pas forcément que l'argent a été bien employé. La cour des comptes est par conséquent également chargée de réaliser des audits de rentabilité des dépenses. Ces audits vérifient que les dépenses ont été engagées de façon économique, efficiente et efficace. La cour des comptes s'efforce de maintenir un équilibre entre les audits de régularité et les audits de rentabilité.

La loi ne prévoit aucune sanction dans le cadre des audits de rentabilité. La cour des comptes a néanmoins la possibilité de publier ses conclusions et de poursuivre un ministre par le biais d'audits de suivi.

Moyens, compétences et formation requises dans le cadre des systèmes de contrôle de gestion

Chaque ministère doit veiller à ce que son personnel dispose des moyens et des compétences nécessaires pour mener à bien sa tâche. Il convient par conséquent que les guides et les directives établis par le ministère des Finances soient disponibles dans tous les ministères. Mais il est essentiel de recruter les meilleurs. Il est indispensable de définir les qualifications nécessaires pour chaque poste et de disposer de ressources suffisantes pour recruter le personnel requis. C'est le secrétaire général de chaque ministère qui est chargé de la politique de recrutement. Le ministère des Finances met en place des formations sur l'utilisation des guides et des directives concernant les contrôles de gestion.

2. Le contrôle de gestion et la Loi sur la protection sociale

Cette étude de cas illustre bien la façon dont sont mis en place les contrôles de gestion d'un ministère destinés à permettre au ministre de vérifier les dépenses et à en rendre compte au Parlement. (Les audits menés par la cour des comptes reposent essentiellement sur l'examen de ces contrôles de gestion.) Cette étude porte sur les prestations servies au titre de la Loi sur la protection sociale. Il s'agit des plus importantes prestations sociales accordées par les communes et elles font l'objet, de même que les prestations versées par un organisme spécial au titre de la Loi sur les allocations familiales, des vérifications les plus rigoureuses de la part du ministère. Les autres types de prestations (telles que celles perçues en cas de chômage, maladie ou invalidité) sont financés par les salariés qui cotisent auprès d'organismes indépendants regroupant employeurs et employés.

Avant de détailler les procédures en jeu, il n'est pas inutile de rappeler le fonctionnement du système budgétaire ainsi que les principales caractéristiques des subventions spécifiques au titre de la Loi sur la protection sociale. Enfin, nous présenterons les grandes lignes de cette loi.

Le système budgétaire

Les ministères, ou départements administratifs, font partie de l'administration centrale. Ils permettent aux différents ministres d'exercer leurs fonctions le mieux possible. Chaque ministère a à sa charge un certain nombre de tâches importantes pour la société dans son ensemble, telles que

l'organisation que la santé publique (ministère de la Santé, des Affaires sociales et des Sports) ou le maintien d'une infrastructure nationale (ministère des Transports et des Télécommunications).

Aux Pays-Bas, les ministères disposent d'un budget annuel qu'ils répartissent entre des activités déterminées à l'avance. A la fin de l'exercice, les ministres rendent compte au Parlement des dépenses inscrites au budget. La responsabilité financière des ministères est un principe fondamental du système démocratique néerlandais.

Afin d'assurer leur responsabilité financière, les ministères sont par conséquent tenus de mettre en place une organisation administrative et des contrôles de gestion qui permettent de contrôler les dépenses sur le budget disponible et d'en rendre compte.

Les subventions spécifiques

Les subventions spécifiques désignent certaines sommes allouées aux communes par l'Etat. Elles sont prévues dans le budget annuel et figurent dans les comptes financiers du ministère concerné.

Les subventions spécifiques regroupent divers versements effectués par l'Etat à des collectivités locales ou organismes de rang inférieur et généralement affectées à des objectifs déterminés au niveau central. Ces organismes ou collectivités ne sont généralement pas libres de dépenser cet argent à leur guise. Ils doivent respecter les directives et la réglementation régissant chaque subvention. Leur liberté d'action est en fait délimitée par ces directives et cette réglementation. C'est ce que l'on appelle aux Pays-Bas la "cogestion" : les niveaux inférieurs remplissent leur mission au nom de l'Etat, qui, lui, définit les règles auxquelles ces niveaux inférieurs doivent se conformer dans l'exercice de leurs fonctions. Il faut toutefois noter que, si les niveaux inférieurs sont responsables de l'application, l'Etat, et en particulier le ministère qui verse la subvention, est chargé de veiller à ce que ces dépenses soient justifiées et légitimes. Rappelons que celles-ci figurent dans la rubrique dépenses des comptes financiers envoyés tous les ans par les ministères au Parlement.

Les subventions spécifiques sont généralement gérées par un système d'avances qui sont ajustées *a posteriori*. Le calcul du montant définitif et le règlement de la différence (positive ou négative) interviennent *a posteriori*, c'est-à-dire après que la commune a rendu compte de la façon dont elle a dépensé cette subvention.

La Loi sur la protection sociale

La Loi sur la protection sociale est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1965. Avec l'adoption de cette loi, l'Etat a décidé d'apporter une aide financière à chaque Néerlandais ne disposant pas du minimum vital. Cette loi est une sécurité utilisée en dernier recours et les prestations qu'elle régit ne sont versées que lorsque la personne qui en fait la demande ne peut bénéficier d'aucune autre prestation sociale. En 1994, environ 510 000 personnes ont perçu une allocation au titre de cette loi.

L'application de la Loi sur la protection sociale et son contrôle sont complexes. A l'origine, cette loi fonctionnait simplement et les critères d'attribution des prestations étaient les mêmes pour tous ceux qui y avaient droit. Suite à des amendements apportés depuis le milieu des années 80, le niveau des prestations dépend désormais de la situation personnelle de chaque bénéficiaire et est par conséquent très variable. Avant le versement de la prestation, il faut déterminer précisément dans quelle catégorie se situe le bénéficiaire potentiel. Il peut y avoir des abus ou des erreurs, toutes les catégories n'ouvrant pas droit au même niveau de prestations.

La Loi sur la protection sociale coûtera plus de 11 milliards de florins en 1995, dont 90 pour cent sont apportés par l'Etat et 10 pour cent par les communes.

C'est le ministre des Affaires sociales et du Travail qui détient la responsabilité générale pour la Loi sur la protection sociale et par conséquent, il se charge de la supervision de son application par les communes. Il rend compte au Parlement de ses activités de supervision et de toutes les recettes et les dépenses réalisées au titre de cette loi et figurant dans la comptabilité du ministère. En outre, il est légalement chargé de formuler, d'élaborer et d'évaluer la politique de protection sociale du gouvernement. Sa mission est décrite comme suit :

Le gouvernement, et dans ce cas, le ministère des Affaires sociales et du Travail, est responsable du niveau général de protection sociale, il est chargé d'adapter le niveau des prestations sociales au cadre de la politique nationale et de garantir la meilleure application possible de la réglementation au niveau central.

La Loi sur la protection sociale et les responsabilités y afférentes qui incombent au ministère constituent le fondement du processus de contrôle de gestion utilisé dans ce cas.

3. Grandes lignes de la mise en œuvre de la Loi sur la protection sociale

Application

Aux termes de la Loi sur la protection sociale, les communes reçoivent du ministère une avance mensuelle. Celle-ci est destinée à couvrir les prestations versées aux bénéficiaires par les communes au nom de l'Etat. Pour calculer cette avance, le ministère se fonde notamment sur une liste prévisionnelle de coûts établie par chaque commune.

Les communes sont responsables du versement des prestations aux bénéficiaires. Elles doivent en outre vérifier périodiquement s'il convient d'adapter le niveau des prestations lorsque la situation des bénéficiaires a changé. Elles jouent par ailleurs un rôle actif en encourageant les bénéficiaires des prestations à trouver un emploi afin de réduire le nombre de personnes concernées par la Loi sur la protection sociale.

Le règlement du montant définitif reçu par les communes intervient ultérieurement. Dans un délai déterminé à compter de la clôture de chaque exercice, chaque commune remet à cet effet au ministère une déclaration définitive des dépenses concernant l'exercice écoulé. Le rapport établi par l'auditeur municipal est joint à cette déclaration. Après l'avoir examinée, le ministère détermine le montant final que doit l'une des parties à l'autre. La commune reverse alors le trop-perçu ou au contraire, reçoit la différence entre l'avance perçue et les prestations versées.

Le ministère des Affaires sociales et du Travail fournit un bilan annuel de ses activités dans ses comptes financiers qui font apparaître les recettes et les dépenses relatives à la Loi sur la protection sociale. Comme nous l'avons déjà mentionné, les comptes financiers des ministères comprennent un rapport d'audit rédigé par l'auditeur ministériel.

Afin que le ministre puisse rendre compte des recettes et des dépenses relatives à la Loi sur la protection sociale, il doit être certain qu'elles sont exactes et légitimes. Cela signifie, d'une part, que les renseignements nécessaires au titre de la Loi sur la protection sociale mentionnés dans les comptes financiers du ministère doivent être justes et précis et d'autre part, que les recettes et les dépenses respectent les règles définies dans la Loi sur la protection sociale et la réglementation y afférente.

La procédure suivie par le ministère des Affaires sociales et du Travail comprend trois étapes principales :

- versement des avances aux communes (sous la responsabilité de la hiérarchie) ;
- évaluation et détermination des coûts définitifs en fonction des conclusions de l'auditeur municipal et des travaux des consultants centraux (sous la responsabilité de la hiérarchie) ;
- vérification des comptes financiers du ministère par le service d'audit ministériel (sous la responsabilité du personnel).

Les deux premières étapes sont présentées en détail ci-après. Les procédures à respecter dans le cadre de ces deux premières étapes sont définies dans des documents officiels (I, paragraphe 43) qui indiquent point par point les services et le personnel de direction concernés, les actions à mener, à quel moment et pourquoi et la façon dont l'ensemble doit être consigné dans des documents.

Ces procédures incluent de nombreux contrôles internes. Citons par exemple la supervision visuelle, la séparation des fonctions ou l'enregistrement des dossiers, etc. La hiérarchie est responsable de la mise en place et du déroulement de ces procédures. En accord avec les Directives de l'INTOSAI (I, paragraphe 2), ces structures de contrôle de gestion donnent au ministre l'assurance raisonnable que l'objectif de mener des opérations ordonnées, économiques, efficaces et efficaces dans le respect des lois, de la réglementation et des directives de la direction est atteint.

Les principaux outils de contrôle de gestion utilisés par le ministre pour effectuer les contrôles internes sont les suivants :

- un décret qui définit qui a droit aux prestations, c'est-à-dire les circonstances personnelles qui ont une influence sur le niveau des prestations ainsi que les pièces justificatives à fournir ;
- un guide du Traitement des demandes définissant les étapes de la procédure que doivent suivre les services administratifs des communes ;
- des directives de travail destinées aux consultants centraux spécialisés dans la protection sociale et leur permettant de déterminer si les communes ont respecté la loi et la réglementation (cf. le décret cité ci-dessus) ;
- la définition du contenu d'un rapport établi par les consultants centraux;
- une grille des coûts permettant de fixer la somme à avancer aux communes ;
- le protocole de contrôle de la Loi sur la protection sociale destiné aux auditeurs municipaux ;
- la définition du contenu d'un rapport établi par l'auditeur municipal ;
- les procédures et les questionnaires types permettant d'évaluer les avances au niveau ministériel;

- les procédures et les questionnaires types permettant d'évaluer les coûts définitifs au niveau ministériel ;
- la définition de la fréquence et du degré de vérification de la structure de contrôle interne ;
- le mandat du service d'audit ministériel.

Le service d'audit interne participe également à l'élaboration des descriptions et des documents. Il vérifie ensuite que toutes les procédures ont été respectées.

Attribution des avances

Les 630 communes des Pays-Bas reçoivent une avance tous les mois. L'évaluation de la grille de coûts indiquée par les communes et la détermination du montant de l'avance s'effectuent de façon relativement simple. Lorsque les communes respectent certaines exigences formelles et que la grille de coûts prévisionnelle correspond aux attentes, l'avance est fixée à partir du calcul prévisionnel des coûts. Le ministère doit justifier le versement de ces avances.

Les mesures de contrôle interne visent à faire en sorte que :

- l'avance ne soit versée qu'après l'évaluation de la grille de coûts ;
- l'avance soit versée à la commune à laquelle elle est destinée;
- il existe un décompte exact et complet des avances attribuées par le ministère

L'attribution des avances ne comporte pratiquement aucun risque, et ce, pour plusieurs raisons. Il s'agit tout d'abord essentiellement d'un travail de routine relativement simple, comportant peu d'opérations d'évaluation complexes et qui est largement informatisé. Par ailleurs, les éventuelles erreurs de calcul et de paiement des avances peuvent être corrigées lors du règlement ultérieur du montant définitif. Enfin, les règles et la réglementation à respecter pour le calcul des avances sont peu nombreuses et il est par conséquent relativement simple de les respecter.

Evaluation des coûts et détermination définitive de la subvention

Le travail du ministère

Ainsi que nous l'avons déjà indiqué, ce sont les communes qui sont véritablement chargées d'appliquer la Loi sur la protection sociale. Le ministère n'a qu'un rôle de superviseur-payeur. Certains outils permettent au ministère de déterminer si la commune respecte les exigences fixées par les lois et la réglementation en vigueur. Ces instruments sont les suivants :

- supervision et contrôle effectués par les consultants centraux et permettant de rédiger un rapport type pour chaque déclaration des coûts définitifs faite par les communes ;
- contrôle réalisé par les auditeurs municipaux et débouchant sur la rédaction d'un rapport qui est joint à la déclaration des coûts définitifs.

Le ministère fixe le montant définitif des subventions en fonction des renseignements issus de ces différentes procédures de contrôle. Il faut insister sur l'importance de ces procédures de contrôle. C'est en effet uniquement grâce aux informations qu'elles fournissent que le ministre est en mesure de rendre compte au Parlement des sommes versées par son ministère aux communes. Pour fixer le montant définitif de la subvention, le ministère doit être parfaitement informé des actions menées par les communes. Les réponses aux questions suivantes sont par conséquent indispensables :

- Les communes sont-elles autorisées à poursuivre les actions menées au titre de la Loi sur la protection sociale ?
- Les prestations versées par les communes au titre de la Loi sur la protection sociale sont-elles accordées aux personnes qui y ont droit ?
- Les personnes qui ont droit à ces prestations ont-elles perçu la somme qui leur est due ?
- Toutes les communes concernées par ces prestations ont-elles fourni une déclaration des coûts définitifs ainsi que le rapport rédigé par leur auditeur ?
- Les déclarations des coûts définitifs sont-elles complétées intégralement et correctement et ont-elles été validées par les communes ?
- Les avances et les règlements définitifs sont-ils correctement et rapidement pris en compte dans les déclarations des coûts définitifs ?
- Les dépenses indiquées dans la déclaration des coûts définitifs relèvent-elles vraiment de la Loi sur la protection sociale ?
- Les communes tiennent-elles compte correctement de toutes les recettes, y compris la récupération des prestations versées à tort ?
- Font-elles mention des recettes, telles que les remboursements, découlant des erreurs ou des négligences de la part des communes ?
- Le rapport d'audit joint à la déclaration des coûts définitifs est-il favorable et des commentaires annexes ne nuisent-ils pas à cet avis favorable ? Si le rapport est défavorable, des mesures ont-elles été envisagées ?

Le ministère répond à ces questions à partir des informations apportées par les consultants centraux et les auditeurs municipaux.

Contrôler la façon dont sont dépensées les subventions et fixer leur montant définitif comporte plusieurs risques dans la mesure où la loi est complexe et qu'elle peut conduire à des abus ou à des erreurs d'applications. En outre, les dispositions administratives adoptées pour sa mise en œuvre peuvent varier d'une commune à l'autre et compliquent encore le travail du ministère.

Rôle des consultants centraux

Afin de pouvoir superviser l'application de la Loi sur la protection sociale par les communes, le ministre des Affaires sociales et du Travail a nommé 180 consultants centraux spécialisés dans la protection sociale, qui travaillent dans tout le pays. Ils ont la formation requise pour exercer cette

fonction. Ils sont généralement juristes ou diplômés en gestion des administrations publiques. Leurs tâches principales sont les suivantes :

- vérifier la façon dont les communes appliquent la Loi sur la protection sociale ;
- avertir le ministère en cas d'événements importants nécessitant une intervention rapide ;
- discuter de la politique à adopter avec les communes ;
- assurer une coordination externe avec les organismes en rapport avec la Loi sur la protection sociale, à quelque niveau que ce soit.

Les consultants centraux suivent leurs directives de travail afin d'évaluer la façon dont les communes appliquent la loi et de déterminer si les décisions prises par les communes correspondent aux règles en vigueur. Toutes les communes font l'objet de ces études une fois par an. Les consultants commencent par un travail de dossier qui consiste à étudier les informations écrites fournies au ministère, ce qui leur permet de sélectionner les communes qui feront l'objet d'un examen approfondi.

Un rapport type est ensuite rédigé et il est joint à la déclaration des coûts définitifs de chaque commune. Les consultants font par ailleurs des recommandations qui concernent une commune en particulier ou ont un caractère plus général. Leur rapport s'attache essentiellement à établir si les communes respectent les obligations légales et réglementaires lorsqu'elles appliquent la Loi sur la protection sociale (I, paragraphe 24). Il existe en effet un grand risque d'abus et d'erreurs, comme nous l'avons déjà souligné. Les estimations du niveau des fraudes sont très variables. Ainsi, en 1993, selon plusieurs études, le taux de fraude se situait entre 7 et 25 pour cent des dépenses. La Loi sur la protection sociale et la réglementation établie par le ministère rappellent aux communes qu'elles doivent s'efforcer d'éviter les abus et les erreurs et que dans le cas contraire, les subventions qui leur sont versées seront diminuées. De même, les personnes qui tentent de frauder risquent des sanctions. Les communes peuvent diminuer, voire supprimer, leurs prestations et l'agent perçu par des manoeuvres frauduleuses doit toujours être remboursé.

Outre ces rapports annuels, qui sont essentiels pour le calcul du montant définitif des subventions versées aux communes, les consultants rédigent un rapport annuel général dans lequel ils décrivent tous les développements et goulots d'étranglement significatifs constatés dans l'application de la loi, afin d'évaluer et éventuellement d'adapter les mesures dans le cadre de la Loi sur la protection sociale (I, paragraphe 38). Ces rapports permettent également au ministre de répondre aux réactions de la société néerlandaise.

Enfin, les consultants centraux conduisent des études *ad hoc*, sur des sujets généralement sélectionnés par le ministre et concernant des aspects particuliers de la mise en œuvre de la Loi sur la protection sociale. Chaque année, ils préparent également un plan de leurs activités pour l'année à venir.

Vérification par l'auditeur municipal

Il est essentiel pour le ministère de savoir si les communes respectent les procédures et gèrent correctement leurs finances puisque ce sont les procédures qui permettent d'établir la déclaration des coûts définitifs. Le ministère ne réalise cependant pas lui-même cette vérification. D'après la constitution des Pays-Bas, chaque commune est tenue d'établir chaque année des comptes financiers

et de les faire examiner, ainsi que les procédures administratives correspondantes, par un auditeur. Celui-ci joint ensuite son rapport aux comptes financiers de la commune.

La façon dont l'auditeur municipal conduit ce contrôle imposé par la loi et établit son rapport est naturellement d'une importance capitale pour le ministère. Il doit être certain que les subventions versées aux communes au titre de la Loi sur la protection sociale sont dépensées à bon escient. Il doit être par ailleurs assuré que la déclaration des coûts définitifs est précise, fiable et légitime. L'enjeu est tel que le ministère des Affaires sociales et du Travail a mis en place une réglementation supplémentaire afin de vérifier les contrôles effectués par l'auditeur municipal. Le contrôle normal, fondé sur la Loi sur les collectivités locales, qui fixe les responsabilités des autorités locales, est insuffisant. Les règles supplémentaires sont définies dans le protocole de contrôle de la Loi sur la protection sociale, qui comporte des règles propres à cette loi et permet de rédiger un rapport d'audit, joint à la déclaration des coûts définitifs. Par conséquent, la procédure de contrôle menée par l'auditeur municipal est devenue partie intégrante du contrôle de gestion et des contrôles internes réalisés par le ministère des Affaires sociales et du Travail.

Le rapport de l'auditeur municipal joint à la déclaration des coûts définitifs est établi d'après l'étude, notamment, du contrôle de gestion et des contrôles internes de la commune, de ses dispositions administratives et de la fréquence des vérifications des conditions personnelles des bénéficiaires. Le travail effectué par les consultants centraux a déjà permis de déterminer si les communes respectent les lois et la réglementation.

Règlement définitif des subventions

Le ministère des Affaires sociales et du Travail évalue les déclarations des coûts définitifs remises par les communes sur la base des rapports des consultants centraux et de l'auditeur municipal et en répondant à une série de questions types. En cas d'irrégularités ou d'incertitudes, la déclaration peut être soumise à des corrections ou être retraitée. Les mesures appropriées sont détaillées dans un document officiel connu de toutes les communes (I, paragraphe 38).

Le montant définitif des subventions est traité par le service financier du ministère (I, paragraphe 54). A cet effet, les mesures suivantes sont prises :

- la commune est informée ;
- les avances sont prélevés du compte spécial ouvert à cet effet ;
- la différence entre la subvention définitive et l'avance est encaissée ou remboursée ;
- le versement ou le remboursement sont traités par l'administration financière.

Des conditions particulières peuvent être par ailleurs imposées. Par exemple, si le consultant central a détecté des insuffisances dans une commune, cette dernière est toujours autorisée à présenter sa déclaration des coûts définitifs mais on lui demande de corriger certains aspects de son action. Un suivi doit être mis en place et si la commune ne coopère pas, il peut lui être réclamé ultérieurement une partie de la subvention, par exemple, lors du calcul de la déclaration des coûts définitifs pour l'exercice suivant. En 1994, de telles mesures ont été prises dans 65 cas et les subventions versées aux communes concernées ont été diminuées d'environ 10 millions de florins (soit 0,1 pour cent).

Vérification de l'auditeur ministériel

Le service d'audit ministériel (service d'audit interne) du ministère des Affaires sociales et du Travail vérifie tous les ans le système comptable du ministère et établit un rapport qui est joint aux comptes financiers du ministère. Les écritures nécessaires sont entrées dans les livres financiers, sur lesquels se fondent les comptes annuels qui doivent être présentés au Parlement. Pour juger des dépenses effectuées au titre de la Loi sur la protection sociale, le service d'audit ministériel procède comme suit :

- examen de l'application du budget : l'auditeur ministériel vérifie que toutes les recettes et les dépenses sont légitimes et que les comptes sont conformes à la réglementation. On entend par légitimité le respect de la législation dans l'application du budget.
- Avances : l'auditeur ministériel vérifie qu'elles ont été correctement calculées par le ministère et qu'elles sont appropriées. Il détermine si ces avances ont été correctement traitées par le service financier.
- Détermination définitive de la subvention : l'auditeur ministériel évalue tout d'abord les procédures suivies et la qualité du travail réalisé par les consultants centraux puis vérifie le cas échéant que les consultants centraux et le ministère ont pris les mesures qui s'imposent face aux erreurs des communes.

Ce contrôle a pour objectif de confirmer que le ministère a fait bon usage du travail des consultants centraux, c'est-à-dire que les exigences de contrôle interne ont été respectées.

L'auditeur ministériel examine le travail accompli par les auditeurs municipaux pour le rapport joint à la déclaration des coûts définitifs et à des fins de contrôle interne. Le travail des auditeurs municipaux, extrêmement important pour l'ensemble du ministère, est essentiel pour l'auditeur ministériel en particulier.

L'auditeur ministériel vérifie tous les ans le bon fonctionnement du contrôle interne en étudiant un certain nombre de communes (10 pour cent environ). Cet examen comprend un entretien de présentation, une étude des dossiers, un entretien de conclusion et un rapport.

Si les exigences suivantes sont satisfaites, l'examen normal peut être remplacé par une "évaluation limitée", réalisée à partir d'une liste de questions.

- Un examen normal a été réalisé pour l'exercice précédent et ses conclusions ont permis au service d'audit ministériel d'utiliser le rapport de l'auditeur municipal sans avoir à prendre de mesures supplémentaires.
- Il n'existe aucune information (dans les rapports des consultants centraux par exemple) indiquant que la situation de l'exercice à vérifier s'est modifiée ou détériorée.
- Le rapport de l'auditeur municipal a été approuvé. (Lorsqu'il n'est pas approuvé, il est possible que l'auditeur municipal n'ait pas effectué correctement son travail. L'auditeur ministériel cherche généralement à connaître les motifs de ce refus.)
- Les conclusions des autres procédures de vérification n'indiquent pas de détérioration de la situation. Ces conclusions concernent l'étude du travail des consultants centraux par le service d'audit ministériel ainsi que l'audit des procédures ministérielles. Si l'évaluation

de ces deux points n'est pas essentiellement destinée à souligner les points faibles des auditeurs municipaux, il peut néanmoins mettre en évidence des situations anormales. Il faut ensuite décider si un examen des dossiers complets s'impose.

Ces divers examens et "l'évaluation limitée" permettent au service d'audit ministériel d'évaluer la fiabilité du rapport d'audit joint aux déclarations des coûts définitifs et la procédure appliquée dans le travail de l'auditeur municipal, qui s'intègre à sa propre évaluation.

En bref, l'auditeur ministériel détermine dans quelle mesure les auditeurs municipaux respectent les exigences requises par la loi et la réglementation dans l'exercice de leurs fonctions. Il doit décider par ailleurs si le rapport rédigé par les auditeurs municipaux reflète correctement leur travail. Il vérifie également que le rapport de l'auditeur municipal n'omet aucune information pouvant intéresser le ministère et qu'il indique les conséquences de leurs conclusions.

Enfin, l'auditeur ministériel évalue l'action du ministère concernant la déclaration des coûts définitifs. Il vérifie en particulier que le ministère a respecté les procédures appropriées. En cas d'insuffisances, des mesures ont-elles été prises et la subvention définitive a-t-elle été réglée ?

L'examen de la comptabilité financière s'effectue en fonction des normes types qui comprennent la vérification des avances et des dépenses engagées au titre de la Loi sur la protection sociale. Il faut déterminer, d'une part, si les recettes et les dépenses apparaissant dans les comptes financiers du ministère respectent les lois et la réglementation en vigueur et, d'autre part, si elles sont conformes au système comptable du ministère.

LE CONTROLE DE GESTION DANS LA CONSTRUCTION ROUTIERE EN ALLEMAGNE

par

Detlev Sparberg⁶

Résumé

En République fédérale d'Allemagne, le contrôle de gestion au sein des administrations publiques est l'affaire, à la fois, des organes directeurs de l'organisme concerné et des audits externes effectués par la Cour fédérale des comptes (*Bundesrechnungshof*), qui se penche sur l'efficacité de la mise en place et de l'application des systèmes de contrôle de gestion au sein de l'administration.

Dans l'administration responsable de la construction des routes, des systèmes de contrôle de gestion déterminent des limites financières applicables à toutes les décisions d'une certaine nature. Tout dépassement de ces limites suppose une autorisation supplémentaire délivrée par le supérieur hiérarchique.

Il est essentiel de disposer de systèmes de contrôle de gestion appropriés en matière de passation des marchés, dans la mesure où les activités frauduleuses sont depuis quelques temps en augmentation dans ce domaine. Notre expérience montre qu'il existe principalement trois catégories de manipulation nécessitant des contrôles de gestion rigoureux : les ententes sur les prix, les modifications de la teneur des offres et la collusion.

Les marchés de travaux publics sont attribués au soumissionnaire qui présente l'offre la moins disante. Si les soumissionnaires s'entendent pour déterminer lequel d'entre eux présentera l'offre la plus basse, ils sapent la concurrence et trompent les autorités adjudicatrices. L'expérience montre que, sous l'effet des ententes sur les prix, les prix des marchés peuvent être jusqu'à 40 pour cent supérieurs au niveau de prix réel du marché. L'administration renforce actuellement les systèmes de contrôle de gestion pour empêcher les ententes sur les prix. La Cour fédérale des comptes participe très activement à ce processus et consacre une part considérable de ses travaux à cette question.

Il n'est pas rare que des soumissionnaires s'efforcent de modifier leur offre avant l'attribution du marché. L'Allemagne dispose de règles d'attribution des marchés très détaillées, qui définissent le mode de passation de ces marchés. Ces règles permettent notamment de procéder à un contrôle de gestion pendant la procédure d'attribution. Tout récemment, la Cour fédérale des comptes a entrepris un audit par sondage des procédures d'appel d'offres et d'attribution de marchés dans le domaine des travaux publics. Cette opération a permis de mettre en lumière diverses insuffisances, qui touchent aussi bien ces procédures que l'organisation du contrôle de gestion dans les services concernés. Jusqu'à 40 pour cent des offres présentaient des insuffisances susceptibles d'accroître fortement le risque de distorsion de la concurrence.

⁶ Membre conseiller de la Cour des comptes de la République fédérale d'Allemagne, l'auteur est responsable de l'audit des dépenses liées à la construction routière en Allemagne. Les opinions exprimées dans cette contribution lui sont propres et il n'y a pas lieu de les attribuer à la Cour des comptes fédérale.

On parle de collusion lorsque le fonctionnaire responsable au sein de l'organisme adjudicateur et un soumissionnaire s'accordent en secret pour donner à cette entreprise soumissionnaire un avantage sur ses concurrents lors de la procédure d'attribution. En Allemagne, cette forme de coopération illicite entre adjudicateur et soumissionnaire a augmenté au cours des dernières années, du fait de la complexité croissante de la planification dans le domaine des travaux publics et de lacunes dans la surveillance des procédures. Les actions frauduleuses de cette nature ne peuvent être détectées que par des spécialistes disposant de compétences techniques de haut niveau. Il devient donc encore plus important de mettre en place des contrôles de gestion aptes à empêcher ce type de pratiques. Si le contrôle de gestion parvient à faire respecter et à superviser un strict respect de toutes les règles et tous les règlements, il sera beaucoup plus difficile aux responsables administratifs concernés de se livrer à la collusion. En outre, le fait de savoir que le risque d'être découvert a augmenté décourage de nombreux agents de participer à ces activités délictueuses par crainte d'éventuelles conséquences négatives.

Le règlement des factures constitue un autre domaine crucial sur le plan financier. Ces factures comprennent une quantité considérable de calculs détaillés et réclament un examen attentif. L'administration allemande a mis en place différents systèmes de contrôle de gestion afin de rendre les erreurs aussi rares et les fraudes aussi difficiles que possible. Dans leurs principes, ces systèmes ne sont pas spécifiques à la construction routière : ils sont généralement les mêmes dans toutes les administrations. Le premier de ces principes est la stricte séparation des responsabilités. Chaque opération doit faire intervenir au moins deux - et normalement davantage - responsables exerçant chacun des fonctions différentes et bien définies. Il est ainsi impossible à un responsable de procéder à un versement sans qu'interviennent d'autres responsables.

Il importe de disposer de contrôles de gestion adéquats dans la construction routière, comme bien sûr dans d'autres domaines. Même s'il existe déjà en Allemagne un système de contrôle de gestion très complet et de très bonne qualité dans la construction routière, un suivi constant reste essentiel. Il s'agit en première analyse d'une obligation pour les organes directeurs. Mais c'est aussi dans l'intérêt de ces organes, dans la mesure où un système rigoureux et correctement appliqué est la seule garantie possible d'un fonctionnement fiable de l'administration.

1. Introduction

La présente section décrit les principales caractéristiques de la structure des contrôles de gestion en Allemagne. Afin de fournir un cadre facilitant la comparaison des pratiques dans différents pays, cette introduction se concentre sur six grands domaines.

La responsabilité des contrôles de gestion

En Allemagne, il n'existe pas d'organisme ayant la responsabilité générale de l'établissement et de la mise en oeuvre des systèmes de contrôle de gestion au sein de l'administration publique. Chaque composante de l'administration publique et chaque organisme public est responsable de son propre contrôle de gestion et c'est à lui de mettre en place ses propres systèmes de contrôle de gestion. Cependant, compte tenu de la structure de l'administration allemande (voir plus loin), la responsabilité principale et le pouvoir de décision quant à l'établissement et à la mise en oeuvre de normes concernant les systèmes de contrôle de gestion au sein des organismes publics peut incomber à un échelon supérieur de l'administration.

Etablissement et mise en oeuvre des contrôles de gestion

Les normes relatives aux contrôles de gestion ne sont pas définies par le législateur. Elle peuvent en revanche l'être par l'administration concernée, en fonction de son niveau de responsabilité. Compte tenu de l'organisation hiérarchique de l'administration allemande, l'autorité permettant de prendre de telles décisions est répartie entre les différents échelons de l'administration. Des systèmes de contrôle de gestion peuvent ainsi être établis par des entités administratives de rang inférieur concernant leur domaine de responsabilité, par un organisme public de rang supérieur pour les administrations qu'elle a sous sa tutelle ou par un ministère, pour toutes les administrations qu'il supervise. Les systèmes de contrôle de gestion sont donc définis par l'administration concernée, soit pour son propre domaine d'activité, soit pour toutes les administrations qui lui sont subordonnées.

Cette structure hiérarchique influence également l'introduction des systèmes de contrôle de gestion. Une autorité de haut rang est généralement à même de demander à des administrations de rang inférieur d'introduire des systèmes de contrôle de gestion spécifiques et de veiller à leur application.

Cette structure laisse en règle générale suffisamment de souplesse aux organes directeurs des organismes publics pour adapter les normes à leurs propres besoins de gestion. Les administrations de rang inférieur ont jusqu'à ce jour eu la liberté d'ajouter des systèmes de contrôle de gestion de leur propre initiative, sans que l'on constate de récrimination majeure quant à un manque de souplesse.

Le rôle des organismes centraux

Institution supérieure de contrôle des finances publiques en Allemagne, la Cour fédérale des comptes (*Bundesrechnungshof*) n'est pas légalement en mesure de donner des ordres ou des instructions à l'administration suite à un audit. Ses audits de routine consistent à vérifier le bon fonctionnement des systèmes de contrôle de gestion, mais elle peut aussi consacrer des audits spécifiques à cette même question. Dans le cadre de ses audits, elle vérifie qu'il existe bien des systèmes de contrôle de gestion suffisants et efficaces et que ceux-ci sont appliqués de manière adéquate. Ces audits servent également à s'assurer que l'administration elle-même utilise ses systèmes de contrôle de gestion pour évaluer ses

propres performances au regard des normes applicables. La Cour fédérale des comptes vérifie également le respect de diverses règles comptables d'ordre général, la gestion des ressources humaines et l'intégrité des systèmes de traitement informatique.

Elle se fonde ensuite sur le résultat de ses audits pour adresser des recommandations à l'administration contrôlée et/ou au ministère concerné. Ce n'est pas à l'administration en question qu'il incombe de décider s'il faut ou non suivre ces recommandations. Dans les cas graves, et si les recommandations ne sont pas suivies, la Cour fédérale des comptes en informe le Parlement au moyen de son rapport annuel ou d'un rapport spécial adressé soit au Parlement soit à une commission parlementaire.

En général, les administrations centrales telles que la direction fédérale du Budget ou le ministère des Finances n'ont pas plus de pouvoir dans ce domaine que la Cour fédérale des comptes. Ces instances se préoccupent davantage de budgétisation et de comptabilité que du fonctionnement proprement dit et de la vérification de ce fonctionnement par l'intermédiaire de systèmes de contrôle de gestion.

Adhésion aux directives de l'INTOSAI

D'une manière générale, les *Directives pour l'élaboration des normes de contrôle interne* de l'INTOSAI ont été pleinement appliquées par l'administration allemande. Bien sûr, il arrive toujours que des systèmes de contrôle de gestion soient insuffisants ou insuffisamment appliqués. Certains de ces cas sont envisagés plus loin. Cependant, à la connaissance de la Cour fédérale des comptes, il n'existe aucun domaine dans lequel les systèmes de contrôle de gestion exigés en vertu des directives de l'INTOSAI feraient totalement défaut.

Examen et évaluation des systèmes de contrôle de gestion

Les organes directeurs constituent le principal utilisateur des systèmes de contrôle de gestion. C'est donc en première analyse à la direction elle-même de vérifier le fonctionnement de ces systèmes. Il existe en outre des audits internes, qui sont eux aussi consacrés à l'application des systèmes de contrôle de gestion. Enfin, le rôle de l'audit externe entrepris par la Cour fédérale des comptes est décrit plus haut.

La Cour fédérale des comptes ne possède pas de mécanisme de supervision des différents systèmes de contrôle de gestion à l'oeuvre dans l'administration allemande. Elle ne dispose pas non plus de subdivision spécifiquement responsable de la question des systèmes de contrôle de gestion. Chacune de ces subdivisions est donc responsable des systèmes de contrôle de gestion en place dans l'administration qu'elle contrôle. Cependant, les différents audits effectués permettent de former une impression générale : celle que les systèmes de contrôle de gestion en Allemagne sont à la fois efficaces et économiquement rationnels. La Cour fédérale des comptes n'a pas encore rencontré de systèmes de contrôle de gestion véritablement inefficaces et il ne semble pas exister de raison de critiquer l'administration sur ce point.

Ressources, compétences et formation nécessaires à la mise en oeuvre de systèmes de contrôle de gestion

C'est à chaque administration qu'il incombe de s'assurer que ses organes directeurs et son personnel disposent des ressources, des compétences et des programmes de formation nécessaires au bon fonctionnement des systèmes de contrôle de gestion. Tout manque de personnel doit être porté à l'attention de l'administration de tutelle, qui en réfère au ministère concerné. Si celui-ci considère lui aussi qu'il faut davantage de personnel, il formule une demande à cet effet dans sa proposition de budget pour l'exercice suivant. En général, les programmes de formation sont eux aussi placés sous la responsabilité de l'administration concernée. Divers organismes publics ou privés financés par l'Etat offrent des formations suffisantes et efficaces à l'attention des fonctionnaires.

2. Les systèmes de contrôle en Allemagne

Les instances de contrôle en République fédérale d'Allemagne comprennent deux niveaux principaux et différents niveaux intermédiaires.

Le contrôle administratif

Les estimations budgétaires annuelles constituent la base légale à partir de laquelle l'administration gère les recettes et les dépenses estimatives. Ces estimations budgétaires fixent ainsi des limites aux différentes administrations et permettent leur contrôle par le gouvernement, le Parlement et la Cour fédérale des comptes.

Contrôle de gestion

Dans son propre intérêt, l'administration est tenue de superviser ses propres actions. C'est en premier lieu par le contrôle de gestion qu'elle s'acquitte de cette tâche. La principale fonction du contrôle de gestion consiste à superviser la bonne marche et la légalité du fonctionnement de l'administration. Elle y parvient par les moyens suivants :

- L'audit préliminaire ou *a priori*, qui consiste à examiner les opérations administratives ou financières avant qu'elles soient effectuées. Cette opération signifie que toutes ou certaines opérations nécessitent le contreseing du directeur de l'administration ou de son représentant.
- L'audit parallèle correspond au contrôle de gestion normal effectué par les responsables administratifs. C'est ainsi que l'administration se supervise elle-même. Cette forme d'audit comprend des aspects financiers (réalisation des estimations budgétaires), mais aussi administratifs et de gestion (respect des échéances).
- Les audits postérieurs, ou *a posteriori*, interviennent après coup. Ce sont essentiellement des audits de l'efficacité, des contrôles de la performance et des examens des résultats. Il est extrêmement important, pour l'administration, de savoir si les résultats obtenus correspondent au programme initial ou au calendrier modifié, s'il importe de modifier les activités en question et s'il existe des informations empiriques susceptibles d'être utiles à l'avenir.

L'audit interne

Dans la plupart des pays, l'audit interne fait partie du système de contrôle de gestion. Il s'agit d'un outil de gestion destiné à superviser les objectifs mentionnés plus haut, afin de s'assurer que l'administration fonctionne de manière appropriée. En République fédérale d'Allemagne, l'audit interne fait en revanche partie de l'audit externe. Bien que cet audit interne fasse partie intégrante des activités des organismes administratifs, les auditeurs internes relèvent uniquement de la Cour fédérale des comptes pour les conseils d'ordre professionnel ou technique. Ils ne rendent compte qu'à cette cour fédérale et ne sont pas habilités à suivre d'autres ordres dans l'exercice de leur profession. C'est pourquoi, en Allemagne, l'audit interne est appelé "audit préliminaire", non pas parce qu'il s'agirait d'un audit *a priori*, mais bien parce que ce type d'audit est réalisé avant ceux incombant à la Cour fédérale des comptes.

L'audit interne dans le domaine de la construction routière se concentre généralement sur les aspects financiers et la régularité des opérations. Une fois que l'office fédéral de paiement a réglé les factures, celles-ci sont rassemblées et communiquées au bureau d'audit interne compétent. Les auditeurs internes vérifient alors ces factures dans leurs propres locaux, ou rendent visite au service local, en général une fois par an.

L'audit interne revêt une grande importance pour la direction dans la mesure où le rapport auquel il donne lieu peut faire apparaître des défaillances d'ordre général. Cependant, comme nous l'avons déjà indiqué, la direction n'est pas à même d'utiliser les auditeurs internes à des fins de contrôle de gestion.

L'audit externe

L'audit externe est effectué par la Cour fédérale des comptes. Organisme public indépendant, celle-ci est responsable de l'examen des opérations et transactions au sein de l'administration publique. Elle doit également rendre compte de ses observations et de conseiller l'exécutif en se fondant sur l'expérience acquise lors de ses audits. Les dépenses devant faire l'objet d'un audit par son personnel (environ 480 personnes, dont 410 auditeurs et 70 conseillers-maîtres) ont approché les 500 milliards de DM en 1995.

Comme nous l'avons observé plus haut, la Cour fédérale des comptes effectue ses audits avec l'aide des auditeurs internes des organismes concernés. Cependant, même avec l'assistance de ces derniers, il n'est pas possible de contrôler les dépenses d'une manière absolument exhaustive.

Le contrôle politique

Les estimations budgétaires sont débattues annuellement et votées par le parlement. Cette procédure permet au législateur d'exercer un contrôle politique sur l'administration publique, dans la mesure où c'est le parlement qui alloue les fonds permettant à l'administration de mettre en oeuvre les programmes nécessitant des dépenses.

Le contrôle politique relève plus particulièrement de la commission parlementaire du budget. La Cour fédérale des comptes est représentée aux réunions de cette commission parlementaire, qu'elle conseille à la lumière de son expérience en matière d'audit. Une autre forme de contrôle politique est exercée en aval par la commission des comptes publics, qui dépend de la commission du budget. La

commission des comptes publics traite des rapports de la Cour fédérale des comptes et celle-ci a la possibilité de s'y exprimer.

3. Contrôle de gestion - audit interne

On confond souvent audit interne et contrôle de gestion. Or, on ne peut pas se contenter d'assimiler l'audit interne au contrôle de gestion dans les administrations publiques, ou au contrôle des entités, qui embrasse toutes les formes de contrôle du fonctionnement et de la gestion au sein d'une entité. Le contrôle de gestion est un outil et une aide à la gestion, qui doit permettre aux dirigeants de s'assurer que les activités de l'organisme concerné sont conduites de manière appropriée.

Le contrôle de gestion, aussi efficace soit-il, ne peut pas remplacer l'examen indépendant et exhaustif que constitue l'audit interne, et qui porte sur des questions plus larges et plus générales. En revanche, l'audit interne ne peut pas non plus se substituer au contrôle de gestion. Les objectifs et les moyens d'y parvenir sont différents. Le contrôle de gestion s'applique davantage au contrôle au jour le jour des opérations de routine, ainsi qu'à l'efficacité et l'efficacités des travaux réalisés. Dans le système allemand, l'audit interne se concentre normalement sur les opérations financières et la vérification de la bonne tenue des comptes. Il reste en général peu de temps disponible à l'audit de l'efficacité et de l'efficacités.

4. Importance du contrôle de gestion pour l'audit externe

Le droit donne toute autorité à la Cour fédérale des comptes pour contrôler la gestion financière des organismes publics fédéraux. Aucun domaine n'échappe donc théoriquement à l'audit. Cependant, il est impossible de couvrir l'ensemble des activités, compte tenu de l'ampleur du budget annuel de la République fédérale d'Allemagne et du nombre total de fonctionnaires, d'une part, et du nombre d'auditeurs employés par la Cour fédérale des comptes, d'autre part, même en prenant en considération les auditeurs internes qui assistent la Cour fédérale des comptes dans ses audits.

Même en procédant par sondage, la Cour fédérale n'est pas à même de couvrir la totalité de l'éventail des domaines à contrôler, et qui sont extrêmement variés. Cette méthode ne permet donc pas de formuler un diagnostic exhaustif de la bonne marche des transactions financières fédérales.

Il faut donc réduire à la fois le nombre et la nature des sujets soumis à audit. En vertu du code budgétaire fédéral, la Cour fédérale des comptes a la liberté de limiter la portée d'un audit et de s'abstenir de contrôler certains comptes. Cependant, ces réductions ne doivent pas être appliquées arbitrairement, mais de manière appropriée et professionnelle.

Quelles sont les réductions appropriées de la portée des audits ? Quels domaines peuvent être exclus de l'audit sans risque de dommage ? La réponse à ces questions débouche automatiquement sur le contrôle de gestion. La Cour fédérale des comptes peut réduire ses activités d'audit dans les domaines où elle s'est assurée que le contrôle de gestion fonctionne correctement et est à même de mettre en lumière les erreurs et les insuffisances potentielles dans le fonctionnement de l'administration. Nous avons là une indication de la grande importance que revêt l'efficacité du contrôle de gestion pour les audits externes entrepris par la Cour fédérale des comptes.

La Cour fédérale des comptes aborde le contrôle de gestion sous deux angles. Elle use tout d'abord de son influence pour s'assurer que toutes les règles et tous les règlements relatifs aux travaux de l'administration publique comprennent des dispositions en matière de contrôle de gestion. Si elle

a ce pouvoir, c'est parce que, dans le système allemand, la Cour fédérale des comptes doit être consultée préalablement à l'adoption des règlements administratifs liés à l'application du code budgétaire fédéral. Or, ce code est normalement concerné dès lors qu'il est question de dépenses. Ce règlement important permet à la Cour fédérale des comptes d'intervenir à un stade précoce et, potentiellement, de prévenir l'adoption de décisions inacceptables.

En second lieu, la Cour fédérale des comptes, dans le cadre de ses audits de routine, a pour mission de vérifier le respect rigoureux des règlements en matière de contrôle de gestion. Elle examine également la question de savoir s'il importe d'améliorer ou de simplifier les systèmes de contrôle de gestion.

5. Le contrôle de gestion dans l'administration responsable de la construction routière

La situation juridique des autorités responsables de la construction routière

Avant d'entrer dans les détails du contrôle de gestion relevant des autorités responsables de la construction routière, il importe d'expliquer la situation juridique de ces autorités et de l'ensemble de l'activité de construction de routes en Allemagne.

Lorsque nous parlons de routes dans le cadre de cette contribution, c'est uniquement au sujet des grandes infrastructures routières fédérales. Entretienues par l'Etat fédéral, ces grandes infrastructures se subdivisent en autoroutes et en routes fédérales et ont pour objet d'assurer le trafic routier de longue distance. Il existe par ailleurs des routes régionales ou locales pour le trafic de proximité. Ces routes sont placées sous la responsabilité des régions (*Länder*). La principale différence entre ces deux types d'infrastructures réside dans leur financement. Les infrastructures routières fédérales sont, à quelques exceptions près, financées par l'Etat fédéral (voir tableau 1). Les autres le sont par les collectivités territoriales concernées : régions, municipalités ou cantons. Le mode de financement a bien sûr une incidence sur l'audit. La Cour fédérale des comptes étant responsable de l'audit des dépenses fédérales, elle est logiquement chargée de l'audit des infrastructures routières fédérales.

La question de savoir qui finance des grandes infrastructures est relativement simple. Il est en revanche plus difficile de déterminer qui va les construire et les entretenir.

L'Allemagne est une république fédérale, c'est-à-dire une union constitutionnelle dans laquelle aussi bien la fédération que les Länder constituent des sujets de droit. Ces sujets de droit forment ensemble la République fédérale d'Allemagne. En vertu de la constitution allemande, c'est l'Etat fédéral qui détient et construit les infrastructures routières fédérales et qui est chargé de la construction et du développement des autoroutes et routes fédérales. Dans ce domaine, les décisions de l'Etat fédéral ont force de loi, en vertu notamment de la loi sur les routes fédérales. Il est ainsi responsable de toutes les questions légales, concernant notamment le classement, la destination, le reclassement et l'incorporation des infrastructures routières fédérales, ainsi que la construction, l'utilisation publique et les utilisations particulières ou encore les aspects juridiques et le financement de ces routes.

Cependant, la planification, la construction et l'entretien de ces infrastructures routières fédérales relèvent des régions concernées. Celles-ci agissent alors au nom de l'Etat fédéral et sont responsables de toutes les questions administratives. Cela signifie que les Länder créent un service ou un ensemble de services chargés de la construction et de l'entretien de ces routes. Ce sont donc eux qui supportent les coûts administratifs liés à l'existence de ces services, notamment en termes de salaire. Ils supportent également le coût de la planification des routes, qui peuvent être substantiels. C'est en revanche l'Etat fédéral qui paye les coûts de construction proprement dits, c'est-à-dire les

matériaux et matériels, l'acquisition des terrains et les travaux, ainsi qu'un montant forfaitaire de 3 pour cent concernant les coûts matériels relatifs à la phase de planification.

Les Länder s'acquittent de leurs missions en toute indépendance. Cependant, l'Etat fédéral - en l'espèce, le ministère fédéral des Transports - est à même d'établir des règles générales et de donner des instructions dans des cas précis. Néanmoins, c'est rarement le cas et les règles générales sont habituellement établies en coopération avec des représentants des Etats fédérés. Il existe par ailleurs plusieurs comités, composés d'experts représentant l'Etat fédéral et les Länder, qui débattent de tous les problèmes de construction routière et élaborent des solutions. Généralement représentée lors de ces réunions d'experts, la Cour fédérale des comptes est à même d'apporter sa contribution (fondée sur son expérience) à un stade précoce.

Ce système offre certains avantages, mais aussi quelques inconvénients. Il est bien sûr très tentant pour les Länder d'utiliser des fonds fédéraux pour édifier, par exemple, des ponts et des parois d'isolation phonique (très populaires en Allemagne) plus luxueux que s'il leur fallait les payer sur leurs propres deniers.

Tableau 1. Missions et responsabilités dans la construction des grandes infrastructures routières fédérales

Type de routes	Propriété et obligation financière de construction et de maintenance		Administration	
	Liaisons autoroutières rurales	Liaisons interurbaines	Liaisons autoroutières rurales	Liaisons interurbaines
Autoroutes fédérales	Gouvernement fédéral		Länder, pour le	
Routes fédérales		< 80 000 habitants : gouvernement fédéral	compte du gouvernement	< 80 000 habitants : Länder
		> 80 000 habitants : collectivités territoriales	fédéral	> 80 000 habitants : collectivités territoriales

Le système de délégation de pouvoirs de l'Etat fédéral aux Länder entraîne des conséquences qui ne sont pas neutres en termes d'audit. Dans la mesure où ce n'est pas l'Etat fédéral qui finance les services de construction routière, la Cour fédérale des comptes n'est pas habilitée à contrôler l'administration de ces services, ni en termes d'efficacité ni en termes d'efficacités. Elle ne peut critiquer cette administration qu'après avoir établi que celle-ci a une incidence négative sur les dépenses de l'Etat fédéral. L'audit des autres aspects relève des cours des comptes régionales. Cependant, l'intérêt premier de ces instances régionales est naturellement de limiter autant que possible les coûts incombant aux Länder, et non de dépenser moins d'argent fédéral. La Cour fédérale des comptes rencontre donc certaines difficultés dans ses audits du contrôle de gestion des services régionaux de construction routière.

Planification

La planification (établissement du projet) revêt une importance particulière dans le domaine de la construction routière en ceci qu'elle concerne non seulement les routes elles-mêmes, mais aussi les ouvrages d'art - ponts et tunnels, par exemple - nécessaires à ces routes et dont la construction revient cher. Des décisions importantes quant au coût final des routes sont prises au moment de la planification. Traditionnellement, la Cour fédérale des comptes favorise le contrôle exercé par les administrations responsables de la construction routière sur leurs propres activités de planification.

La procédure de construction de routes comprend un système intégré de contrôle de gestion, qui découle des limites établies par l'instance de planification. En général, la planification des artères fédérales est confiée aux services des travaux publics du rang le moins élevé au sein des Länder. Dans le passé, les administrations de la construction routière réalisaient généralement cette tâche avec leur propre personnel. Mais récemment, et plus particulièrement dans les nouveaux Länder, où le personnel et les compétences sont plus rares, les services de construction prennent l'habitude de conclure des marchés avec des bureaux d'étude extérieurs pour la planification des routes. Le produit fourni par ces experts extérieurs est ensuite retraité par le service compétent, comme n'importe quel autre document de planification.

Ces services ont un système de limitation de responsabilité et fonctionnent selon le principe de la double vérification et de la double signature. Seules les décisions simples et n'entraînant pas de dépenses importantes sont prises par des cadres subalternes eux-mêmes. Normalement, leurs décisions doivent être contrôlées et approuvées par leur supérieur hiérarchique, voire par le chef du service.

En deçà de certaines limites, les autorités de rang inférieur peuvent procéder d'elles-mêmes à la planification. Si ces limites sont dépassées, une instance de rang supérieur doit examiner et approuver la planification, là encore jusqu'à une certaine limite. Si cette limite est à leur tour dépassée, c'est cette fois l'échelon hiérarchique (normalement le ministère régional compétent) qui doit intervenir. Les limites varient selon la nature du projet et le Land concernés. Enfin, le ministère fédéral des Transports a lui aussi établi de nouvelles limites, au-delà desquelles il doit obligatoirement être impliqué dans la décision. Le tableau 2 présente les limites au-delà desquelles l'approbation de ce ministère est nécessaire.

Tableau 2. Projets nécessitant le contrôle et à l'approbation du ministère fédéral des Transports

Projet	Approbation fédérale à partir de
Construction, extension et améliorations de routes fédérales d'un coût total (de planification) supérieur à	20 millions de DM
Construction de ponts (classe 60/30) d'une longueur totale (mesurée au niveau de l'axe de la trajectoire) supérieure à	50 mètres
Construction de tunnels d'une longueur (intérieure) supérieure à	80 mètres
Constructions d'autres ouvrages de génie civil (structures de traversée et épaulements) d'un coût total supérieur à	5 millions de DM
Réparation, reconstruction et renforcement de revêtements routiers pour un montant supérieur à	5 millions de DM
Nouvelles bretelles d'autoroutes et de routes fédérales à quatre voies et deux sens de circulation	Toujours

Ce système de contrôle de gestion intégré est destiné, d'une part, à éviter la planification de projets de construction trop ou inutilement onéreux et, d'autre part, à garantir que les routes sont construites de la manière la plus efficace et la plus rationnelle (sur le plan économique). Cet aspect est d'autant plus important aujourd'hui que le budget fédéral pour la construction de routes nouvelles se resserre et que la liste des routes à construire s'allonge. Parallèlement, on observe une montée en puissance régulière de la résistance des protecteurs de l'environnement à la construction de routes nouvelles. Les mouvements de protection de la nature exigent la construction de tunnels et de déviations coûteuses ou, tout au moins, des murs antibruit et, occasionnellement, mais de plus en plus souvent, des tunnels et ponts spéciaux destinés au passage des animaux.

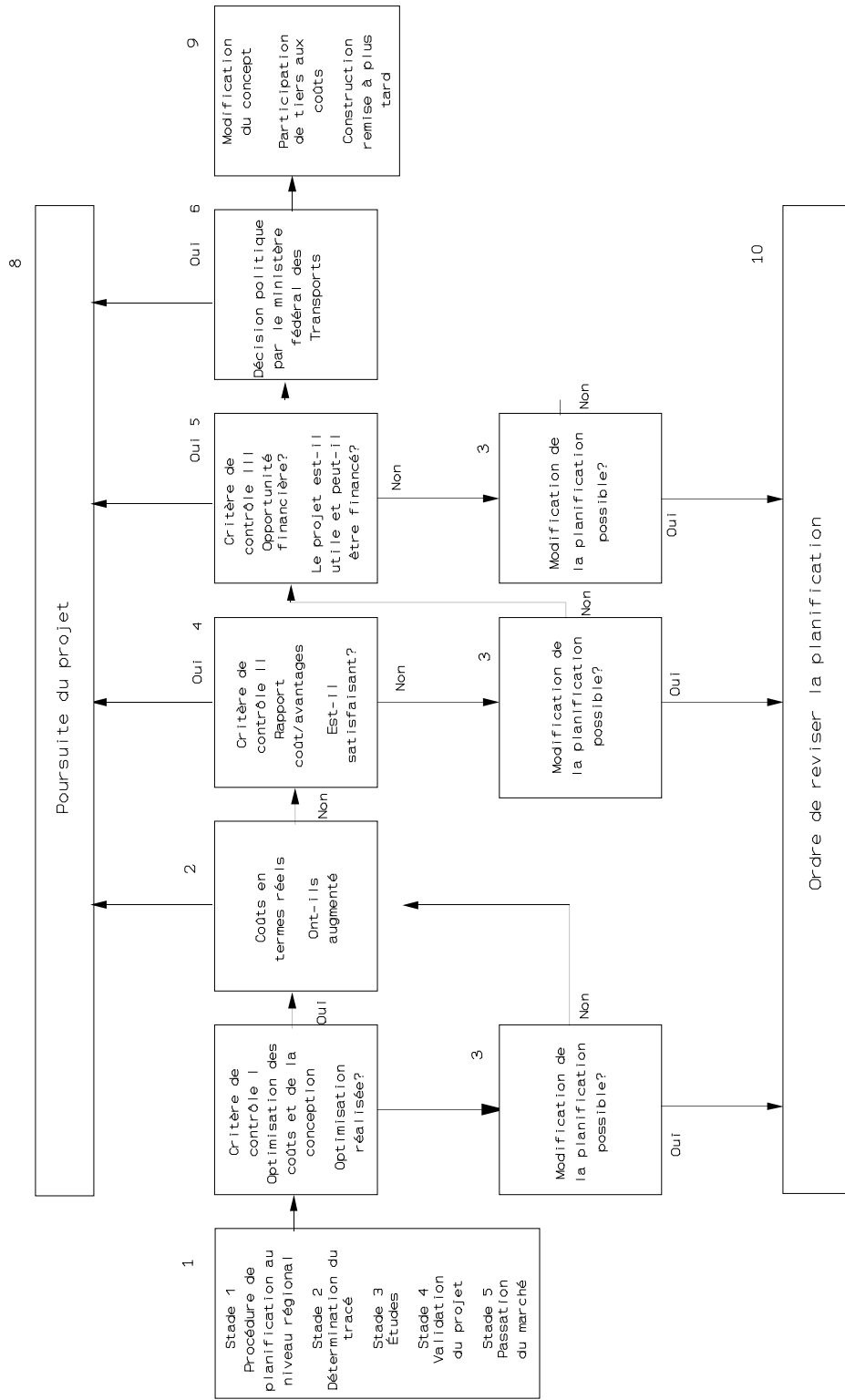
Lors de ses audits, la Cour fédérale des comptes, a décelé diverses faiblesses dans ce système de contrôle de gestion. Très souvent, l'administration hiérarchiquement inférieure sous-estime délibérément le coût d'un projet afin de rester en deçà des limites de sa responsabilité. Si les autorités de rang supérieur ont vent de cette procédure, c'est toujours trop tard pour changer quoi que ce soit.

La Cour fédérale des comptes estime également que ces limites ne tiennent pas compte du fait que des projets de plus petite envergure peuvent aussi entraîner un gaspillage substantiel. Dans un cas, elle a révélé et critiqué la construction d'une passerelle, qui avait au total coûté près de 5 millions de DM, alors qu'un passage suffisant aurait pu être réalisé pour seulement 0,5 million de DM. Cette somme étant inférieure aux limites fixées par le ministère, ce dernier n'avait pas à donner son autorisation à ces travaux. Ce type de problème pourrait être évité par la mise en place de limites relatives et non plus absolues. Il incomberait ainsi au ministère fédéral des Transports de calculer un coût moyen pour différents types d'ouvrages et de réclamer qu'on lui soumette les projets dépassant ces coûts moyens d'un certain pourcentage. Cette question n'a pas encore été tranchée.

Suite à ses audits, la Cour fédérale des comptes reproche souvent au ministère fédéral des Transports de ne pas toujours respecter les principes d'efficacité et d'économie lors de l'autorisation de grands projets. Ce ministère est néanmoins de plus en plus conscient de l'importance du contrôle de gestion et vient de mettre en place un nouveau système de gestion des coûts (voir figure 1 et tableau 3). Ce système est destiné à uniformiser la vérification de tous les projets relevant de la fonction de surveillance du ministère. C'est un outil destiné à permettre au ministère d'avoir une meilleure vue d'ensemble et une plus grande conscience des coûts, afin d'éviter à un stade précoce la construction de projets trop coûteux.

Gestion des coûts

Organigramme de l'examen des coûts au sein de la direction générale de la construction routière



Source : Ministère fédéral des Transports, direction générale de la Construction routière

Tableau 3. **Vue d'ensemble des contrôles des coûts au sein du ministère fédéral des Transports**

Etape 1	Un contrôle des coûts accompagne généralement chaque stade de la planification, à un moment différent à chaque fois.
Etape 2	Critère de contrôle I La nature et le nombre des critères de contrôle dépendent de la nature du projet envisagé. La conception et le coût doivent être optimisés à chacune des 5 étapes.
Etape 3	Répétition des questions posées lors du contrôle, en insistant à chaque fois davantage sur l'importance de la réduction des coûts.
Etape 4	Comparaison du coût réel du projet concerné à celui spécifié dans le cahier des charges et celui découlant du dernier contrôle, en tenant compte de l'évolution générale de l'indice des coûts à la construction. Un contrôle des coûts complet est nécessaire chaque fois que le coût constaté dépasse l'indice, en particulier lorsque l'augmentation dépasse l'augmentation générale des coûts de plus de 5 pour cent.
Etape 5	Critère de contrôle II Contrôle ou établissement du rapport coûts/avantages, compte tenu de l'augmentation du coût et des changements d'utilisation éventuels.
Etape 6	Critère de contrôle III Les projets présentant un rapport coûts/avantages inadéquat et pour lesquels le coût ne peut pas être amélioré par une nouvelle planification nécessitent une vérification supplémentaire pour déterminer s'ils doivent néanmoins être réalisés. Cette décision suppose d'établir des critères détaillés et précis.
Etape 7	Les projets dont on considère qu'ils ne méritent pas d'être réalisés sont soumis à une décision politique (voir étape 6).
Etape 8	Si la décision est prise de poursuivre le projet, le ministère donne son accord au Land concerné.
Etape 9	Présentation des décisions possibles à la suite de l'examen par la sphère politique.
Etape 10	Instruction ministérielle de reprendre la planification afin de réduire le coût.

Il est prévu d'entreprendre de telles vérifications des coûts pour tous les projets soumis à l'approbation du ministère. En vertu de la section 7 du code budgétaire fédéral, "les projets revêtant une grande importance financière doivent faire l'objet d'une analyse coûts/avantages." Le ministère fédéral des Transports applique ce principe à tous les projets de construction routière. Il a pour mission de vérifier que l'objectif prévu peut être atteint de manière économique, efficiente et efficace, d'examiner s'il nécessite une modification et s'il doit se poursuivre. Le ministère est bien conscient que ce type de contrôle de gestion, qui repose sur les principes de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacé, constitue une tâche permanente.

L'adjudication

La bonne qualité du contrôle de gestion est essentielle dans le domaine de l'adjudication. Pendant de nombreuses années, la Cour fédérale des comptes a été certaine que le système consistant à utiliser des fonctionnaires bien payés et disposant de perspectives de carrière très sûres les prémunissait contre les

fraudes et les manipulations délictueuses. Cependant, il est hélas apparu que tel n'était pas le cas, en particulier depuis quelques temps. La section d'audit auquel appartient l'auteur de ces lignes a donc commencé à coopérer avec l'office allemand des cartels et divers services de police judiciaire afin de mettre en commun les différentes expériences et aptitudes de chacun. La Cour fédérale des comptes n'a pas le droit de contrôler une entreprise privée titulaire d'un marché public. Elle peut seulement examiner les dossiers figurant dans les services de construction régionaux. Or, bien souvent, ceux-ci ne permettent pas de prouver l'existence d'une fraude. Il faut donc également consulter les dossiers de l'entreprise privée concernée (ce qui relève de la compétence de la police judiciaire) et les comparer à ceux des services de construction (ce qui est plus difficile pour les services de police judiciaire). La coopération est donc profitable à l'une et à l'autre partie.

Puisque ces activités délictueuses révèlent des insuffisances dans le système de contrôle de gestion, nos découvertes doivent normalement permettre d'améliorer ce système. Il s'agit d'un processus de longue haleine, qui passe tout d'abord par la publication de rapports comprenant des observations et des suggestions en matière d'amélioration du contrôle de gestion. C'est seulement des années plus tard, lorsque nous retrouvons le même service à l'occasion d'un nouvel audit, que nous pouvons vérifier s'il a effectivement amélioré son système.

Notre expérience dans l'audit laisse à penser qu'il existe, dans le domaine considéré, trois grandes catégories de manipulation nécessitant un contrôle de gestion rigoureux :

- les ententes sur les prix,
- les modifications apportées aux offres,
- la collusion.

L'entente sur les prix

Les marchés de travaux publics, qu'il s'agisse de la construction de bâtiments ou de routes, sont passés avec le soumissionnaire présentant l'offre la moins disante, dans le cadre d'une concurrence ouverte. Si les soumissionnaires s'entendent pour déterminer lequel d'entre eux sera ce mieux-disant financier et à quels prix (supérieurs) les autres chiffreront leurs offres respectives, ils sapent le jeu de la concurrence et trompent les autorités adjudicatrices. L'expérience montre que, sous l'effet des ententes (sur les prix), les prix des marchés peuvent dépasser de 40 pour cent de l'estimation du marché. L'entente sur les prix est interdite par la législation allemande et ces pratiques illégales font l'objet de poursuites et de sanctions.

Il est pratiquement impossible à l'organisme adjudicateur de découvrir s'il existe une telle entente sur les prix, dans la mesure où les prix du marché varient fortement et où les soumissionnaires camouflent cette pratique en fixant de manière aléatoire les prix dépassant la meilleure offre sur laquelle ils se sont entendus. En général, c'est seulement grâce à des informations provenant de l'intérieur des entreprises coupables - d'employés mécontents, par exemple - que l'on découvre qu'il y a eu entente sur les prix. C'est ce qui s'est produit récemment, dans le cas d'une entente entre de grandes entreprises productrices de matériels de climatisation. L'Office fédéral des cartels a infligé une amende de 50 millions de DM à ces entreprises.

Le seul moyen, pour l'adjudicateur, d'empêcher les ententes sur les prix consiste à éviter les situations mettant en liste un nombre limité de soumissionnaires. L'appel d'offres ouvert est le seul remède efficace, puisqu'il permet à n'importe quelle entreprise de se mettre sur les rangs pour l'obtention du marché. En outre, l'organisme adjudicateur doit s'assurer que les soumissionnaires ne prennent pas contact par l'intermédiaire du fournisseur d'un produit spécifié par l'appel d'offres.

Le service de l'auteur de ces lignes a récemment entrepris un examen national des pratiques de passation des marchés dans le domaine de l'achat des panneaux de signalisation routière, des travaux de marquage au sol et des glissières de sécurité. L'Etat fédéral consacre plus de 400 millions de DM par an à ce type de fournitures. A l'occasion de cette enquête, il est apparu que seulement un tiers des marchés en question étaient ouverts à la concurrence la plus large et que le marché était dominé par un petit nombre d'entreprises. Notre service a donc demandé aux Länder d'améliorer de manière significative leurs pratiques de passation de marchés. Une telle mesure passe par un renforcement du contrôle de gestion au sein des services régionaux de la construction.

Il convient en premier lieu d'améliorer le système de passation des marchés publics afin de rendre plus difficile, voire impossible, la conclusion de marchés sans concurrence appropriée. On pourrait y parvenir en exigeant que ces marchés fassent l'objet de l'approbation d'un autre responsable ou d'un supérieur, ou encore les marchés pourraient être passés par une ommission d'appel d'offres spéciales. Si tous les marchés faisaient l'objet d'un tel examen, il serait au moins possible de détecter rapidement les pratiques inadéquates et, peut-être bien, d'empêcher des infractions plus graves.

En second lieu, les personnes impliquées dans la passation des marchés devraient être mutées au bout d'un certain temps dans d'autres services, ou en tout cas recevoir d'autres attributions si elles restent dans le même service. Dans plusieurs cas, la relation délictueuse entre le fonctionnaire responsable de la passation des marchés et le soumissionnaire a mis plusieurs années à se développer. Une rotation régulière du personnel contribuerait donc à empêcher que se nouent de telles relations.

On perçoit les premiers signes d'amélioration majeure depuis la publication de notre rapport. Cette année, nous effectuons un audit de contrôle, qui a pour objet d'examiner les effets de nos rapports sur les contrôles de gestion dans le domaine envisagé. Nous espérons observer des améliorations dans ces systèmes, qui pourront déboucher sur de meilleures pratiques de passation des marchés.

Modifications des offres (avant l'attribution du marché)

Il n'est pas rare que les différents soumissionnaires s'efforcent de modifier leur offre entre l'expiration de la période d'appel d'offres et l'attribution du marché. Un soumissionnaire qui n'a pas présenté l'offre la moins chère peut ainsi tenter de réduire sa proposition afin d'obtenir le marché. Il arrive également que le "mieux-disant financier" cherche à modifier son offre en augmentant son prix de façon à le rapprocher le plus possible de l'offre arrivée en deuxième position. Aucune de ces pratiques n'est autorisée. Elles sont contraires aux règles de la concurrence et, à terme, dangereuses pour l'Etat fédéral. Ceux qui s'y livrent peuvent être poursuivis pour fraude et falsification de documents.

L'Allemagne dispose de règles d'attribution des marchés très détaillées. La procédure de passation de marchés va de la collecte des offres auprès des soumissionnaires à l'attribution du marché. Ces procédures définissent par exemple les détails qui doivent figurer dans les offres, la manière dont doivent être traitées les enveloppes contenant les offres avant leur ouverture, le déroulement de la procédure d'ouverture des offres et la manière d'examiner et d'évaluer ces offres.

Ces règles permettent également de se livrer à différents contrôles de gestion pendant la procédure d'attribution. Le déroulement des procédures d'ouverture, d'examen et d'évaluation des offres doit être consigné dans un procès-verbal, qui permet de vérifier dans quelle mesure l'attribution du marché a effectivement respecté les exigences de la loi. Dans quelques Länder, la responsabilité de certaines parties de la procédure d'attribution des marchés a été déléguée à une section spéciale qui se consacre essentiellement aux exigences formelles liées à l'ouverture des offres. Le contrôle de gestion fait ici appel à une liste de contrôle qui comprend plusieurs questions destinées à déterminer si la procédure a bien été respectée.

Très récemment, la Cour fédérale des comptes a entrepris un audit par sondage des procédures d'appel d'offres et d'adjudication de marchés dans le domaine des travaux publics. Cette opération a permis de mettre en lumière diverses insuffisances, qui touchent ces procédures et le propre contrôle de gestion des services.

Cet audit de la Cour fédérale des comptes a montré que jusqu'à 40 pour cent des offres présentaient des défauts susceptibles d'accroître fortement le risque de distorsion inacceptable du principe de la concurrence. Ainsi, certaines offres contenaient un formulaire non rempli là où aurait dû se trouver une description des services proposés. Dans d'autres, la description contenait des pages blanches. Dans certains cas, les offres ne mentionnaient pas de proposition de prix standard, si bien qu'il était possible d'indiquer de tels prix après coup. Dans certains cas, les offres étaient conservées dans des bureaux non fermés et laissées sans surveillance. Des personnes non autorisées pouvaient ainsi y avoir accès et les modifier, ou au moins, prendre connaissance de leur contenu. Dans d'autres cas, des intrus pouvaient accéder à la machine servant au marquage des offres à la date d'ouverture des offres, et pouvaient donc l'utiliser pour le marquage d'autres documents. Dans bien des cas, les soumissionnaires avaient présenté des offres supplémentaires, qu'ils avaient mentionnées dans leur lettre explicative, mais dont il n'était question ni dans la procédure d'ouverture des offres ni dans le procès-verbal.

Toutes ces insuffisances peuvent certes apparaître peu importantes et insignifiantes, mais elles peuvent aisément déboucher sur une manipulation des procédures de mise en concurrence et peuvent avoir de graves conséquences financières. Or, nous avons bien souvent observé que l'administration n'était pas suffisamment au fait de l'importance du contrôle de gestion dans ce type d'activités. Seul un contrôle de gestion constant permet de respecter des principes rigoureux de passation des marchés et l'observation de ces règles est l'une des méthodes les plus efficaces pour empêcher les manipulations dans ce domaine.

Afin d'éviter les pratiques frauduleuses, la Cour fédérale des comptes a demandé aux administrations publiques de conserver les offres en lieu sûr jusqu'à l'attribution du marché et de surveiller attentivement les fonctionnaires responsables de ces procédures. Un autre principe a par ailleurs été introduit : désormais, tout changement survenu dans l'ordre des offres entre la date de soumission et la date d'adjudication doit faire l'objet d'une enquête. La Cour fédérale des comptes espère que ses rapports d'audit se traduiront par des améliorations dans le domaine en question.

Collusion

On parle de collusion lorsque le fonctionnaire responsable au sein de l'organisme responsable de l'attribution du marché - ou un bureau d'études extérieur agissant au nom de cet organisme - et un soumissionnaire s'accordent en secret pour donner à cette entreprise soumissionnaire un avantage sur ses concurrents lors de la procédure d'attribution. La planification peut ainsi être établie en fonction des caractéristiques spécifiques d'un soumissionnaire, il est possible de stipuler des quantités délibérément fausses, ou d'omettre à dessein certaines spécifications. Comme, en cas de collusion, une seule entreprise est au fait de ces pratiques, celle-ci peut en tenir compte dans ses estimations de coût, et donc soumettre

une offre inférieure à celles de ses concurrents. Ainsi, dans un cas, un diamètre de tuyauterie, spécifié dans le dossier d'appel d'offres, ne correspondait pas aux plans. Le soumissionnaire informé de ce fait a alors pu offrir un prix très bas pour cette fourniture, dans la mesure où il savait qu'elle ne serait pas utilisée.

En Allemagne, cette forme de coopération illicite entre adjudicateur et soumissionnaire a augmenté au cours des dernières années, du fait de la complexité croissante de la planification dans le domaine des travaux publics et de défauts dans la surveillance des procédures. Les actions frauduleuses de cette nature ne peuvent être détectées que par des spécialistes disposant de compétences techniques de haut niveau. Sachant que ceux qui se livrent à cette pratique trouvent des méthodes toujours plus astucieuses et plus diverses, il devient de plus en plus difficile d'apporter la preuve qu'il y a bien eu collusion.

Il devient donc encore plus important de mettre en place des contrôles de gestion aptes à empêcher ce type de pratiques. Il convient de confier la responsabilité des différentes étapes d'un projet de travaux publics - planification, appel d'offres, adjudication du marché et exécution des travaux - à des responsables différents. A chaque étape, il importe de vérifier - au besoin au moyen de listes de contrôle telles que celle mentionnée plus haut - que les procédures d'attribution (et notamment les principes d'adjudication) ont été respectées à la lettre. Le risque d'être démasqué lors d'une des phases suivantes est suffisamment élevé pour rendre beaucoup plus difficile le délit de collusion.

Si le contrôle de gestion parvient à faire respecter et à superviser un strict respect de toutes les règles et tous les règlements, il sera beaucoup plus difficile aux responsables administratifs concernés de se livrer à la collusion. En outre, le fait de savoir que le risque d'être découvert a augmenté décourage de nombreux agents de participer à ces activités délictueuses par crainte d'éventuelles conséquences négatives.

Gestion financière

Le règlement des factures constitue un autre domaine crucial sur le plan financier. Ces factures comprennent un nombre énorme de calculs détaillés et réclament un examen attentif préalable à leur règlement. L'administration allemande a mis en place différents systèmes de contrôle de gestion afin de rendre les erreurs aussi rares et les fraudes aussi difficiles que possible. Dans leurs principes, ces systèmes ne sont pas spécifiques à la construction routière : ils sont généralement très proches dans d'autres administrations.

Lorsqu'une facture parvient à l'administration concernée, elle doit être vérifiée par la personne responsable. C'est généralement le chef d'équipe du site considéré qui s'en charge à ce niveau. Il s'agit de comparer les montants indiqués dans la facture à ceux figurant dans les dossiers qu'il constitue et met à jour au fil du processus de construction. Ce chef d'équipe compare également les prix facturés à ceux spécifiés dans le contrat. Son supérieur examine ensuite le résultat selon les règles découlant des limites de responsabilité. Après la correction des éventuelles erreurs et la modification du montant final, la facture est signée par la personne autorisée, qui indique ainsi qu'elle est correcte sur les plans factuel et technique. C'est une condition essentielle à tout versement.

Après avoir été certifiée de la sorte, la facture est transmise au bureau chargé de la gestion financière au sein du service de construction routière. Ce bureau est dirigé par un directeur financier, responsable de la bonne exécution du budget. Ce directeur et son équipe vérifient à leur tour la facture de différentes manières, selon le principe des limites de responsabilité. Ils s'assurent notamment que la facture a été certifiée correcte sur les plans factuel et technique par la personne autorisée, que les calculs sont exacts et que le montant à verser ne dépasse pas les limites prévues. Si toutes ces conditions sont remplies, le directeur financier signe à son tour la facture et confirme qu'elle est correcte sur les plans financier et arithmétique.

C'est seulement à ce moment que cette facture peut être envoyée à l'office du trésorier-payeur fédéral, pour être acquittée. Le caissier doit alors s'assurer que tous les documents ont été dûment signés par les personnes responsables, en fonction des différentes autorisations requises. Il dispose à cet effet d'une liste des personnes en question, avec leurs attributions et leur signature.

Le principal principe de contrôle de gestion lors de cette dernière étape est le strict cloisonnement des responsabilités. Chaque opération doit faire intervenir au moins deux - et normalement davantage - responsables exerçant chacun des fonctions différentes et bien définies. Il est ainsi impossible à un responsable de procéder à un versement sans qu'intervienne un autre responsable.

6. Conclusion

La présente contribution montre à quel point il importe de disposer de contrôles de gestion adéquats dans la construction routière, comme bien sûr dans d'autres domaines. Même s'il existe déjà en Allemagne un système de contrôle de gestion très complet et de très bonne qualité, un suivi constant reste essentiel pour garantir le strict respect des règles. Il s'agit en première analyse d'une obligation pour les organes directeurs. Mais c'est aussi dans les intérêts de ces organes, dans la mesure où un système rigoureux et correctement appliqué est la seule garantie possible d'un fonctionnement fiable de l'administration.

En Allemagne, les audits internes ne portent généralement pas sur le contrôle de gestion. Il est donc essentiel que l'organisme d'audit externe se concentre sur l'efficacité de ces systèmes et englobe ce domaine dans ses audits. Cette question est très souvent négligée lors des audits de routine. Cette négligence n'est pas due à un manque d'intérêt, mais au peu de temps disponible et à l'ampleur des tâches à accomplir dans le cadre de l'audit. La Cour fédérale des comptes doit certes examiner le haut niveau des dépenses, ainsi que la multiplicité des problèmes d'ordre technique, juridique et environnemental soulevés par la construction routière. Il faut néanmoins attirer l'attention des auditeurs sur l'importance du contrôle de gestion et sur la nécessité, soit de consacrer des audits spéciaux à ce sujet, soit, à défaut, d'en tenir compte dans leurs audits externes de routine.

LES CONTRÔLES DE GESTION DANS L'ADMINISTRATION DU SECTEUR AGRICOLE AU DANEMARK

par

Rolf Elm-Larsen⁷

Résumé

Cette contribution est consacrée à deux aspects du contrôle de gestion qu'illustre l'administration des dépenses agricoles au Danemark. Premièrement, le contrôle de gestion est un outil de régulation de l'influence exercée par certains groupes d'intérêts sur la mise en oeuvre des politiques (agricoles). L'un des cas décrits ici met en lumière l'inadéquation du contrôle de gestion relatif au versement de subventions pour les bovins, dans le cadre d'un programme de l'Union européenne qui en a confié la responsabilité à l'administration nationale. Deuxièmement, le contrôle de gestion met à jour les problèmes inhérents à tout système administratif à plusieurs niveaux, dont la politique agricole commune est un exemple (niveau européen et niveau national). Ces problèmes sont également illustrés par deux exemples : celui des bovins et celui des entrepôts du dispositif d'intervention sur le marché pour le Danemark.

Le système de contrôle de gestion au Danemark est extrêmement souple et permet de confier la responsabilité dans ce domaine à l'organisme public compétent. Au Danemark, l'administration du secteur agricole s'opère à trois niveaux. Le premier est politique et se compose d'un ministère et d'un département. Le deuxième est administratif et s'appuie sur quatre organismes d'exécution. Le troisième, enfin, est représenté par les instituts de recherche agricole. Une des caractéristiques du système agricole danois est l'existence de liens étroits avec des groupes de défense des intérêts agricoles.

Au Danemark, l'administration du secteur agricole dépend de l'organisation commune (Union européenne) et de l'organisation nationale des marchés. Certains aspects sont confiés à des groupes de défense des intérêts agricoles. Pour chacun de ces domaines, le Contrôleur général a signalé l'inadéquation ou l'inefficacité des systèmes de contrôle de gestion.

Lorsque les programmes relèvent juridiquement de plus d'un niveau administratif (niveaux communautaire et national, par exemple), il arrive que les objectifs et les préoccupations de chacun des deux niveaux ne soient pas les mêmes et que, par conséquent, leurs attentes à l'égard des contrôles de gestion diffèrent également. Ces contrôles doivent être organisés de façon à éviter toute émergence de conflits d'intérêts entre les niveaux. Ils doivent en outre être à même d'empêcher des groupes d'intérêts d'exercer indûment une influence sur l'administration publique.

⁷ L'auteur est chef de division au Bureau du Contrôleur général du Danemark et a travaillé pendant vingt ans dans le domaine de l'audit dans le secteur public. Il enseigne cette matière à la *Copenhagen Business School* et l'économie à la *Danish School of Public Administration*. Cette contribution ne reflète que les opinions de l'auteur et en aucun cas celle des institutions qui font appel à lui.

1. Introduction

La présente contribution, qui s'appuie essentiellement sur l'expérience danoise, a pour objet de mettre en lumière les enseignements que l'on peut tirer de l'audit du contrôle de gestion dans l'administration du secteur agricole, et de contribuer au développement des meilleures pratiques administratives dans ce domaine.

Le concept de contrôle de gestion est ici identique à celui des Directives pour l'Elaboration de Normes de Contrôle Interne publiées par l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI). Il a été élargi ultérieurement, dans le cadre de la coopération des contrôleurs à l'échelle de l'Union européenne¹. Les institutions d'audit de contrôle des finances publiques de l'Union européenne ont publié des directives sur l'exécution des audits visant les activités européennes. Ces directives sont destinées à rendre plus opérationnelles les normes d'audit de l'INTOSAI applicables au contrôle de gestion.

A partir d'exemples tirés des travaux du Bureau du Contrôleur général du Danemark, la présente contribution montre comment les audits ont révélé les insuffisances des systèmes de contrôle de gestion dans le secteur agricole. Elle indique également les risques entraînés par la médiocrité ou l'absence de contrôles de gestion. Les cas exposés soulignent l'importance du contrôle de gestion dans la régulation ou la modification de l'influence exercée par certains groupes d'intérêts sur la mise en oeuvre des politiques (agricoles). Ils montrent par ailleurs l'importance du contrôle de gestion dans les systèmes administratifs à plusieurs niveaux, surtout lorsque les structures de l'UE et les structures nationales sont concernées.

Une brève présentation de certains aspects de l'administration de l'agriculture danoise replacera les exemples dans leur contexte. La politique agricole danoise repose sur deux piliers : l'organisation européenne et l'organisation nationale des marchés. Une des particularités du système danois est d'avoir confié la responsabilité de l'administration à certains groupes d'intérêts.

2. Structure du contrôle de gestion au Danemark

Fondements juridiques et élaboration des procédures de contrôle de gestion

Aux termes de la loi danoise sur les comptes publics, qui délimite le cadre institutionnel dans lequel la réglementation et les normes comptables sont élaborées et proposées, le parlement autorise le ministre des Finances à fixer les règles de la comptabilité publique. Il incombe donc à ce ministère de définir les principes de la pratique comptable publique, dont le contrôle de gestion. Le ministère des Finances a ainsi publié des directives demandant aux différents ministères et organismes publics d'élaborer leurs propres règles pour les pratiques comptables, contrôle de gestion y compris. C'est sur la base de ces principes généraux que chaque ministère ou organisme public doit élaborer les règles régissant ses pratiques comptables et son contrôle de gestion, et qu'il est tenu de mettre en oeuvre.

La loi sur les comptes publics et les règlements définis par le ministère des Finances sont publiés au Journal Officiel danois. Les règles auxquelles les ministères et unités de l'administration publique sont soumis sont rendues publiques, conformément à la loi danoise sur la liberté d'information.

Les principes sur lesquels reposent les pratiques comptables et les contrôles de gestion obligatoires dans le secteur public danois sont extrêmement souples pour que la réglementation soit applicable non seulement à des institutions caractérisées par des missions et des structures économiques très complexes

et des effectifs de plusieurs milliers de fonctionnaires (comme le ministère de la Défense), mais également à des organismes publics dotés d'une structure simple, d'effectifs peu importants et réalisant des dépenses modestes.

Certes, il peut paraître dangereux d'autoriser les ministères à définir eux-mêmes les règles régissant leurs pratiques comptables², mais le Bureau du Contrôleur général n'a signalé aucun abus avéré à cet égard. De fait, les ministères et les organismes publics semblent plus enclins à respecter des règles qu'ils ont eux-mêmes établies.

Le problème de la fraude occupant une place importante dans la politique agricole commune, une attention particulière lui est accordée en termes de contrôle de gestion. Les directives générales européennes sur le contrôle de gestion (voir l'introduction de cet ouvrage) consacrent une section aux normes de vérification des irrégularités découlant de fraudes. L'efficacité du contrôle de gestion tant au niveau communautaire qu'au niveau national est en effet impérative pour la prévention des irrégularités et de la fraude.

Rôle des organismes centraux

Un organisme public qui rend compte au ministre des Finances exerce des activités comptables pour un large pan du secteur public. Actuellement, le ministère des Finances n'assure pas la vérification de la mise en oeuvre des pratiques comptables et des contrôles de gestion publics. Chaque ministère est responsable de l'instauration des contrôles de gestion nécessaires et de la vérification de leur efficacité.

Dans le cadre de ses travaux, le Bureau du Contrôleur général évalue l'efficacité des systèmes de contrôle de gestion. Il transmet à la Commission des comptes publics des observations importantes sur l'absence ou l'inefficacité de certains de ces systèmes. Les critiques contenues dans les rapports d'audit indiquent, dans une certaine mesure, les meilleures pratiques envisageables. Les rapports du Contrôleur général, accompagnés des commentaires de la Commission des comptes publics, sont largement diffusés dans tout le secteur public. Jusqu'ici, aucun conseil sur les meilleures pratiques n'a été explicitement formulé par le ministre des Finances ou par le Contrôleur général.

Comparaison avec les directives de l'INTOSAI

Les normes générales et détaillées consacrées au contrôle de gestion dans les directives de l'INTOSAI (I, paragraphes 4 et 5) n'ont pas été expressément reprises dans la législation danoise sur les comptes publics, mais la plupart de leurs principes apparaissent tout de même dans la législation et la réglementation en la matière. Les normes détaillées (documentation, enregistrement, autorisation), notamment, font partie intégrante de la législation sur les comptes publics et des règles internes des organismes publics en ce qui concerne les procédures comptables.

Les normes générales de l'INTOSAI concernent l'attitude des responsables vis-à-vis du contrôle de gestion (attitude d'adhésion, intégrité et compétence). Elles sont toutefois quelque peu imprécises par nature, et difficiles à repérer dans la législation sur les comptes publics. Dans la pratique, elles sont utilisées par le Contrôleur général pour vérifier le contrôle de gestion au sein des organismes publics danois.

Vérification et évaluation des systèmes de contrôle de gestion

Aucune unité de l'administration publique danoise n'est spécifiquement mandatée pour l'évaluation du contrôle de gestion. Il revient aux responsables d'évaluer par un audit interne l'efficacité du système de contrôle de gestion mis en oeuvre. Cette mission est clairement énoncée dans l'accord sur l'audit interne qui lie le Contrôleur général et le ministère de tutelle de l'unité concernée.

La vérification et l'évaluation du contrôle de gestion est une des techniques utilisées par le Bureau du Contrôleur général pour l'audit financier des comptes publics.

Dans le domaine de l'administration du secteur agricole danois, l'évaluation des systèmes de contrôle de gestion est assurée à la fois par la Commission et la Cour des comptes européennes.

Ressources, compétences et formations nécessaires à la mise en oeuvre du contrôle de gestion

Le Danemark n'a conçu aucun dispositif global destiné à garantir aux organes directeurs et aux agents l'accès aux ressources, compétences et formations nécessaires à l'exploitation de systèmes de contrôle de gestion efficaces. En revanche, des dispositifs spécifiques adaptés à l'environnement des principaux organismes publics ont été mis en place. Il a en effet été jugé plus opportun de concevoir des dispositifs à la mesure exacte de chaque pan du secteur public. Souplesse et rationalité économique sont également les arguments avancés pour justifier cette décentralisation de la formation.

3. Administration du secteur agricole danois

Tant pour les aspects européens que pour la politique agricole nationale, la mise en oeuvre de la politique agricole au Danemark découle d'une étroite collaboration entre le ministère de l'Agriculture (et les organismes qu'il chapeaute, voir ci-après) et les groupes de défense des intérêts du monde agricole.

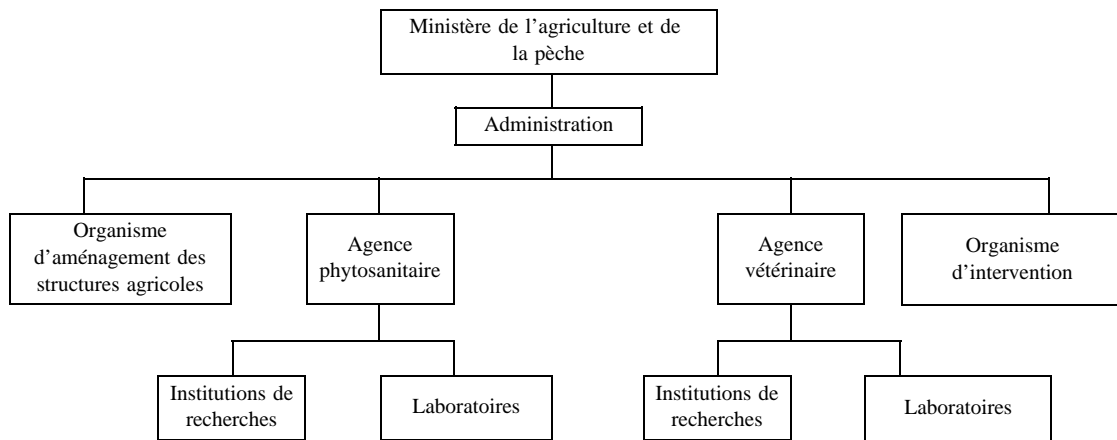
Ministère de l'Agriculture

Le principal objectif du ministère de l'Agriculture est d'encourager la rotation et la rentabilité de la production agricole mais aussi de garantir que les activités agricoles s'inscrivent dans le cadre défini par les autorités compétentes. L'exécution des tâches administratives et des contrôles est du ressort du ministère, qui doit également traiter les dossiers relatifs aux impératifs internationaux applicables au secteur agricole, à la promotion des activités agricoles et aux travaux de recherche et d'expérimentation.

Le ministère est organisé en trois niveaux administratifs. Le premier niveau est politique et se compose du ministère proprement dit et des effectifs - restreints - du département. Le deuxième niveau correspond à l'administration et à la gestion, assurées par les organismes d'exécution (organismes d'aménagement des structures agricoles, de protection vétérinaire, d'intervention et de protection phytosanitaire). Le dernier niveau est représenté par les instituts de recherche et les laboratoires d'analyses dépendants du ministère (voir organigramme, figure 1).

La principale mission de l'organisme d'aménagement des structures agricoles est de gérer les subventions et les règlements relatifs aux activités qui favorisent la productivité, l'amélioration de la qualité des produits et l'élaboration de méthodes de production et de produits nouveaux. Cet organisme encourage également les activités permettant d'améliorer le cadre rural et incite à l'adaptation et au développement de structures d'exploitation dans les régions agricoles.

Figure 1: Structure du Ministère de l'agriculture danois



L'organisme de protection phytosanitaire est principalement chargé de veiller, par différentes mesures de contrôle, à ce que la qualité des semences et des céréales soit satisfaisante, de nature à stimuler la production végétale et animale et les exportations correspondantes et apte à répondre aux besoins des consommateurs. Une partie des dépenses de cet organisme est financée par les entreprises et les agriculteurs qui utilisent ses services de contrôle.

L'organisme de protection vétérinaire est responsable de la production d'animaux sains, d'un approvisionnement permanent des consommateurs en aliments d'origine animale conformes aux critères d'hygiène et de santé animale, et de l'application de procédures de contrôle appropriées pour l'exportation d'animaux vivants ou de produits d'origine animale. Les activités impliquant la production de viande et le commerce d'animaux vivants sont en grande partie financées par les abattoirs et les producteurs.

La protection phytosanitaire et la protection vétérinaire disposent de nombreux instituts et laboratoires de recherche.

Au Danemark, l'administration du marché des produits agricoles dans le cadre de l'UE revient à l'organisme d'intervention danois qui calcule et verse les subventions du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole (FEOGA). Cet organisme gère également les garanties sous la forme de restitutions et de mesures de régulation des marchés, telles que les primes et subventions à la production ou au producteur. Enfin, il achète, stocke et vend les produits couverts par les programmes communautaires d'intervention sur les marchés.

L'organisme d'intervention danois a la responsabilité ultime de la planification et de la coordination du contrôle de gestion dans le cadre de l'organisation commune des marchés. L'exécution est principalement assurée par les organismes de protection phytosanitaire et vétérinaire, en coopération avec la direction des douanes.

Groupes de défense d'intérêts

L'agriculture danoise compte trois organisations d'agriculteurs qui ont fusionné pour former le Conseil agricole. Une des missions de ce conseil consiste à promouvoir les intérêts du monde agricole

auprès du Parlement, du gouvernement et de l'administration centrale. Les organisations de défense des intérêts agricoles au Danemark ont toujours exercé une influence considérable sur l'élaboration des politiques agricoles et participé activement à leur administration. Dans certains domaines, l'administration de ces politiques est confiée à des groupes de défense des intérêts agricoles, dans le cadre de règles définies par le ministère de l'Agriculture (voir section 6 ci-après).

L'influence ou le pouvoir de ces groupes sont renforcés par les liens passés et présents entre les exploitations agricoles moyennes, qui sont majoritaires, et le parti libéral, pro-européen et défenseur d'une conception libérale de l'économie. L'association des petits exploitants a quant à elle des liens historiques avec le parti libéral radical qui, en vertu de ses idées socio-libérales qui l'ont placé au centre de la scène politique, a assuré pendant de nombreuses années un certain équilibre au sein du Parlement danois.

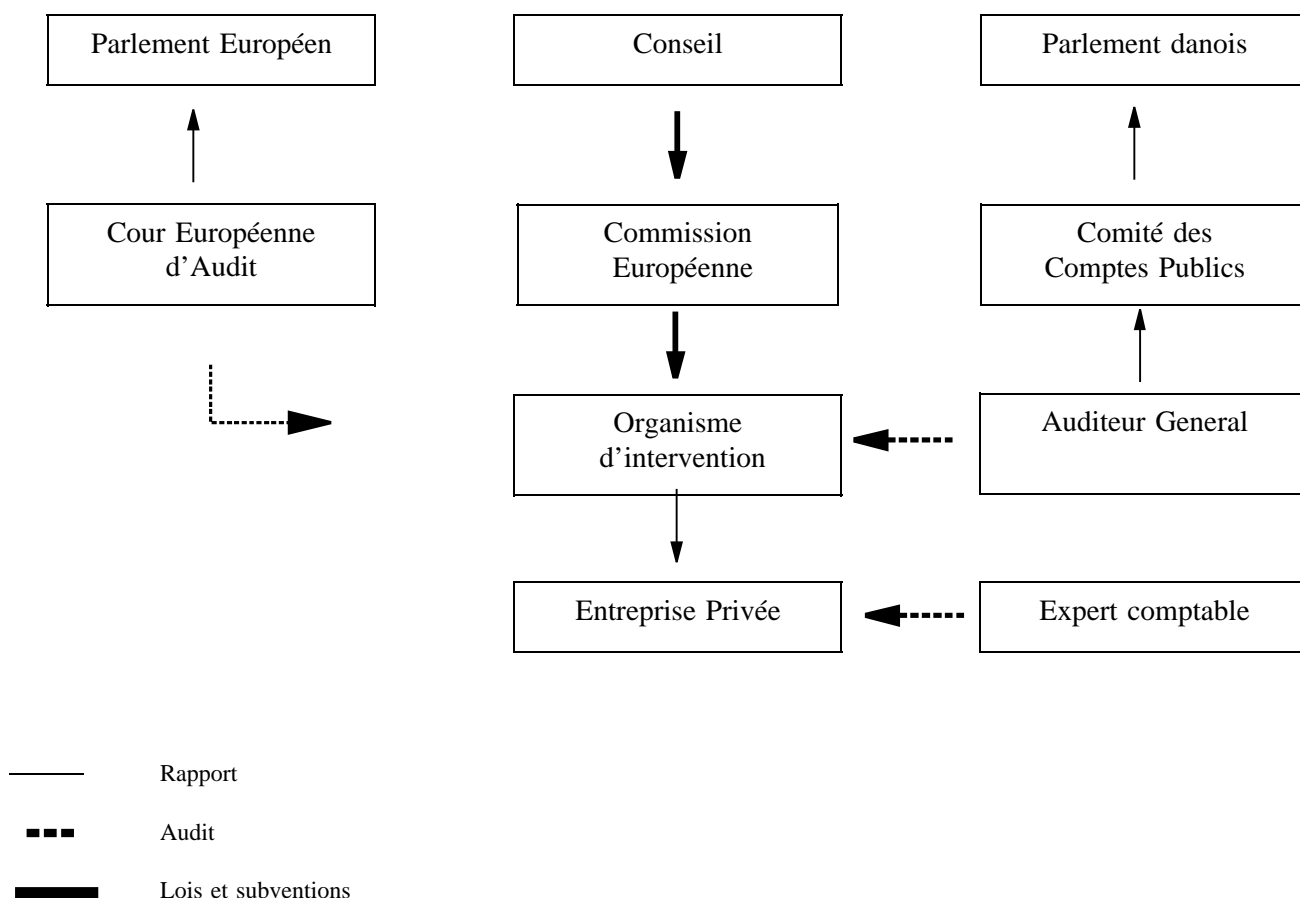
Théoriquement, et si l'on s'en tient à la description qui précède, le système est divisé en deux sphères distinctes : les groupes de défense des intérêts agricoles et l'administration. En réalité, le système présente de nombreux points communs avec une démocratie corporatiste, qui prévoit la participation de ce type de groupes à l'élaboration et à la mise en oeuvre des politiques. Ce fonctionnement n'est pas sans répercussions sur le contrôle de gestion lié à l'administration des subventions, des aides et d'autres dépenses agricoles.

4. Contrôle de gestion du dispositif d'intervention sur les marchés dans l'Administration

La politique agricole danoise s'inscrit dans la politique agricole de l'Union européenne dont l'un des objectifs est la stabilisation des marchés des produits agricoles (Traité de Rome, Art. 39). Une organisation commune de ces marchés a été instaurée dans cette optique. Elle prévoit notamment des dispositions de régulation des prix, de soutien à la production et à la vente de divers produits, des dispositifs de stockage et de paiement, ainsi que des accords de stabilisation des importations et des exportations (ibid, article 40).

Les deux exemples qui suivent illustrent les difficultés inhérentes au contrôle de gestion dans le cadre de la gestion de l'organisation commune des marchés au Danemark³. La figure 2 représente le système d'audit en vigueur pour les dépenses agricoles de l'Union européenne.

Figure 2. Le système d'audit de l'intervention agricole de l'Union Européenne



Inadéquation du contrôle de gestion relatif aux primes (subventions) sur les bovins

L'organisation européenne des produits agricoles est destinée à apporter un complément substantiel aux revenus des producteurs. C'est le principe qui sous-tend notamment les mécanismes d'intervention en vertu desquels les Etats membres de l'Union européenne procèdent à des achats de soutien lorsque le prix du marché tombe en deçà d'un prix d'intervention donné.

En 1987, l'organisation commune du marché de la viande bovine a été modifiée de sorte que ces achats soient déclenchés non par l'atteinte du prix d'intervention mais seulement par l'atteinte d'un prix donné, inférieur à ce seuil. Pour compenser la baisse du revenu des producteurs, une prime aux bovins a été mise en place temporairement afin d'aider les producteurs qui élevaient des veaux jusqu'à un certain âge ou un certain poids. Pour le calcul et le versement des aides, les Etats membres ont eu le choix entre deux modèles : les pays producteurs pouvaient recevoir une prime à l'animal vivant âgé d'au moins neuf mois (modèle élevage) ou une prime à l'animal mort pour un poids carcasse de 200 kg (modèle abattoir). La prime a été fixée à 25 ECU par mâle (bovins). Le Danemark a choisi le modèle élevage. Cette prime était versée pour des mâles âgés d'au moins six mois au moment de la demande, et les producteurs s'engageaient à garder pendant les trois mois suivants. Cette période de référence répondait à la nécessité de vérifier que les animaux déclarés existaient vraiment. L'organisme d'intervention danois gérait ce programme et les contrôles de vérification étaient réalisés par l'organisme danois de protection vétérinaire.

En 1987 et 1988, l'organisme d'intervention danois a reçu environ 33 000 demandes d'aide. Sur ce total, 31 800 ont été acceptées et portaient sur quelque 266 000 animaux. L'organisme de protection vétérinaire a effectué 1 743 visites de vérification et relevé 564 infractions. Il s'agissait pour la plupart d'une absence de marquage à l'oreille, nécessaire à l'identification des animaux, et de la vente d'animaux avant l'expiration du délai de référence, voire avant la demande d'aide. Les vérifications se sont donc soldées par le rejet d'un tiers des dossiers. Rapporté à l'ensemble des demandeurs, il semblerait que quelque 20 millions de couronnes danoises aient été versés sous forme de primes alors que les conditions requises n'avaient pas été remplies. En vertu de la réglementation de l'Union européenne, ces conclusions pouvaient conduire à l'annulation de toutes les primes et à un refus de l'UE de rembourser les paiements versés pendant toute la période où la législation n'avait pas été correctement observée.

Le Bureau du Contrôleur général a procédé à une étude du système de contrôle de gestion et constaté que le ministère de l'Agriculture aurait dû durcir les contrôles et introduire des sanctions juridiques propres à favoriser le respect de la réglementation. Il a également montré qu'en choisissant le modèle élevage, le ministère en avait sous-estimé les implications administratives, et notamment les aspects liés aux contrôles. La Commission des comptes publics a attiré l'attention sur l'inadéquation des contrôles et des sanctions accompagnant l'administration de ce dispositif et critiqué les pratiques administratives du ministère en indiquant qu'elles risquaient d'entraîner un gaspillage des aides communautaires⁴.

A partir de 1989, le Danemark est passé au modèle abattoir : la prime est accordée à l'abattoir pour tout animal atteignant le poids carcasse préalablement fixé. Ce système permet d'éviter les fraudes inhérentes au modèle élevage, c'est-à-dire le versement de plusieurs primes pour un même animal. Sur la foi du marquage, les abattoirs consignent les informations concernant l'abattage des animaux pour chaque producteur et les transmettent à l'organisme d'intervention danois. Depuis l'adoption du modèle abattoir, l'organisme de protection vétérinaire vérifie uniquement que chaque producteur est en mesure d'engraisser le nombre d'animaux déclarés. Avec ce système, les producteurs n'ont pas besoin de préciser le nombre d'animaux pour lequel ils souhaitent bénéficier de primes⁵.

En février 1989, la Commission européenne a demandé à l'organisme danois d'aménagement des structures agricoles de transmettre le rapport rédigé par le Bureau du Contrôleur général sur les primes exceptionnelles accordées aux producteurs de viande bovine. Cette demande était formulée en rapport avec la clôture des comptes 1987 de la garantie FEOGA. La Commission a également prié le Danemark de s'expliquer sur les raisons pour lesquelles le nombre des vérifications en 1987 n'avait pas augmenté en dépit des résultats obtenus à l'issue des visites antérieures. Après avoir reçu la réponse des autorités danoises compétentes, la Commission a annoncé en 1989 qu'il serait procédé à un ajustement du montant des aides pour 1987 et 1988. Au terme de nouvelles négociations, la Commission a confirmé la diminution des primes et le Danemark a renoncé à porter l'affaire devant la Cour européenne de justice⁶.

Le Danemark a décidé de ne pas exiger des producteurs le remboursement des primes indûment perçues, estimant que la procédure poserait d'épineux problèmes pratiques. Le ministère de l'Agriculture a donc été contraint de solliciter des fonds supplémentaires auprès du Parlement pour couvrir les dépenses correspondantes.

Analyse

Les groupes de défense des intérêts agricoles ont naturellement intérêt à la présence d'un dispositif de contrôle offrant au plus grand nombre possible de leurs membres les avantages économiques les plus appréciables, dans les meilleurs délais. Pour y parvenir, le secteur agricole est prêt à user de son influence auprès des instances politiques et administratives. Bien que le programme en question concerne surtout les producteurs de viande bovine, le cas des agriculteurs détenant des intérêts économiques dans la production

laitière mérite une attention particulière. La vache jersiaise est une laitière très répandue au Danemark, et une des caractéristiques de cette race est que les mâles n'atteignent les 200 kg qu'au bout d'une période relativement longue. En optant pour le modèle élevage, les organisations d'agriculteurs pouvaient obtenir le plus grand soutien pour leurs membres, tout en rendant impossible un contrôle véritablement fiable. Enfin, il n'y avait pas de risques économiques pour les bénéficiaires des aides.

Sur cette question, le ministère de l'Agriculture se trouvait pris entre deux feux : il était certes tenu de veiller à ce que l'administration des subventions agricoles soit efficace et conforme à la législation, mais subissait aussi, sans nul doute possible, l'influence des groupes de défense agricoles dont l'objectif était d'obtenir le plus de fonds possible de l'Union européenne. Le ministère a certainement estimé qu'il y avait peu de risques de voir l'UE ne pas approuver les comptes, dans la mesure où les vérifications étaient nécessairement effectuées sur une base aléatoire. L'insuffisance du système de contrôle de gestion appliqué au modèle élevage est donc surtout imputable aux fortes pressions exercées par les organisations agricoles sur le choix du modèle par le ministère. Il est vrai que le ministère avait un rôle double : celui d'administrateur et d'instance de contrôle, d'une part, et celui de soutien du secteur agricole, d'autre part. Ce "mélange des genres" ne constitue pas une bonne base pour la mise en place de systèmes de contrôle de gestion efficaces.

Contrôle de gestion du système d'intervention des entrepôts dans l'Administration.

Les programmes d'intervention sur les marchés de l'UE prévoient globalement le remboursement aux Etats membres des frais liés aux opérations suivantes :

- achat de produits agricoles,
- stockage en entrepôt et
- vente des produits agricoles stockés.

Tout produit agricole acheté est ajouté à l'inventaire de l'organisme d'intervention à sa valeur comptable, légèrement minorée pour tenir compte de la baisse de qualité liée au stockage. La différence entre la valeur d'achat et cette valeur comptable est immédiatement remboursée par l'UE.

Tous les frais liés au stockage (chargement, transport, déchargement, stockage, rechargement, expédition) sont remboursés par la Commission européenne. Les pertes de taux d'intérêt sur les sommes investies subies par les Etats membres pendant le séjour des produits en entrepôt sont également indemnisées par la Commission.

Enfin, lorsque les produits, en provenance de l'entrepôt, sont vendus, le prix de vente est comparé à la valeur attribuée dans les comptes de l'organisme d'intervention. S'il y a perte à la revente, la Commission paie la différence, mais les bénéfices éventuels lui sont reversés.

Dans un rapport communiqué à la Commission des comptes publics, le Bureau du Contrôleur général a présenté les résultats de son étude sur l'administration et le contrôle des entrepôts du dispositif d'intervention dans le cadre de la mise en oeuvre du programme de l'Union européenne au Danemark⁷. Ce rapport comprenait une évaluation des contrôles internes dans l'administration de l'organisation européenne des marchés par le Danemark. Une partie de ce document était consacrée aux interventions sur les marchés de la viande bovine et des céréales.

Le Bureau du Contrôleur général a résumé la situation en attribuant l'inefficacité de l'organisme d'intervention danois à une mobilisation insuffisante des ressources au profit des contrôles et, en partie, à l'ajournement perpétuel de l'informatisation du dispositif. Cette observation corrobore l'explication avancée par l'organisme d'intervention danois pour justifier son incapacité à traiter correctement certains cas.

Le manque de contrôles de gestion est notamment illustré par le fait que, dans le secteur céréalier, il n'existait pas de véritables directives pour le traitement des cas individuels. Cela signifiait notamment que l'organisme d'intervention danois avait accepté et acheté des quantités très nettement supérieures aux quantités initialement proposées. L'organisme ne disposait en outre d'aucune procédure pour s'assurer que la limite maximale fixée pour les stocks individuels n'était pas dépassée. De plus, aucune information précise n'était disponible quant à la destination des céréales à stocker, et le contrôle de gestion était donc impuissant à vérifier la réalité des frais de transport. Enfin, des dysfonctionnements graves (doubles versements) ont été mis en lumière. Ils étaient liés aux coûts de transport entre deux entrepôts et aux frais de magasinage payés après expiration du délai d'enlèvement.

S'agissant des dépenses de stockage en chambre froide de la viande bovine, certains écarts de prix ne pouvaient se justifier par des différences de qualité du stockage. En outre, il était difficile de savoir précisément sur quelles bases étaient conclus les différents accords sur les prix relatifs au stockage en chambre froide de la viande bovine. Les fiches de stock, remplies à la main par l'organisme d'intervention danois, n'étaient pas à jour et le contrôle des stocks de viande bovine s'effectuait donc sur la foi des listes dressées par les entrepôts frigorifiques eux-mêmes. Les recherches ont finalement montré que les responsables d'entrepôts n'avaient pas tous remis des relevés de comptes et que même les états dûment présentés n'avaient pas fait l'objet de comparaisons avec les listes de l'organisme. Les contrôles de gestion visant l'administration des stocks d'intervention de céréales et de viande bovine ont donc révélé de nombreuses insuffisances.

Remarques générales

Selon qu'il s'agisse d'une institution européenne ou nationale, les approches diffèrent en matière de contrôle des procédures administratives et d'audit des fonds d'intervention.

Les audits de contrôle de gestion assurés par des services d'audit nationaux sont principalement destinés à garantir la rentabilité de l'organisme d'intervention et un traitement des dossiers le plus efficient possible permettant de réduire au maximum les pertes pour le budget national.

Le respect des exigences de la Commission et de la Cour des comptes européennes implique de fixer un ensemble d'objectifs à la fois plus précis et plus ambitieux pour le contrôle de gestion. Ces deux institutions européennes soulignent l'importance de la conformité des contrôles à la réglementation communautaire dans toute sa complexité⁸.

Les cas évoqués ci-dessus montrent l'intérêt d'instaurer et de mettre en oeuvre un bon système de contrôle de gestion, seul garant de la crédibilité du système administratif.

5. Contrôle de gestion dans à l'administration des subventions au profit des changements structurels

Un des objectifs du Traité de Rome (Art. 39) est d'accroître la productivité de l'agriculture "en développant le progrès technique, en assurant le développement rationnel de la production agricole ainsi qu'un emploi optimum des facteurs de production, notamment de la main-d'oeuvre", de façon à garantir

aux agriculteurs et à leurs employés un niveau de vie acceptable. Pour ce faire, un dispositif commun avait été créé pour les marchés des produits agricoles (Traité de Rome, article 40.2). On peut imaginer la création de plusieurs structures agricoles de base destinées à soutenir cet accord commun. Parallèlement, les Etats membres peuvent, dans certaines limites, aider leur agriculture par des subventions.

Productivité et efficacité

Les contrôles de gestion doivent contribuer à garantir que l'activité de l'entité contrôlée est suffisamment rationnelle, productive et efficace pour permettre la mise en oeuvre de la politique définie.

L'exemple qui suit se rapporte à une enquête effectuée en 1994 par le Bureau du Contrôleur général sur la productivité et l'efficacité dont avait fait preuve l'organisme d'aménagement des structures agricoles dans l'administration de deux programmes similaires : le premier était un des volets du programme de subventions de l'UE destiné à promouvoir l'adaptation des structures agricoles, le second était le dispositif de subventions national pour le développement de produits dans le secteur des technologies et de la recherche alimentaires et dans le cadre de programmes de recherche et de développement⁹.

Le Bureau du Contrôleur général a calculé et comparé dans le temps les rendements respectifs de ces deux plans de subventions. Il a dû pour cela rapporter le nombre des différentes subventions aux coûts de gestion de chaque dispositif. Pour les trois années considérées, une baisse de rendement a été observée pendant la première année, suivie d'une remontée les deux années suivantes. L'étude n'avance aucune explication pour ces variations de rendement.

L'analyse de l'efficacité a consisté en une évaluation de la capacité de l'organisme à prendre des mesures rapides, simples et fiables.

La *rapidité* de réaction à des problèmes spécifiques peut se juger à la durée d'une action par rapport à son objectif. L'étude du Bureau du Contrôleur général a montré que, dans certains cas, les actions se sont étendues sur des périodes plus longues que ne l'auraient justifié les problèmes rencontrés.

La *simplicité* implique que le traitement des différents cas évite toute formalité inutile. Sur ce point, l'étude a montré que des dossiers ont dû être réouverts à plusieurs reprises avant qu'une décision ne soit prise, simplement parce que, pour chacun des programmes considérés, les responsables chargés d'obtenir des subventions avaient dû fournir de nouvelles pièces à plusieurs reprises.

La *fiabilité* a été définie comme la capacité de l'organisme à identifier, délimiter et clarifier les problèmes soulevés pour garantir la pertinence des décisions ultérieures. Là aussi, il a été observé que l'organisme d'aménagement des structures agricoles ne satisfaisait pas aux exigences légitimement formulées.

Se fondant sur cette étude du Bureau du Contrôleur général, la Commission des comptes publics a déclaré que la structure de l'organisme d'aménagement des structures agricoles donnait lieu à de sévères critiques et a commandé une étude plus approfondie au Bureau du Contrôleur général.

L'évaluation du Bureau du Contrôleur général a consisté à déterminer si les contrôles de gestion de cet organisme étaient efficaces, afin qu'il n'y ait aucun défaut rédhibitoire affectant l'économie, la productivité et l'efficacité des activités contrôlées. Après avoir examiné le système et étudié plus en détail le contrôle de gestion de cet organisme, le Bureau a conclu que l'administration par cet organisme ne s'appuyait pas sur les meilleures pratiques de gestion des finances publiques.

6. Contrôle de gestion appliqué à l'administration de la politique agricole déléguée aux groupes de défense des intérêts agricoles

Le Danemark délègue depuis longtemps la mise en oeuvre de la politique agricole à des groupes de défense des intérêts agricoles ou à d'autres entités extérieures à l'administration publique¹⁰.

Depuis les années cinquante, une taxe modique est prélevée sur les exportations et les autres ventes de produits agricoles. Les recettes ainsi collectées sont versées à des organisations agricoles par l'intermédiaire d'un système de fonds permettant de financer un certain nombre de projets agricoles. Certains fonds sont également alimentés par une partie des taxes foncières acquittées par les agriculteurs. D'autres, enfin, sont partiellement financés par des subventions. En 1989, environ 1,2 milliard de couronnes danoises (soit l'équivalent de 0,2 milliard de dollars) a transité par ces organisations agricoles en vertu du régime administratif en vigueur.

Ce système de financement est l'aboutissement d'accords politiques passés au fil des ans entre les organisations agricoles et le ministère de l'Agriculture. Ces accords ont toujours été ratifiés par le Parlement, par le biais de textes de lois ou de décisions budgétaires. Il semble qu'aucun conflit n'ait jamais opposé le ministère et les groupes de défense des intérêts agricoles au sujet de la gestion de ces fonds.

Le principe de délégation de l'administration a été critiqué par Christensen (voir note 10) pour les raisons suivantes :

- déplacement des objectifs,
- pratiques comptables floues et absence de transparence financière,
- nouvelle délégation de l'administration par l'organisme d'aménagement des structures agricoles à d'autres organismes,
- impossibilité pour le Bureau du Contrôleur général d'accéder aux comptes des sous-traitants.

L'administration déléguée de la politique agricole semble ne pas avoir reposé sur des procédures et d'autres mesures garantissant raisonnablement l'organisation méthodique, la gestion économique, l'efficacité et l'efficacité des activités. Aucun document n'a permis de démontrer que ce système de délégation de l'administration protégeait les ressources en jeu contre le gaspillage, la mauvaise gestion, les erreurs et autres irrégularités, ni que ses responsables respectaient scrupuleusement la législation et la réglementation en vigueur (I, paragraphe 3). L'absence d'un contrôle de gestion digne de ce nom a suscité de vives critiques de la part du Contrôleur général et de la Commission des comptes publics¹¹.

Au vu de ces critiques, l'administration publique a dû nommer un magistrat chargé d'enquêter sur la délégation des responsabilités par le ministère de l'Agriculture. Cette enquête visait à déterminer la responsabilité juridique de tous les participants à l'administration des fonds. Une fois l'enquête terminée, aucune autre action juridique n'a été engagée pour clarifier ou régler ces problèmes. Le ministère de l'Agriculture a été par la suite réorganisé et le contrôle de gestion amélioré.

7. Le contrôle de gestion comme phénomène politique et social

Tous les cas qui viennent d'être décrits autorisent une généralisation sur l'importance du contrôle de gestion lorsqu'il s'agit d'empêcher les groupes de défense des intérêts agricoles d'exercer une mainmise

absolue sur la mise en oeuvre de la politique agricole, et sur la nécessité inhérente d'un contrôle de gestion dans tout système administratif à plusieurs niveaux.

Le contrôle de gestion, régulateur de l'influence des groupes d'intérêts

Les cas présentés ici soulignent l'importance de disposer de systèmes de contrôle de gestion pour lutter contre une influence excessive des groupes d'intérêts.

Dans une démocratie, la gestion de l'administration publique se caractérise par le fait que les décisions ne sont pas l'aboutissement de considérations subjectives et notamment d'orientations particulières données par des groupes d'intérêts. En général, le contrôle de gestion est un moyen de garantir une comptabilité correcte mais aussi une gestion publique respectueuse des lois et efficace.

L'expérience danoise montre que la nécessité d'un contrôle de gestion en bonne et due forme se fait impérativement sentir dès lors que des groupes d'intérêts exercent un pouvoir/une influence lors de la définition initiale d'une politique ou participent à sa mise en oeuvre.

Une administration doublée d'un bon système de contrôle de gestion limite les risques d'irrégularités dans la façon de traiter ces groupes d'intérêts, ce qui, en retour, augmente d'autant la crédibilité des comptes de cette administration.

C'est pour ces raisons que le contrôle de gestion peut être considéré comme un élément indispensable de la construction d'une administration démocratique moderne.

Le contrôle de gestion dans les systèmes à plusieurs niveaux

La plupart des cas présentés dans cette contribution se rapportent à un système administratif à plusieurs niveaux : un niveau administratif supérieur (niveau européen ou national) qui conçoit, régule et supervise les principales fonctions du système administratif et un second niveau responsable de l'application (organisme national ou groupe de défense d'intérêts).

Le premier niveau attend du second qu'il agisse en conformité avec les objectifs et les règles qu'il a définis pour le système administratif. Le second niveau est attaché à la crédibilité des mesures qu'il prend pour assurer le fonctionnement du système administratif et met sur pied des contrôles de gestion à cet effet.

Néanmoins, la situation n'est plus la même lorsque les deux niveaux agissent de manière à maximiser leurs intérêts économiques respectifs. L'administration des contrôles de gestion à ces deux niveaux risque alors de provoquer un conflit d'intérêts, le second niveau essayant d'optimiser ses avantages économiques et de réduire le plus possible le coût du contrôle de gestion. Dès lors, seule la perspective de perdre certains avantages financiers peut inciter ce second niveau à promouvoir un contrôle de gestion efficace.

Le premier niveau, moins bien informé, n'est pas en bonne position pour évaluer l'efficacité du système de contrôle de gestion du second niveau. Toutefois, le premier niveau pilote les mécanismes de compensation et a la possibilité de les orienter de façon à persuader le second niveau de renforcer le contrôle de gestion qu'il assure lui-même¹² : il peut, par exemple, en améliorer les résultats en appliquant un régime combinant incitations et sanctions.

Enfin, lorsque le premier niveau est représenté par l'UE et le second par une administration nationale, les institutions supérieures de contrôle des finances publiques se retrouvent au centre d'un intéressant rapport de forces. La Cour des comptes européenne est tenue d'agir dans le sens des objectifs et politiques de l'UE, mais est essentiellement dépendante des travaux de l'institution nationale supérieure de contrôle des finances publiques. Cette institution doit veiller à l'application de la législation communautaire dans l'Etat membres considéré, même si l'administration nationale a économiquement intérêt à interpréter la législation européenne dans le sens qui lui est le plus favorable. L'institution nationale supérieure de contrôle des finances publiques a, à mon avis, le devoir d'agir conformément aux règles professionnelles même si celles-ci nuisent à court terme aux intérêts nationaux. A plus long terme, en effet, cette attitude constitue une meilleure base pour les négociations entre Etats membres au sein de l'UE. L'efficacité d'une administration et le très grand professionnalisme des audits sont autant d'éléments qui fondent la crédibilité des positions d'un pays lors de négociations.

NOTES

1. *INTOSAI Auditing Standards. European Community Implementing Guidelines. For Use in Audits of European Community Activities. Authorised for Use on a Test Basis by the Contact Committee of the Presidents of the Supreme Audit Institutions of the European Community*, 29 septembre 1993.
2. Ce fonctionnement soulève le problème de la "captation" de la réglementation, c'est-à-dire le risque de voir les secteurs réglementés décider eux-mêmes des informations que les instances de réglementation leur réclament, au détriment des intérêts du consommateur. David Mayston, "Financial Reporting in the Public Sector and the Demand for Information", *Financial Accountability and Management*, vol. 8, n° 4, p. 323.
3. Ces difficultés ne sont pas spécifiques au contexte danois. Au Royaume-Uni, l'Office britannique de contrôle (*National Audit Office*) a signalé que certains dysfonctionnements observés pour plusieurs types de contrôle de gestion (gestion, comptabilité, dotation en personnel) induisent inévitablement des risques susceptibles d'avoir de graves conséquences sur la comptabilité et le respect de la réglementation européenne. National Audit Office, *Intervention Board for Agricultural Produce: Management, Accountability and the Prevention of Fraud*, Service des publications officielles du Royaume-Uni, Londres, 1990.
4. Commission parlementaire des comptes publics, *Beretning om sammenholdelse af bevillingen og regnskabstal i Statsregnskabet for 1987 (Rapport sur la comparaison des chiffres du budget et des comptes dans les comptes de l'Etat pour 1987)*, Copenhague, 1989, pp. 51-53.
5. Commission parlementaire des comptes publics, *Endelig betænkning over statsregnskabet for finansåret 1987 (Réflexions finales sur les comptes de l'Etat pour l'exercice budgétaire 1987)*, Copenhague, 1990, pp. 60-61.
6. Commission parlementaire des comptes publics, *Endelig betænkning over statsregnskabet for finansåret 1988 (Réflexions finales sur les comptes de l'Etat pour l'exercice budgétaire 1988)*, Copenhague, 1991, pp. 40-41.
7. Commission parlementaire des comptes publics, *Rapport n° 13/92 sur l'administration et le contrôle des entrepôts du dispositif d'intervention de l'UE au Danemark*, Copenhague, 1994.
8. Roger P. Levy, "Audit and Accountability in a Multiagency Environment: The Case of the Common Agricultural Policy in the UK", *Financial Accountability and Management*, vol. 10 (1), février 1994, pp. 65-75.
9. Commission parlementaire des comptes publics, *Rapport n° 7/93 sur la productivité et l'efficacité de l'organisme d'aménagement des structures agricoles dans l'administration de certains secteurs subventionnés*, Copenhague, 1994.
10. Jørgen Grønnegaard Christensen, "Corporatism, Administrative Regimes and Mismanagement of Public Funds", contribution présentée dans le cadre de l'"ECPR Joint Sessions Workshop on New Forms of Public Corruption", Leyden, 1993.
11. Commission parlementaire des comptes publics, *Beretning om finansierings-, afgifts- og sikringsfonde for landbrug, gartneri og fiskeri (Rapport n° 2/89 sur les fonds, taxes et dispositifs de protection de l'agriculture, de l'horticulture et de la pêche)*, Copenhague, 1990.

12. Ce point est développé dans : Rolf Elm-Larsen, "The Relationship between Value for Money Audit and Transaction Cost and Agency Theories", contribution présentée à l'occasion de la 5^e conférence internationale de recherche comparée sur la comptabilité publique, Paris, mai 1995.

CONTROLES DE GESTION ET AUDIT INTERNE DANS L'ADMINISTRATION PUBLIQUE L'EXEMPLE DES ETATS-UNIS

par

Harry S. Havens⁸

Résumé

L'administration publique des Etats-Unis¹ a par tradition tendance à envisager les contrôles de gestion dans une perspective ponctuelle, fragmentaire et non systématique. Une telle approche s'explique, au moins partiellement, par la séparation des pouvoirs qui caractérise la structure du gouvernement dans ce pays. Les contrôles de gestion sont instaurés par la législation dans un petit nombre de secteurs. Dans la plupart des cas, l'élaboration de systèmes de contrôle de gestion est toutefois laissée à la discrétion des organismes² de l'exécutif. Dans le passé, ce type d'initiative a rarement été le fait des organismes centraux³ et, en l'absence de directives, les organismes d'exécution n'en ont pas fait une priorité.

De récentes mesures laissent toutefois penser que l'approche fragmentaire de ces problèmes pourrait évoluer. En 1982, le Congrès a imposé aux organismes publics de réaliser une évaluation annuelle de leurs contrôles de gestion. Une autre exigence est venue appuyer ce premier pas : à compter de 1996, les 24 organismes les plus importants devront publier des états financiers certifiés et le rapport de l'auditeur devra comprendre une appréciation des contrôles effectués. Enfin, en 1995, le pouvoir exécutif a émis de nouvelles directives, allant dans le sens des directives de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques pour l'élaboration de normes de contrôle interne. Ces textes réaffirment l'importance de contrôles de gestions efficaces.

De telles initiatives traduisent une réorientation et un changement d'attitude positifs mais il est encore trop tôt pour juger de leurs effets à long terme. En outre, même les meilleurs contrôles de gestion ont leurs limites. L'expérience des Etats-Unis montre qu'ils peuvent être contournés ou mal-utilisés par les gestionnaires eux-mêmes. Ils oivent donc être régulièrement soumis à examen afin de s'assurer de leur efficacité dans un environnement opérationnel en mutation.

⁸ Harry S. Havens a été contrôleur général adjoint de la Cour des comptes des Etats-Unis (*General Accounting Office*) entre 1980 et son départ à la retraite, en 1993. Il avait auparavant travaillé au sein de la Direction du budget (*Office of Management and Budget*), (1964-1974), puis exercé les fonctions de directeur de la division chargée de l'analyse des programmes au GAO (1974-80). Les opinions présentées dans ce document n'engagent que leur auteur et n'expriment en aucune façon les positions de la Cour des comptes des Etats-Unis.

Les dénominations de fonctions et des organismes au sein des pouvoirs publics américains ne sont pas traduites mot à mot. Nous avons eu recours aux titres les plus fréquemment rencontrés dans les pays francophones concernant les positions et organismes équivalents. Il convient également de noter que s'il est vrai que la plupart de ceux qui occupent un poste décisionnaire au sein de l'administration américaine sont nommés pour des raisons politiques lors de chaque alternance politique (système des dépouilles), ces personnes remplissent des fonctions d'exécution qui, dans d'autres pays, seraient confiées de manière permanente à des hauts fonctionnaires.

La fonction d'audit interne doit être un élément-clef de la structure de contrôle de gestion. Aux Etats-Unis, les auditeurs internes des finances publiques sont traditionnellement au service des dirigeants des organismes, contrairement aux instances de contrôle externe qui, comme la Cour des comptes des Etats-Unis (*General Accounting Office*), sont mandatés par les instances de contrôle, c'est-à-dire le plus souvent par le Congrès.

Aux Etats-Unis, le contrôle de l'administration publique est rendu plus difficile encore par l'existence de programmes prévoyant des remboursements à des tiers, au titre de dépenses engagées pour la fourniture de biens et de services à la collectivité ou au titre de prestations fournies pour le compte de l'Etat fédéral. Les auditeurs sont donc tenus d'étudier non seulement la structure du contrôle interne des organismes, mais également les propres contrôles de gestion des fournisseurs et mandataires de l'Administration. Or, des audits récentes ont révélé des problèmes chroniques touchant les partenaires de l'administration publique.

En 1978, le Congrès a modifié la structure des opérations d'audit interne. La fonction d'inspecteur général (IG : *Inspector General*) a ainsi fait son apparition dans la plupart des organismes. Ces nouveaux acteurs se trouvent dans une position délicate car ils font partie intégrante des organismes tout en jouissant d'une indépendance non négligeable et en ayant des fonctions de rapporteurs importantes vis-à-vis d'instances extérieures. Il leur est demandé de contrôler les opérations et programmes des organismes publics comme le font les auditeurs internes "classiques", mais ils présentent leurs conclusions devant le Congrès comme devant les dirigeants des organismes dont ils dépendent. Il leur incombe enfin de contrôler les états financiers des organismes, comme le feraient des auditeurs externes.

Une telle approche du contrôle ne va pas sans entraîner quelques problèmes. Les obligations externes semblent avoir prévalu, au détriment de la mission traditionnellement confiée aux auditeurs internes. On note par exemple qu'il a été fait bien plus de cas de la signalisation d'entorses individuelles à la législation, dont le Congrès est particulièrement "friand", que d'un renforcement des contrôles de gestion qui permettrait d'éviter les abus.

En résumé, l'approche adoptée aux Etats-Unis en matière de contrôles de gestion présente de nombreuses faiblesses. Les efforts actuels destinés à renforcer les contrôles semblent prometteurs, mais leur aboutissement passe par un engagement prolongé, condition que le système de gouvernement américain paraît difficilement garantir.

1. Les différentes pratiques de contrôle de gestion aux Etats-Unis

En l'absence de caractéristiques communes, toute généralisation sur les pratiques en vigueur est délicate. La conception et la gestion des différents systèmes de contrôle, ainsi que la rigueur qui préside à leur mise en oeuvre, varient en effet considérablement d'un cas à l'autre.

Autorités compétentes

Le pouvoir de concevoir ou d'exiger des contrôles de gestion - ou toute autre pratique administrative - découle de la Constitution des Etats-Unis qui confie le pouvoir législatif au Congrès. Aucun responsable ne peut prendre de décision qui sortirait du cadre défini par la Constitution ou de la législation votée par le Congrès aux termes de procédures constitutionnelles. Les pouvoirs législatifs sont cependant limités par le droit de veto du Président et par le pouvoir judiciaire, chargé de vérifier la constitutionnalité des lois votées. C'est donc dans ces limites que le Congrès, agissant en vertu de la Constitution, représente la source de pouvoir essentielle pour tout ce qui touche au contrôle de gestion. Le Congrès délègue toutefois souvent ses pouvoirs en la matière au chef de l'exécutif, par l'intermédiaire de lois leur conférant un pouvoir implicite ou explicite.

Elaboration et promulgation des contrôles de gestion

L'approche fragmentaire en vigueur aux Etats-Unis pour les contrôles de gestion se caractérise par la diversité des façons dont ces contrôles sont conçus. La Constitution elle-même prévoit certains contrôles de base, même si peu d'Américains les considèrent comme tels. C'est ainsi que les impôts ne peuvent être prélevés et les fonds publics ne peuvent être dépensés qu'en conformité avec la législation votée par le Congrès. La Constitution établit en outre l'obligation de dresser une comptabilité annuelle des recettes et dépenses publiques.

D'autres contrôles de gestion sont nés de lois spécifiques votées par le Congrès. Citons par exemple la création de la Cour des comptes des Etats-Unis (GAO), qui est l'institution supérieure de contrôle des finances publiques dans ce pays, et celle de la Direction de la gestion du personnel (OPM : *Office of Personnel Management*), destiné à réglementer les pratiques de gestion du personnel. D'autres textes législatifs exigent des audits financiers et des appréciations annuelles des contrôles de gestion, ou bien visent à réglementer les procédures de passation des marchés publics.

Le Président, chef exécutif, et les organismes de gestion centraux agissant en son nom, ont certaines responsabilités de contrôle de gestion, au rang desquelles on trouve la nomination des hauts fonctionnaires et la réglementation des pratiques comptables fédérales.

Enfin, sauf dispositions spéciales, chaque organisme est responsable de différents éléments de sa structure de contrôle de gestion. La plupart de ces organismes ont une grande liberté de manoeuvre en ce qui concerne leur structure organisationnelle, l'établissement des critères relatifs aux échelons intermédiaires de la hiérarchie, la définition des responsabilités qui incombent à ces derniers, la sélection des candidats aux postes correspondants et la fixation des procédures internes de fonctionnement.

Le rôle des organismes centraux

Aux Etats-Unis, théoriquement, les organismes centraux devraient davantage contribuer à l'élaboration de contrôles de gestion efficaces que ne le font les organismes comparables dans la plupart

des autres pays. Les cadres supérieurs des organismes d'exécution (occupant généralement les trois ou quatre échelons les plus élevés de la hiérarchie) sont habituellement nommés pour des raisons d'ordre politique et ne l'occupent que peu de temps (en moyenne, à peine plus de deux ans). Généralement choisis essentiellement en fonction de leurs affinités politiques, ils n'ont souvent qu'une expérience limitée de la gestion (voire aucune expérience), et sont plus néophytes encore dans le domaine de la gestion des organismes publics.

Dans un tel contexte, l'émergence de contrôles de gestion efficace suppose une main ferme agissant de l'extérieur. Il faut en particulier pouvoir compter sur un engagement durable des organismes centraux auxquels les Présidents successifs délèguent des responsabilités de gestion générales dans le cadre du pouvoir exécutif. Jusqu'à récemment, cet engagement faisait en grande partie défaut, tout comme le non moins nécessaire soutien du Congrès à des contrôles de gestion efficaces. Ainsi, des normes d'enregistrement des transactions financières existent depuis des années, mais elles ont été rédigées dans l'optique du processus budgétaire annuel et du rapport annuel sur les finances publiques demandé par le ministère des Finances et non dans le but de s'assurer que les données financières fiables qui sont indispensables à la gestion des organismes étaient disponibles. Ce n'est qu'au cours des dix dernières années que les efforts ont porté sur des aspects aussi fondamentaux pour les procédures comptables que la création d'un grand livre général pour les organismes publics.

De même, cela fait plus d'un siècle que les pratiques de gestion du personnel dans l'administration publique sont strictement réglementées. A l'origine, il s'agissait de mettre les fonctionnaires à l'abri d'influences politiques néfastes et de veiller à ce que les décisions de gestion du personnel s'appuient sur une évaluation objective des capacités des postulants. Cependant, la plupart des dirigeants estiment depuis longtemps que ce système insiste davantage sur la forme que sur le fond et agissent de telle manière qu'il est devenu difficile de demander aux subordonnés de répondre de leur travail. Des efforts sont actuellement accomplis pour remédier à ce problème.

La Direction du budget (OMB) répète depuis de longues années qu'il est nécessaire de renforcer les contrôles de gestion. Ses appels ne sont toutefois pas accompagnés de l'engagement à long terme et des moyens qui permettraient d'obtenir des résultats significatifs. Il faut donc espérer que l'insistance nouvelle dont fait preuve l'OMB aura des répercussions plus durables.

On ne comprend la médiocrité des résultats obtenus par les organismes centraux des Etats-Unis en matière d'efficacité des contrôles de gestion que si l'on admet le fait que leurs cadres dirigeants sont eux aussi prioritairement choisis en fonction de leur appartenance politique - et non de leurs compétences ou de leur expérience - et qu'à ce niveau aussi la rotation est très rapide. En outre, le Congrès protège jalousement son autorité sur les organismes d'exécution et cherche souvent à les protéger de ce qu'il (et ces organismes d'exécution) considèrent comme une "ingérence" des organismes centraux. Dans ces conditions, les organismes centraux (et plus particulièrement l'OMB) sont souvent considérés comme les acteurs de la politique présidentielle et non comme des défenseurs politiquement neutres de pratiques de bonne gestion. De fait, il est bien certain que les organismes centraux ont des responsabilités d'ordre politique tout autant que de gestion et il est souvent difficile de maintenir l'équilibre entre ces deux rôles.

Comparaison avec les directives de l'INTOSAI

L'administration des Etats-Unis définit les contrôles de gestion comme l'organisation, les politiques et les procédures mises en oeuvre par les organismes publics pour garantir :

- que les programmes atteignent les objectifs fixés,

- que l'utilisation des ressources entre dans le champ des missions de l'organisme considéré,
- que les programmes et moyens mis en jeu ne sont pas menacés par les gaspillages, par la fraude, par une mauvaise gestion,
- que les lois et la réglementation en vigueur sont respectées, et
- que des informations fiables et obtenues en temps opportun sont collectées, consignées, enregistrées et utilisées pour la prise de décision⁴.

Cette définition et les textes qui l'accompagnent sont parfaitement conformes aux directives de l'INTOSAI. L'administration des Etats-Unis (et notamment ses auditeurs) ont manifesté avec force leur soutien à l'élaboration des directives de l'INTOSAI et approuvé les conclusions publiées. Hélas, même la foi la plus sincère dans l'importance des contrôles de gestion ne se traduit pas par l'émergence immédiate de systèmes de contrôle efficaces. Quant à la distance qui sépare les vœux pieux de la réalité, elle n'est sans doute pas l'apanage des Etats-Unis.

Vérification et évaluation des systèmes de contrôle de gestion

Il y a encore peu de temps, l'appréciation des contrôles de gestion effectués par un organisme incombait en grande partie à cet organisme lui-même et n'était complétée que par des contrôles ponctuels de la Cour des comptes. En 1982, le Congrès a voté la loi sur l'intégrité financière des directeurs de l'administration fédérale (FMFIA : *Federal Managers Financial Integrity Act*)⁵, qui impose au plus haut responsable de chaque organisme de procéder à une évaluation annuelle des contrôles de gestion internes et d'en faire connaître les résultats au Président et au Congrès, puis de présenter un projet recensant les mesures correctives envisagées pour remédier aux graves insuffisances éventuellement identifiées. Cette loi a été renforcée par la loi sur les directeurs financiers (CFOA : *Chief Financial Officers Act*)⁶, qui exige des 24 organismes les plus importants la production d'un audit financier annuel avec appréciation des contrôles de gestion.

Ressources, compétences et formation nécessaires aux systèmes de contrôle de gestion

La compétence et le dévouement des responsables chargés des différents aspects de la structure du contrôle de gestion déterminent son efficacité de cette structure. L'inexpérience et la rotation rapide aux postes de direction des organismes se traduisent souvent par un manque d'intérêt et de faibles chances de contribuer de manière significative à l'amélioration des systèmes de gestion. Conscient de ces insuffisances, le Congrès a voté la création de nouveaux postes susceptibles de devenir des fonctions-clef du contrôle de gestion dans la plupart des organismes - les inspecteurs généraux (IG) et les directeurs financiers (CFO : *Chief Financial Officers*) - ainsi que des textes précisant les qualifications requises. Le vote de ces lois semble avoir eu un effet salutaire. Les normes définies ne sont toutefois pas extrêmement strictes et les considérations politiques n'ont pas entièrement disparu en ce qui concerne la sélection de ces responsables. A niveau de responsabilité égal, les traitements proposés ne sont en outre pas en mesure de concurrencer les salaires du secteur privé, ce qui ne facilite le recrutement des qualifications requises.

Un enseignement des connaissances techniques exigibles des personnes travaillant sur les systèmes de contrôle de gestion est généralement concevable, mais les investissements de l'Etat dans ce type de formation ont été irréguliers. La Cour des comptes, par exemple, s'est considérablement investie dans la formation professionnelle de ses auditeurs et a apporté une aide considérable à la formation d'autres auditeurs de l'administration publique. D'autres formations satisfaisantes sont proposées au travers de

programmes gouvernementaux et universitaires, mais la décision de recourir à ces programmes de formation revient aux organismes, de même que leur financement. D'une manière générale, les organismes n'ont pas fait de ces formations une priorité. Dans la grande majorité des secteurs, l'acquisition des compétences nécessaires doit donc s'effectuer sur le terrain.

La part des ressources consacrée à l'amélioration des contrôles de gestion est dans la plupart des cas laissée à l'appréciation de la direction de l'organisme concerné. Il est rare que des fonds soient spécifiquement consacrés aux activités de contrôle de gestion (le financement des activités des inspecteurs généraux constitue une exception à cet égard).

2. L'audit interne dans l'administration publique aux Etats-Unis

Aux Etats-Unis, la fonction d'audit interne est communément considérée à la fois comme un contrôle de gestion et comme un moyen pour la direction de s'assurer que les autres contrôles de gestion sont efficaces.

Audit interne et audit externe

Le rôle de l'instance d'audit interne est très différent de celui de l'auditeur externe, même s'il importe que ces fonctions devraient collaborer autant que possible. La fonction première d'un auditeur externe est de se mettre au service des instances extérieures à l'organisme considéré et qui ont un intérêt légitime dans les activités de cet organisme. Dans le secteur privé, par exemple, la responsabilité essentielle de l'auditeur externe consiste à apporter une garantie raisonnable de la fiabilité des rapports publiés par l'entreprise sur ses performances et sa santé financières.

Au niveau de l'administration publique, les responsabilités d'un auditeur externe sont habituellement beaucoup plus étendues. Aux Etats-Unis, par exemple, la Cour des comptes doit non seulement apprécier la fiabilité des rapports financiers émis par les organismes publics, mais également évaluer, pour le compte du Congrès, le souci d'économie, l'efficience et l'efficacité des activités de l'organisme considéré et vérifier que ces activités sont conformes aux lois et règlements en vigueur. Le rôle de la Cour des comptes consiste donc à examiner les prestations d'un organisme à la lumière des objectifs susceptibles d'intéresser le Congrès. Or, ces objectifs peuvent être très éloignés de ceux qui intéressent la direction de l'organisme public lui-même.

En revanche, on considère généralement que l'auditeur interne est principalement responsable devant la direction de l'organisme dont il dépend. L'Institut américain des auditeurs internes (*Institute of Internal Auditors*) définit ainsi la notion d'audit interne :

... l'exercice d'une activité d'évaluation indépendante au sein d'une entité et au service de cette entité. Il s'agit d'un contrôle exercé par la direction, consistant à mesurer et évaluer l'efficacité d'autres contrôles⁷.

Les origines de l'audit interne

La fonction d'audit interne vient du secteur privé. Elle est apparue lorsque les organes directeurs de grandes entreprises ont pris conscience que l'audit annuel effectué par les auditeurs externes n'était pas une garantie suffisante de l'exactitude des informations financières courantes sur lesquelles s'appuyaient leurs décisions de routine et qu'il ne pouvait permettre d'éviter ni la fraude ni le vol des employés. Ces

organes directeurs ont alors compris qu'il fallait mettre en place d'autres contrôles pour répondre aux besoins des plus hauts responsables de l'entreprise. Le concept d'organismes d'audit interne, détachés des aspects strictement opérationnels et financiers et chargés de rendre compte aux hauts responsables et au conseil d'administration, était né.

Initialement, il n'était les auditeurs internes se concentrent presque exclusivement sur la vérification des contrôles financiers et de l'exactitude des rapports financiers internes. Avec le temps, leurs responsabilités ont ensuite été étendues au contrôle de gestion dans sa globalité. Les organes directeurs fondent en effet leurs décisions sur quantité de données et pas uniquement sur les données financières. Des rapports d'exploitation de grande importance peuvent porter sur des stocks de matériel (pièces détachées par exemple), sur des programmes d'exploitation et les écarts observés par rapport à ces programmes, sur la qualité des produits, etc. Ces rapports doivent impérativement être établis en temps opportun et contenir des informations fiables. L'évaluation de leur fiabilité et de celle des systèmes informatiques à l'origine de leur élaboration est devenue une des missions des auditeurs internes. Par la suite, ces derniers se sont vu confier la responsabilité d'apprécier la conformité de ces informations avec les règles fixées par l'entreprise contrôlée, puis l'efficacité des règles et procédures en vigueur.

L'audit interne dans l'administration publique

L'évolution de la fonction d'audit interne au sein de l'administration publique a suivi une évolution analogue. Au départ, les auditeurs internes se consacraient presque exclusivement à la vérification des systèmes comptables et des contrôles financiers et à la certification de la fiabilité des rapports financiers. Ensuite, leurs missions se sont graduellement élargies à d'autres questions intéressant le chef et les hauts responsables de l'organisme concerné, à savoir notamment la fiabilité des rapports d'exploitation internes et le respect des règles de gestion en vigueur de la part des unités composant l'organisme. Cependant, la complexité des structures et la diversité des fonctions au sein du gouvernement des Etats-Unis ont débouché sur des pratiques d'audit qui diffèrent à bien des égards de celles en vigueur dans le secteur privé.

3. Le cadre juridique de l'audit interne

La présence d'organes d'audit interne au sein de la plupart des organismes gouvernementaux remonte à de nombreuses années. La plupart de ces organes ont été créés en vertu des pouvoirs conférés aux chefs des organismes concernés de mettre en place la structure de ces organismes. On trouve souvent à l'origine de la création de ces unités un problème de gestion interne embarrassant tel que la découverte de détournements de fonds, de fraude ou de corruption, ou des pressions exercées par un organe de surveillance comme la Cour des comptes ou l'OMB. Jusque dans les années 70, l'unité d'audit interne était dans la plupart des organismes placée sous les ordres du directeur administratif, également responsable de l'élaboration du budget et des rapports financiers. Le responsable en chef de l'unité d'audit interne était alors généralement un fonctionnaire de carrière, souvent issu de la Cour des comptes et possédant plusieurs années d'expérience dans ce domaine.

La création des postes d'inspecteurs généraux

C'est en 1978 que le Congrès a voté la loi sur les inspecteurs généraux (*Inspector General Act*) qui a modifié l'organisation de la fonction d'audit interne⁸. En vertu de cette loi, un poste d'inspecteur général a été créé dans pratiquement tous les organismes publics. Dans trente d'entre eux, les inspecteurs généraux sont nommés par le Président et doivent être confirmés par le Sénat. Seul le Président est habilité

à les démettre de leurs fonctions, en faisant toutefois connaître au Congrès les motifs de sa décision. Dans trente autres organismes publics, pour la plupart moins importants, les inspecteurs généraux sont nommés par la direction de l'organisme, qui peut également les révoquer en en communiquant les motifs par écrit au Congrès.

La loi exige que les inspecteurs généraux soient sélectionnés indépendamment de toute considération politique, sur la seule base de leur intégrité et de leurs capacités reconnues en matière de comptabilité, d'analyse financière, de droit, d'analyse de gestion, d'administration publique ou d'investigation. Dans les organismes les plus importants, ils occupent une position équivalente à celle de directeur général au sein d'un ministère (*Assistant Secretary*). Les inspecteurs généraux doivent toujours accéder directement au chef de l'organisme. Celui-ci n'a toutefois que des pouvoirs "généraux" de supervision sur les activités des IG et n'a pas le droit de les empêcher d'effectuer les contrôles ou enquêtes qu'ils jugeraient nécessaires. Ces dispositions visent à garantir que les inspecteurs généraux jouissent d'une indépendance suffisante vis-à-vis des autres éléments de l'organisme pour pouvoir accomplir leur mission avec efficacité. Leur indépendance est en outre renforcée par l'obligation de maintenir une distinction entre le budget des inspecteurs généraux et celui de l'organisme.

Responsabilités des IG

Les inspecteurs généraux ont deux responsabilités principales. La première est la fonction de contrôle interne, endossée par un inspecteur général adjoint chargé des audits. L'autre est la réalisation d'enquêtes sur des accusations de mauvaise gestion ou autres infractions à la loi ou à la réglementation, sous l'égide d'un inspecteur général adjoint chargé des enquêtes. Des instances comparables existaient auparavant dans la plupart des organismes, mais étaient généralement distinctes des auditeurs internes.

La loi sur les inspecteurs généraux a également modifié l'organisation des rapports. Avant le vote de cette loi, les auditeurs internes ne rendaient compte de leurs conclusions que dans des rapports internes à l'organisme contrôlé. Ces documents étaient généralement transmis au directeur administratif, à charge pour lui de communiquer les résultats importants à la direction. Cependant, les auditeurs avaient toujours la possibilité de rendre compte directement à la direction, notamment si leur rapport contenait des observations mettant en cause le directeur administratif. Habituellement, les auditeurs internes faisaient également part de leurs conclusions au GAO de manière officieuse.

En vertu de la loi sur les inspecteurs généraux, ces inspecteurs doivent désormais remettre leur rapport directement à la direction de l'organisme contrôlé et tenir en temps opportun le Congrès au courant de l'ensemble de leurs travaux. Ils doivent également remettre deux fois par an à la direction de l'organisme dont ils relèvent un rapport sur les activités d'audit et d'inspection. La direction de cet organisme doit ensuite transmettre ce rapport, éventuellement accompagné de ses commentaires, au Congrès dans un délai de trente jours. Lorsque l'inspecteur général découvre des "problèmes particulièrement graves ou patents", il lui incombe d'en avertir immédiatement la direction de l'organisme, qui doit alors transmettre son rapport au Congrès sous sept jours. Il est interdit à la direction de l'organisme de modifier en quelque façon la teneur des rapports rédigés par l'inspecteur général.

Un rôle ambigu

Ce système de double compte rendu avait été imaginé pour protéger l'indépendance des inspecteurs généraux, mais également pour veiller à ce que les problèmes importants découverts par ces inspecteurs ne demeurent pas inconnus à l'extérieur des organismes concernés et soient largement divulgués pour qu'il y soit rapidement remédié. Quel qu'ait été le raisonnement, l'obligation de rendre compte au

Congrès a manifestement changé le rôle de l'unité d'audit interne (et de l'unité chargée des enquêtes), en élargissant le champ de ses interlocuteurs par rapport à sa mission initiale, qui consistait exclusivement à se mettre au service des plus hauts dirigeants de l'organisme concerné. Cela a considérablement modifié le regard porté sur les auditeurs internes non seulement par les directeurs d'organismes publics, mais également par les tierces parties intéressées à leur fonctionnement, en particulier au sein du Congrès. L'obligation de rendre compte au Congrès soulève des questions sur la pertinence qu'il y a dès lors à dire des auditeurs internes qu'ils sont "au service de l'entité" qu'ils contrôlent, selon la description donnée par l'organisation professionnelle des auditeurs internes.

L'intérêt grandissant du Congrès pour les audits internes et autres travaux confiés aux inspecteurs généraux peut se mesurer à la fréquence avec laquelle les inspecteurs généraux se présentent désormais devant des commissions du Congrès pour témoigner des problèmes affectant la gestion de leurs organismes. Ainsi, au cours du premier semestre 1995, l'inspectrice générale du ministère du Logement et de l'urbanisme (*HUD Department of Housing and Urban Development*), organisme d'importance relativement mineure, mais où de nombreux dysfonctionnements perturbent depuis longtemps la bonne gestion, est apparue pas moins de quatre fois devant diverses commissions du Congrès pour présenter son point de vue sur certains de ces problèmes.

Importance accrue des contrôles de gestion

Outre les responsabilités définies par la loi sur les inspecteurs généraux, des textes législatifs votés par la suite ont confié de nouvelles missions aux inspecteurs généraux. La FMFIA exige des organes directeurs de chaque organisme une appréciation annuelle de l'adéquation et de l'efficacité des contrôles de gestion, avec communication des conclusions au Congrès. Si cette appréciation met en lumière de graves insuffisances, l'organisme concerné doit également présenter les mesures correctives adoptées ou envisagées. Le rapport de l'organisme doit enfin préciser clairement si ses systèmes de gestion financière satisfont aux spécifications établies par l'OMB pour l'ensemble de l'administration.

L'appréciation demandée par la FMFIA incombe aux organes directeurs des organismes publics et non aux auditeurs. Chaque directeur doit établir une évaluation des contrôles de gestion effectués pour chaque fonction dont il est responsable, les auditeurs internes n'étant en l'occurrence chargés que de le conseiller et d'examiner ses conclusions à l'attention du chef de l'organisme. Cette procédure est destinée à garantir que les directeurs comprennent le fonctionnement des systèmes de contrôle dont ils sont responsables et l'importance d'en préserver l'efficacité. Bien que n'étant pas directement responsables de cette évaluation, les auditeurs internes jouent un rôle crucial en mettant en exergue les problèmes qui auraient pu passer inaperçus et en suggérant des moyens d'améliorer les contrôles inadéquats.

Les audits financiers annuels

Il n'est pas dans les traditions de l'administration publique américaine de faire paraître des états financiers certifiés, comme cela est exigé de la plupart des grandes entreprises du secteur privé. Les entreprises publiques constituent la principale exception à cette règle. Moins nombreuses que dans la plupart des autres pays, elles sont néanmoins tenues depuis la fin des années 40 de publier des états financiers certifiés. Il y eut une époque où les audits de la plupart de ces établissements étaient effectués par la Cour des comptes. Aujourd'hui, ils sont le plus souvent assurés par des cabinets comptables privés et la Cour des comptes ne procède qu'à des vérifications occasionnelles de la qualité des audits réalisés.

Depuis peu, la CFOA prévoit qu'à compter de fin 1996, les 24 ministères et organismes publics les plus importants devront publier des états financiers certifiés. Le ministère des Finances américain devra

en outre publier des états consolidés pour ces organismes dès 1997. La Cour des comptes doit contrôler les états consolidés et peut décider de se charger des audits de n'importe quel organisme. Les inspecteurs généraux sont quant à eux tenus d'effectuer l'audit de leur organisme si la Cour des comptes décide de ne pas s'en charger directement.

Les dispositions sur le contrôle des organismes publics sont toujours en cours d'évolution. La Cour des comptes, qui ne dispose pas des ressources nécessaires pour conduire l'ensemble des contrôles, prévoit de se concentrer sur les états consolidés et sur les éléments-clef de l'activité de quelques-uns des organismes les plus importants, tels que les ministères des Finances ou de la Défense⁹. Le contrôle de certains des autres organismes est intégralement délégué aux inspecteurs généraux. Enfin, dans certains cas, les inspecteurs généraux confieront les audits à des cabinets privés ou travailleront en collaboration avec eux.

La participation active des inspecteurs généraux aux audits financiers annuels illustre une fois de plus l'ambiguïté de leur rôle. L'audit des états financiers d'un organisme public est généralement considéré comme relevant d'auditeurs indépendants de l'organisme contrôlé. Ce serait donc plutôt le rôle de l'auditeur externe que celui de l'auditeur interne. Or, la Cour des comptes considère que les inspecteurs généraux, nommés par le Président et tenus de rendre compte au Congrès, sont suffisamment indépendants pour mener à bien cette mission. Il pourrait cependant se révéler difficile pour les inspecteurs généraux de faire la part entre cette responsabilité comparable à celle des auditeurs externes et le rôle traditionnellement dévolu aux auditeurs internes consistant à fournir "un service à l'entité" qu'ils contrôlent.

4. Règles applicables à l'audit interne

Conséquences de la séparation des pouvoirs

La promulgation de normes concernant différents aspects de la gestion financière est rendue plus difficile par la séparation des pouvoirs au sein de l'Etat fédéral. La Cour des comptes, instance d'audit externe de l'administration publique, fait partie de l'aile législative et est habilitée à émettre des normes sur la comptabilité et l'audit des organes fédéraux. Son pouvoir de faire respecter ces normes se limite toutefois à en signaler les entorses. Les hauts responsables de l'exécutif ont souvent pris le parti de considérer que les normes émanant de la Cour des comptes étaient purement consultatives et non contraignantes. La validité des normes édictées par la Cour des comptes concernant les audits dans l'administration publique¹⁰ est largement reconnue, non seulement au niveau de l'Etat fédéral, mais également par les auditeurs des différents Etats et par les organismes d'audit des administrations publiques établies à l'étranger.

Les inspecteurs généraux relèvent bien entendu du pouvoir exécutif, qui ne reconnaît pas l'autorité de la Cour des comptes en matière de normalisation. La loi sur les inspecteurs généraux exige expressément que ceux-ci se conforment aux normes de la Cour des comptes, ce que ne conteste pas le pouvoir exécutif. Dans certains cas même, comme l'audit des subventions consenties aux collectivités locales et aux Etats, les instructions du pouvoir exécutif contribuent à rendre plus pressante l'obligation faite aux auditeurs de veiller au respect des normes de la Cour des comptes. Néanmoins, si l'on en juge par la décision d'un tribunal dans une affaire sans rapport avec ces normes¹¹, il est probable que si la validité de l'exigence contenue dans la loi sur les inspecteurs généraux était contestée, les tribunaux statueraient sans doute qu'il s'agit d'une atteinte anticonstitutionnelle au principe de la séparation des pouvoirs.

Autres modes d'élaboration de normes

Dans d'autres domaines, l'approche concernant l'élaboration des normes est quelque peu différente. L'exécutif a explicitement contesté l'autorité de la Cour des comptes à promulguer des normes comptables pour l'administration publique. L'OMB a un moment fait part de son intention d'élaborer ses propres normes comptables, sans tenir compte des normes déjà publiées par la Cour des comptes, et d'obliger les organismes publics à s'y conformer exclusivement. S'efforçant de parvenir à un compromis acceptable par les deux parties, la Cour des comptes et l'OMB ont résolu de créer un nouvel organe, le Bureau consultatif sur les normes comptables fédérales (FASAB : *Federal Accounting Standards Advisory Board*). Cet organisme rassemble des membres de l'OMB, de la Cour des comptes, du ministère des Finances, de quelques grands organismes publics et d'experts indépendants. Il est chargé de proposer un nouveau corpus de normes comptables destiné à l'administration publique. Dans l'hypothèse de leur approbation, les normes ainsi proposées seraient ensuite promulguées et leur application assurée par l'OMB. Le FASAB compte faire aboutir ses travaux fin 1995 ou début 1996.

L'approche adoptée en relation avec les normes régissant les contrôles de gestion est encore différente. Comme dans les autres cas, la Cour des comptes a émis des normes¹², mais l'on peut douter que les mesures prises pour assurer leur application puissent aller plus loin que la critique des organismes y dérogeant. L'OMB a récemment publié à l'intention des organismes gouvernementaux ses propres instructions au sujet des contrôles de gestion (voir note 4). Bien que ces normes aient été publiées sous l'autorité de l'OMB, ce dernier a indiqué sans ambiguïté qu'elles étaient largement inspirées de celles de la Cour des comptes. Tout bien considéré, le modèle consensuel actuellement expérimenté pour les normes comptables (s'il se révèle efficace) semble une méthode d'élaboration des normes plus appropriée, quoique plus lente par définition.

5. Etendue des responsabilités de l'audit interne

Des relations financières complexes

Aux Etats-Unis, l'accomplissement des missions qui incombent à un auditeur interne de l'administration publique aux Etats-Unis n'est en rien facilité par la diversité et la complexité des relations financières entre l'Etat fédéral et ses partenaires. En principe, une unité d'audit interne est chargée d'examiner toutes les facettes de l'activité d'un organisme et les ressources qui lui ont été confiées.

Seule une faible part des biens et services payés par l'administration publique sont véritablement produits ou fournis par les agents de cette administration. Ainsi, l'administration publique finance un pan considérable des services de santé publics du pays, mais une part réduite de ces prestations est assurée par des agents de l'Etat fédéral. La plupart des assurés bénéficient de services fournis par des prestataires de santé indépendants. La part fédérale des frais facturés par ces fournisseurs est acquittée par des intermédiaires. Ce sont dans certains cas des assurances privées. Dans les autres cas, l'intermédiaire est l'administration d'un Etat, qui peut ensuite faire d'une compagnie d'assurance l'intermédiaire entre lui-même et les prestataires de services de santé.

De même, la quasi-totalité des locaux et du matériel utilisés par le personnel fédéral est en réalité produite dans le cadre de marchés passés auprès d'entreprises du secteur privé. Les bâtiments abritant les administrations, par exemple, sont construits (et souvent entretenus) par des entrepreneurs privés. Plus significatif encore, les armes confiées au personnel militaire et tous les équipements d'exploration spatiale utilisés par la direction nationale de l'aérospatiale (NASA : *National Aeronautics and Space Administration*) sont fabriqués par des entreprises privées sous contrat avec l'Etat fédéral.

L'audits des contrôles de gestion dans le secteur de la santé

A cette échelle, la complexité des relations financières augmente de façon vertigineuse les responsabilités potentielles d'un auditeur interne à un organisme public. En effet, cet auditeur est en principe censé vérifier l'ensemble des mouvements de fonds fédéraux jusqu'au destinataire final. Le programme Medicare, par exemple, qui finance les prestations de santé pour les personnes âgées, est géré par la direction financière de la Santé (HCFA : *Health Care Financing Administration*) au sein du ministère de la Santé et des affaires sociales (HHS : *Department of Health and Human Services*). Lorsqu'un auditeur du HHS qui souhaite évaluer les contrôles de gestion effectués dans le cadre de Medicare examine les contrôles effectués par la HCFA, il n'est qu'au tout début de ses peines. En effet, il lui faut également se pencher sur les propres contrôles de gestion des 50 compagnies d'assurance qui jouent le rôle d'intermédiaires dans les Etats de l'Union.

Objectifs de l'audit

S'agissant des intermédiaires, l'auditeur doit évaluer la fiabilité des garde-fous destinés à éviter que des sommes soient indûment facturées par les prestataires de services de santé indépendants, c'est-à-dire par exemple que des honoraires soient perçus pour des prestations non fournies ou fournies à des patients sans nécessité, que les montants facturés dépassent les plafonds fixés ou que des honoraires correspondant à un service fourni à un patient soient facturés au nom d'un autre patient. Si ces garde-fous sont jugés insuffisants, un audit complet nécessite théoriquement que l'auditeur vérifie les contrôles de gestion des prestataires de services proprement dits. Or, ceux-ci sont des milliers.

Stratégie d'audit

La limitation des ressources rend de tels audits impossibles. Le HHS ne dispose que de quelques centaines d'auditeurs internes, chargés de surveiller des dépenses représentant des centaines de milliards de dollars. Medicare n'est qu'un des nombreux programmes qu'ils doivent surveiller et l'appréciation des contrôles de gestion n'est qu'une des nombreuses tâches qui incombent aux auditeurs chargés des finances dans le secteur de la santé. L'audit du programme Medicare doit donc adopter une stratégie beaucoup plus ciblée.

S'il se fonde sur les antécédents, sur l'architecture du programme de santé et sur les incitations financières découlant de cette architecture, l'auditeur partira logiquement de l'hypothèse selon laquelle, si insuffisances il y a, elles sont très certainement à chercher du côté du contrôle des intermédiaires et des prestataires de services de santé. Il peut donc décider de n'examiner que certains contrôles effectués au sein de la HCFA, ceux concernant les systèmes de tarification et de règlement, par exemple. Il discutera cependant avec les gestionnaires de la HCFA de leur appréciation informelle des contrôles effectués auprès des intermédiaires et de certains grands prestataires de services de santé tels que les principaux hôpitaux. Sur l'ensemble des intermédiaires sous contrat responsables du traitement, du règlement et de l'étude des demandes de prise en charge par Medicare, l'auditeur n'en choisira ensuite que quelques-uns, une demi-douzaine sans doute sur les 80 intermédiaires (voire davantage) en question, pour se consacrer à un examen relativement approfondi des contrôles dont ils auront fait l'objet.

Prouver les abus

Lorsqu'un auditeur décèle des insuffisances dans les contrôles de gestion des intermédiaires, celles-ci indiquent seulement qu'il est possible que des fonds fédéraux aient été dépensés de façon abusive

et impunément. Aucune preuve que de tels abus ont effectivement été commis n'existe *a priori*. Pour convaincre ses interlocuteurs de sa réalité et de la nécessité de prendre des mesures correctives, l'auditeur doit réunir des preuves de la fraude ou des gaspillages. Il lui faut donc étudier l'activité des prestataires de services de santé (médecins, hôpitaux, pharmacies, etc.) ainsi que les honoraires qui ont donné lieu à des remboursements par les intermédiaires.

L'auditeur se penchera alors sur les registres de certains prestataires, pour y trouver différents types de brèches qui (sur la foi de son expérience) sont susceptibles d'avoir permis une utilisation abusive de l'argent public. Nombre de remboursements par le programme Medicare se fondent sur un diagnostic médical. L'auditeur a donc la possibilité de rechercher les cas où un diagnostic plus grave (donc mieux remboursé) que ne le justifiait les informations disponibles a été prononcé, puis d'examiner les procédures employées par les hôpitaux pour vérifier la sûreté du diagnostic dans des cas limites. L'auditeur cherchera également des preuves de transactions frauduleuses, illustrées le plus souvent par des prestations ou des patients fictifs.

Proposer des solutions

Lorsque l'auditeur a établi - preuves à l'appui - le peu de fiabilité de certains contrôles et, si possible, la réalité des pertes ainsi induites, il doit indiquer des pistes pour résoudre le problème. Il peut quelquefois suffire de modifier une procédure. Par exemple, les intermédiaires par lesquels passent les versements au titre de Medicare enregistrent toutes les opérations grâce à des systèmes informatisés pilotés par des ordinateurs très sophistiqués. Il leur est ainsi loisible de procéder à toute une série de vérifications pouvant souvent mettre en évidence des règlements non justifiés. Des études statistiques peuvent permettre d'identifier les médecins qui se distinguent systématiquement en termes de nombre de patients traités et de gravité des diagnostics. De telles anomalies peuvent être le signe d'abus. Cette méthode d'investigation permet de consacrer les moyens limités disponibles pour la surveillance des fournisseurs aux cas les plus probables d'abus ou de fraude.

Contrôles de gestion et conception des programmes

Cependant, le dysfonctionnement découvert est quelquefois trop grave pour qu'une simple modification de procédure puisse y remédier. La structure du système de santé des Etats-Unis, dans lequel une multitude de prestataires de services de santé indépendants perçoivent un revenu principalement constitué d'honoraires (réglés non par les patients eux-mêmes, mais une myriade de tiers, qui sont souvent des compagnies d'assurance), le rend naturellement vulnérable aux abus. C'est également vrai du programme Medicare. Les statistiques peuvent contribuer à révéler les abus les plus flagrants, mais ne permettent pas de confondre avec une fiabilité suffisante le médecin qui arrondit ponctuellement ses revenus en inventant des patients ou en aggravant artificiellement ses diagnostics.

Mettre en place des contrôles de gestion assez fiables pour dénoncer ce type d'abus risque bien de revenir plus cher que les abus censés être ainsi évités. En outre, ces contrôles pourraient se révéler suffisamment indiscrets pour gêner les médecins dans l'exercice de leurs fonctions légitimes.

Limites des contrôles

Il n'est pas question de parler d'inefficacité des contrôles de gestion dans le cadre de programmes comme Medicare, mais de reconnaître leurs limites. A un certain moment, il devient nécessaire de compter sur l'honnêteté fondamentale de la plupart des acteurs du système, sur l'effet dissuasif des sanctions sévères

punissant les abus avérés et sur un ensemble de contrôles de gestion (s'appuyant sur des vérifications statistiques ou des examens-surprise effectués par sondage des registres tenus par les prestataires de services de santé) qui, ensemble, constituent une garantie raisonnable que les violations manifestes seront découvertes. Dans un tel contexte, les abus ne cesseraient sans doute pas tout à fait, mais leur fréquence serait ramenée à un niveau "acceptable".

Situation actuelle

La gestion du programme Medicare est malheureusement loin d'atteindre ce niveau acceptable, comme l'indiquent ces quelques lignes figurant dans un rapport récent de la Cour des comptes :

En 1992, nous avons signalé que Medicare était un des programmes publics considérés comme extrêmement vulnérables aux gaspillages, à la fraude, aux abus et à une mauvaise gestion. Nous avons notamment fait état des problèmes suivants : impuissance des moyens dont disposent les prestataires de service chargés de traiter les demandes de prise en charge à prévenir la fraude et les abus, insuffisances de la gestion des prestataires Medicare par la HCFA, conception fautive des politiques de règlement et déficience des vérifications de la facturation. Depuis lors, la HCFA a opéré diverses modifications réglementaires et administratives pour corriger ces travers. Cependant, ces améliorations notables ne suffisent pas à protéger Medicare contre les pertes financières¹³.

Le rapport poursuit : "Aujourd'hui Medicare prend plus de cas en charge, après un examen moins approfondi, qu'elle n'en a jamais accepté au cours des cinq dernières années. [...] Un financement mal adapté a ralenti le développement de nouveaux contrôles permettant de protéger les deniers publics consacrés à Medicare". Il paraît évident que ce programme, pour lequel l'Etat fédéral a dépensé 162 milliards de dollars en 1994, est loin de pouvoir s'appuyer sur des contrôles de gestion efficaces.

Medicare constitue l'un des défis les plus difficiles qu'un auditeur interne soit appelé à relever. Les acteurs sont nombreux, leurs relations financières complexes et les incitations financières ne sont pas de nature à leur faire instaurer volontairement des contrôles de gestion fiables. On peut hélas en dire autant de la plupart des programmes sociaux fonctionnant sous tutelle fédérale.

Les contrôles de gestion dans le cadre des marchés militaires

Des marchés fondés sur les dépenses

C'est à des problèmes différents, mais tout aussi sérieux, que se trouve confronté l'auditeur interne travaillant sur des programmes liés à la fourniture de biens à l'usage de l'Etat fédéral. Le cas du ministère américain de la Défense (DOD : *Department of Defense*) est particulièrement significatif. Comme nous l'avons déjà indiqué, presque toutes les armes sont achetées à des entreprises privées qui les fournissent sous contrat. Dans la plupart des cas, ces marchés sont négociés en l'absence de toute mise en concurrence significative. En général, le marché prévoit que le règlement du fournisseur aura lieu aux termes de l'une ou l'autre des procédures suivantes : soit le prix est fixé sur la base des estimations du fournisseur des coûts de fabrication (marché sur dépenses estimées), soit le marché prévoit que la société sera principalement payée sur la base des coûts de fabrication effectifs (marché sur dépenses contrôlées). (Les efforts entrepris pour passer à l'achat de systèmes d'armement complexes sur la base d'appels d'offres et de prix fixes se sont en grande partie soldés par des échecs.)

Dépendance vis-à-vis des informations du fournisseur

De telles dispositions contractuelles placent l'administration dans la dépendance vis-à-vis des informations fournies par la société lorsqu'il s'agit de déterminer le prix des prestations. Il est donc tout à fait indispensable que les coûts (réels ou estimés) soient correctement indiqués. En règle générale, pourtant, il est dans l'intérêt de la société de "gonfler" ces coûts. Comme pour le programme Medicare, le scepticisme de l'auditeur quant aux données fournies par la société prestataire est donc légitime.

Le ministère de la Défense se débat depuis de nombreuses années avec ce problème. Il a créé son propre organisme d'audit des marchés militaires (le DCAA : *Defense Contract Audit Agency*). Quelque 4 000 personnes y travaillent, et leur mission est de contrôler la validité de marchés militaires dont la valeur cumulée dépasse largement les cent milliards de dollars par an¹⁴.

Contrôler les estimations de coût

Lorsque les marchés sont conclus sur la base des coûts estimés, le DCAA étudie la fiabilité des estimations avancées par la société. Par exemple, lorsqu'un contrat est négocié, il est peu probable que la société ait déjà établi un prix ferme pour les composants qu'elle se procure auprès d'un sous-traitant. Ce prix-là sera en effet négocié entre elle-même et son sous-traitant après acceptation du marché principal. Le fournisseur principal potentiel peut bien entendu fonder son devis sur des achats précédents de composants comparables ou sur des barèmes de prix publié par le sous-traitant envisagé, mais il peut aussi être en mesure de négocier un rabais substantiel à partir du prix de catalogue, accroissant ainsi considérablement sa marge par rapport à ce que prévoyaient les négociations initiales.

Lorsque les auditeurs du DCAA examinent ces marchés, il leur faut déterminer si les coûts estimatifs proposés par le fournisseur principal comme base de négociation sont "raisonnables". Dans l'hypothèse où le fournisseur a raisonnablement pu prévoir les rabais qu'il pouvait escompter, mais n'en a pas fait état au cours des négociations, le prix exigé dans le contrat est "erroné", ce qui autorise l'Etat à en demander la révision à la baisse.

Il est certes nécessaire de vérifier que les marchés considérés individuellement ne reposent pas sur un prix erroné, ne serait-ce que dans un but dissuasif, mais cette méthode réclame un travail de titan. Il est donc plus avisé de faire en sorte que les fournisseurs potentiels fondent leurs estimations de coût sur un calcul raisonnable. La plupart des gros fournisseurs de l'administration publique recourent à des systèmes d'estimation des coûts. Les ressources du DCAA peuvent tout à fait être utilisées à déterminer si ces systèmes s'appuient sur des techniques et des contrôles d'estimation raisonnables, pour éviter la fixation de prix erronés. De tels systèmes peuvent par exemple intégrer un coefficient de probabilité (empirique) reflétant la possibilité que les sous-traitants acceptent de faire une remise sur leurs prix de catalogue.

Le DCAA a considérablement investi pour évaluer et perfectionner ces systèmes d'estimation des coûts. Les résultats obtenus sont encourageants, mais inégaux. En 1995, la Cour des comptes indiquait ainsi :

Nous avons récemment étudié le cas de 30 fournisseurs du DOD qui, selon l'appréciation du DCAA, utilisaient des systèmes d'estimation des coûts à haut risque : le nombre cumulé des défauts significatifs détectés dans ces trente systèmes se montait à 117. Nous observons que les efforts entrepris pour corriger ces défauts sont inégaux. Bien que 19 des 30 fournisseurs incriminés aient corrigé ... tous les défauts significatifs signalés, l'étude des 11 autres a montré que des défauts importants subsistaient depuis

3,8 ans en moyenne. Le fait qu'aucune mesure corrective ne soit intervenue en temps opportun est à l'origine de toute une série de problèmes pour le ministère de la Défense, notamment d'une majoration des coûts et de retards dans l'attribution des marchés¹⁵.

Contrôle des coûts réels

Les marchés prévoyant que l'Etat fédéral rembourse le fournisseur pour les coûts effectivement induits donnent lieu à des problèmes de contrôle de gestion et d'audit différents. Là aussi, l'Etat fédéral dépend du fournisseur et de son système de comptabilisation des coûts pour toutes les informations qui déterminent les sommes dues en vertu du marché.

Les montants qui apparaissent dans les relevés de coûts des fournisseurs ne doivent normalement correspondre qu'à des coûts prévus par le marché. Deux types d'erreur sont souvent observés. La première erreur possible consiste à affecter des coûts à un projet dépendant du DOD alors qu'ils découlent en réalité d'autres prestations. Les salaires et rémunérations des ouvriers peuvent par exemple être facturés pour des périodes pendant lesquelles ils n'ont pas travaillé pour le projet concerné. Pour éviter ce phénomène, les auditeurs du DCAA examinent en général le système de comptabilisation des coûts et, plus spécifiquement, les contrôles de gestion destinés à vérifier que tous les coûts ont été affectés aux projets correspondants.

Une autre erreur fréquemment répertoriée consiste à inclure des montants non remboursables en vertu du marché. La plupart des marchés fondés sur les coûts permettent aux cocontractants de facturer à l'Etat non seulement les coûts directs du projet, mais également une partie de leurs frais généraux, ce qui pose problème car dans ce type de marché tous les frais généraux ne sont pas remboursables.

La législation et la réglementation fédérales excluent expressément certains types de dépenses, notamment celles liées au lobbying et les frais de représentation, de "l'enveloppe" des frais généraux susceptibles d'être pris en compte dans le cadre de projets fédéraux. D'autres frais généraux peuvent également être écartés lorsqu'ils ne sont pas indispensables à la réalisation du projet. Des règlements fédéraux obligent les entrepreneurs travaillant avec l'Etat de créer des systèmes capables d'identifier et de supprimer les coûts non autorisés de leur proposition de frais généraux. Les entrepreneurs ont toutefois un intérêt financier à ne pas s'exécuter avec trop de zèle. Les résultats peuvent être observés dans ce commentaire figurant dans un rapport récent de la Cour des comptes :

Ces systèmes ne fonctionnent malheureusement pas aussi bien qu'ils le devraient. Au fil des années, le DCAA et nous en sommes venus à remettre en cause la légitimité de milliards de dollars comptabilisés dans les propositions de frais généraux présentées par les entrepreneurs.

Nos travaux antérieurs montrent que si des frais non remboursables étaient mentionnés dans ces documents, cela était dû en grande partie à la mauvaise qualité des procédures utilisées par les fournisseurs pour distinguer les dépenses non autorisées par le contrat¹⁶.

Ces exemples montrent que les responsabilités d'un auditeur interne de l'administration publique ne se limitent pas aux murs de l'organisme où il/elle travaille. Lorsque des capitaux sortent de cet organisme - à destination d'un entrepreneur ou d'un autre échelon de l'administration publique, par exemple - et que les sommes payables dépendent des prestations déclarées par cette autre partie, l'auditeur interne peut également avoir à examiner les prestations de cette autre partie. La protection contre les abus, les gaspillages et la fraude peut être liée davantage aux contrôles de gestion assurés par ce tiers qu'aux contrôles effectués en interne, par l'organisme public lui-même.

6. Limites des contrôles de gestion et de l'audit interne

Limites intrinsèques

Pour un organisme public, les contrôles de gestion constituent une protection indispensable contre les gaspillages, les abus et la fraude, ainsi qu'un moyen de veiller à la mise en place adéquate des règles définies par la direction. L'audit interne est quant à lui essentiel à l'appréciation de l'efficacité des contrôles et au dépistage des manquements aux contrôles, qu'ils soient intentionnels ou accidentels. Une vigilance de tous les instants s'impose néanmoins car l'évolution de l'environnement et des procédures de fonctionnement peut rendre inopérants même les meilleurs systèmes de contrôle.

D'autres limitations diminuent l'efficacité des contrôles de gestion. Comme l'a montré l'exemple du programme Medicare, il est impossible, avec un programme complexe mettant en jeu des millions de transactions par an, de concevoir des contrôles de gestion économiquement rationnels et des procédures d'audit écartant tout risque ou capables de dépister des abus ponctuels, et ce à une échelle relativement petite. De plus, même des contrôles de gestion bien pensés n'atteignent leur objectif que dans la mesure où le personnel s'y plie et où la direction réagit aux anomalies signalées.

Dans une affaire récente concernant la filiale à Singapour de la banque Barings, il est apparu que les instances de contrôle n'avaient pris aucune mesure corrective malgré des rapports indiquant qu'un des opérateurs outrepassait très nettement les limites fixées par la banque. En un temps relativement court, les pertes imputables à cet opérateur ont conduit à la faillite de l'ensemble du groupe. Si aucun compte n'est tenu des contrôles de gestion et des informations qu'ils donnent, ils deviennent alors plus dangereux qu'utiles en créant une fausse impression de sécurité. Il existe cependant une limite plus importante encore à la capacité des contrôles de gestion à prévenir les abus.

Abus des cadres dirigeants

Les contrôles de gestion doivent donner aux plus hauts responsables d'un organisme la garantie raisonnable que leurs subordonnés tiennent compte des politiques de gestion et préservent les intérêts financiers dudit organisme. Outils de contrôle à la disposition des hauts responsables, ils ne constituent aucunement un moyen de contrôle de ces propres responsables.

Or, il est malheureusement facile aux dirigeants de mettre en échec les contrôles de gestion. Dans le secteur privé, nombreux sont les exemples de hauts responsables ayant contourné les systèmes de contrôle de gestion, ou s'étant rendus coupables d'escroquerie ou de détournements de fonds importants au détriment de leur société. L'effondrement des caisses d'épargne-logement (*Savings and loan associations*) américaines a ainsi mis à jour nombre de ces imperfections caractéristiques des contrôles de gestion¹⁷.

7. Le scandale du ministère du Logement et de l'urbanisme

Hélas, la démonstration de l'impuissance des contrôles de gestion à empêcher les malversations des hauts cadres a également été faite dans le secteur public. Le scandale du ministère du Logement et de l'urbanisme (*HUD scandal*) se résume à peu près en ces termes : des responsables politiques sont passés outre les procédures normales et les systèmes de contrôle de gestion et ont détourné les maigres fonds de l'organisme au profit d'amis politiques influents.

Historique

Le ministère du Logement et de l'urbanisme (HUD : *Department of Housing and Urban Development*) est un organisme de taille relativement modeste qui a vu le jour en 1965. Il devait piloter toute une série de programmes destinés à encourager la construction de logements, notamment pour les familles à faible revenu, et apporter un soutien financier aux municipalités. Son histoire s'est caractérisée par une mauvaise gestion et a été jalonnée d'affaires de corruption. Dans un premier temps, la corruption a généralement été le fait d'agents des antennes locales du ministère (ou d'entrepreneurs privés travaillant pour son compte) qui agissaient en collusion avec ses partenaires au sein de ce ministère pour escroquer l'Etat fédéral. Dans les années 80, en revanche, la corruption a atteint les plus hautes instances de l'organisme.

Des simples escroqueries ...

Le scandale du ministère du Logement et de l'urbanisme s'est traduit par des malversations de différentes natures qui ont été divulguées à la fin des années 80 et ont fini par faire la preuve de l'incompétence et de la corruption entachant la gestion de l'organisme. Une affaire, par exemple, sans rapport avec la notion de corruption politique, a mis en cause un agent immobilier : autorisé à vendre des biens dont le ministère était propriétaire, cet agent avait conservé pour lui-même le produit de la vente. Les contrôles de gestion les plus rudimentaires auraient immédiatement permis de dénoncer cette irrégularité, mais les vols de ce type ont perduré un certain temps pour finalement atteindre un total de plusieurs millions de dollars.

... aux manipulations politiques

Isolée, cette affaire aurait probablement été considérée comme un exemple supplémentaire de la malhonnêteté des partenaires du ministère, mais elle s'est doublée de la divulgation, à peu près au même moment, de la corruption de hauts responsables de cet organisme pour motifs politiques. Dans les années 80, la direction du ministère était dominée par un groupe de responsables choisis pour leur appartenance politique et non pour leurs compétences de gestionnaires ou leur connaissance des programmes de cet organisme. Quelques-uns d'entre eux sont sans aucun doute devenus des dirigeants dévoués et efficaces, mais d'autres ont préféré servir les intérêts financiers de leurs alliés politiques extérieurs à l'administration.

La manipulation des programmes du ministère du Logement et de l'urbanisme à des fins politiques a été facilitée par deux facteurs. Tout d'abord, la direction du ministère et, de fait, celle de l'exécutif tout entier, étaient hostiles aux programmes de ce ministère. Plusieurs propositions d'y mettre fin avaient été rejetées par le Congrès. L'exécutif n'avait donc qu'un intérêt très mince à s'assurer de la bonne gestion de ces programmes. Ensuite, la conception de certains de ces programmes était elle aussi en cause. Pour plusieurs d'entre eux, le ministre du Logement et de l'urbanisme avait pratiquement carte blanche pour ce qui concernait la sélection de tel ou tel projet. Dans certains milieux, il est devenu notoire que le ministre, travaillant en accord avec ou sous l'égide de son chef de cabinet (*Executive Assistant*), était disposé à distribuer des fonds destinés aux programmes en guise de cadeaux politiques. Les investisseurs désireux de voir leur projet approuvé par le ministère apprenaient que le succès passait par les services d'un "consultant", dont les amitiés politiques ouvraient les portes du bureau du ministre ou de son chef de cabinet. C'est sur la demande de ce "consultant" que le ministre ou son chef de cabinet donnaient soit leur accord personnel au projet soit des instructions en ce sens à d'autres responsables du ministère¹⁸.

Le rôle de l'inspecteur général

Il est illusoire de penser que des contrôles de gestion puissent être un rempart efficace contre la corruption des hauts dirigeants, surtout lorsqu'un programme est intrinsèquement vulnérable du fait des erreurs commises lors de sa conception. Il n'en est pas moins instructif de voir quelle a été l'action de l'inspecteur général du ministère pendant cette période, notamment en ayant à l'esprit l'indépendance théorique que leur accorde la loi qui porte leur nom.

C'est l'inspecteur général qui a été à l'origine de la première dénonciation de corruption, au printemps 1989¹⁹. Son rapport mettait toutefois l'accent sur la manipulation politique des projets à un niveau plus subalterne (directeur général) et non sur la corruption au sommet. En outre, le rapport a été publié bien après que le ministre incriminé a cessé d'exercer ses fonctions et il est désormais évident que les problèmes étaient apparus au moins en 1984.

On ignore les raisons exactes pour lesquelles l'inspecteur général ne s'est pas penché plus tôt sur cette question. Au sein du ministère, la manipulation politique des approbations de projets a selon toute vraisemblance été un secret de polichinelle tout au long de la période. Rien ne prouve que l'inspecteur général ait été mêlé à l'affaire et ses rapports semestriels indiquent son inquiétude au sujet de la médiocrité des contrôles et de la vulnérabilité des programmes. Ces rapports font en effet amplement référence à ces problèmes. Chaque rapport mitigeait néanmoins les signes d'inquiétude en répétant que le ministère s'efforçait d'y remédier, efforts qui ne semblent pourtant pas être allés très loin.

Une des explications possibles à l'ambivalence des rapports de l'inspecteur général sur les défauts des contrôles de gestion (et, peut-être, à son incapacité à enquêter sur le problème de la manipulation politique) serait qu'il croyait sincèrement que la direction de l'HUD avait à cœur de renforcer les procédures et les contrôles et que les erreurs n'étaient que des phénomènes isolés et non le résultat d'un système de gestion frauduleux. Cette version est toutefois démentie par le fait que les assurances sur un retour à la normale se sont succédées année après année, en dépit de l'absence manifeste d'efforts visant à mettre en oeuvre les améliorations promises.

Dualité des loyautés et responsabilités en jeu

Les devoirs de loyauté contradictoires issus de la loi sur les inspecteurs généraux fournissent cependant une explication plus convaincante. La loyauté des inspecteurs généraux à l'égard de leur organisme aurait-elle dû prévaloir, conformément à la tradition concernant la fonction d'auditeur interne ? Et dans ce cas, l'inspecteur général devait-il multiplier les efforts au sein de l'organisme, en mettant plus spécifiquement l'accent sur l'importance des contrôles de gestion, quitte à se montrer moins offensif dans ses déclarations publiques ? Ou bien devait-il avant tout fidélité au Président, qui l'avait nommé et pouvait le révoquer sans préavis ? Dans cette seconde hypothèse, une certaine prudence dans les commentaires livrés au public paraissait également s'imposer, sachant que le Président d'alors ne faisait guère le cas des contrôles de gestion et privilégiait au contraire de solides liens de loyauté avec ses amis politiques. L'inspecteur général aurait-il enfin dû réserver sa loyauté au Congrès, auquel il est tenu de rendre compte et qui lui alloue un budget, ce qui aurait impliqué une position publique beaucoup plus critique, notamment vis-à-vis d'affaires délictueuses mettant en cause des individus identifiés et dont le Congrès se montre si friand.

Il semble que l'inspecteur général de l'HUD ait tenté de se sortir de ce dilemme sans vexer aucune susceptibilité : tout en signalant les infractions pouvant intéresser le Congrès, il a modéré ses critiques de la direction de l'organisme, ménageant ainsi les responsables politiques de l'exécutif. L'inspecteur général a apparemment essayé de persuader le ministre de la nécessité de contrôles plus stricts, mais a dû renoncer

face aux réticences de ce dernier à faire monter le dossier en première ligne. De la part d'un auditeur, ce parti pris est sans doute contestable, mais il faut reconnaître que seul un caractère exceptionnellement trempé aurait pu résister aux pressions contradictoires nées de la loi sur les inspecteurs généraux.

8. Forces et faiblesses du système des inspecteurs généraux

Plus de quinze années ont passé depuis le vote de la loi sur les inspecteurs généraux, ce qui nous autorise raisonnablement à commencer de juger de sa sagesse. De nombreux observateurs ont conclu qu'en dépit des bonnes intentions qui ont présidé à sa conception et des quelques résultats notables enregistrés, cette loi et le fonctionnement des unités auxquelles elle a donné naissance présentent certains défauts majeurs²⁰.

A sa décharge, la loi sur les inspecteurs généraux a accru l'indépendance des enquêteurs et des auditeurs internes en prévoyant qu'ils rendent compte de leur travail à l'extérieur. La transparence nettement accrue de la fonction et son financement par un budget indépendant a permis à ces postes d'attirer le personnel requis. Leur indépendance est toutefois loin d'être complète. Le Président conserve le pouvoir de révoquer les inspecteurs généraux, comme l'a massivement fait le Président Reagan en 1981. Les inspecteurs généraux sont donc prisonniers de loyautés peu compatibles, ce qui rend leur tâche extrêmement délicate.

Dénoncer la fraude et les abus

Dans une certaine mesure les ressources octroyées sont utilisées efficacement. Les bureaux des inspecteurs généraux (chargés des audits ou des enquêtes) ont découvert et rendu publics de nombreux abus commis par des agents ou des mandataires de l'administration publique. Dans la plupart des cas, même lorsque l'enquête suggère des faits relevant du domaine pénal, seules des sanctions administratives sont prises. Ce décalage traduit d'une part la difficulté de réunir les preuves nécessaires à une condamnation et, d'autre part, la volonté du ministère public de ne donner suite qu'aux affaires les plus retentissantes du fait de la limitation des moyens et de la capacité des tribunaux et des prisons.

Améliorer les contrôles

A d'autres égards, les progrès réalisés dans l'amélioration des contrôles de gestion effectués pour prévenir les abus sont lents. La persistance des problèmes affectant le ministère du Logement et de l'urbanisme, le programme Medicare et le système d'achat des fournitures militaires en témoigne. On ignore encore si les initiatives prises récemment (FMFIA et CFOA) accéléreront les progrès. La relative inefficacité des inspecteurs généraux dans ce domaine pourrait bien s'expliquer par les incitations contradictoires liées à la double obligation de compte rendu qui leur est faite.

Préoccupations du Congrès

A mesure que les inspecteurs généraux ont vu augmenter l'importance de leur rôle de rapporteurs devant le Congrès, ils ont compris que le législateur trouvait politiquement beaucoup plus gratifiant (en termes de perspectives de réélection) de dénoncer les responsables d'abus au sein de programmes publics que de renforcer les contrôles de gestion qui permettraient de les prévenir. Le législateur encourage les inspecteurs généraux à présenter des dossiers relatifs à des malversations, mais accorde peu ou pas

d'attention aux rapports stigmatisant l'insuffisance des contrôles de gestion²¹. Il semble clair que, pour cette raison ou pour une autre, les inspecteurs généraux donnent la priorité à la recherche de coupables par rapport au renforcement des contrôles de gestion.

Evolutions en vue

A présent que les inspecteurs généraux sont, au moins partiellement, responsables devant le Congrès, il est peu probable que la priorité accordée aux "affaires" considérées individuellement disparaisse à court terme. Il n'est pas non plus vraisemblable que la structure qui les encadre sera radicalement modifiée dans un avenir proche. Les inspecteurs généraux se sont fait une réputation de gardiens de la probité, ce qui rend difficile à d'autres de suggérer une redéfinition de la fonction. Le Congrès continue en outre de récolter les fruits politiques de l'ordre des priorités actuel et a donc peu intérêt à le modifier.

Les sources la plus probable d'un renforcement des contrôles de gestion sont sans doute la FMFIA et la CFOA, conjuguées à un souci des responsables de l'exécutif de procéder à une profonde réforme de la gestion. La réunion de ces deux conditions pourrait conduire à une redistribution des priorités des inspecteurs généraux ou, à défaut, à la création de nouvelles unités chargées d'améliorer la gestion et notamment de durcir les contrôles.

Le gouvernement Clinton a fait savoir son profond attachement à une gestion efficace. Il lui reste à démontrer qu'il est suffisamment fort politiquement pour agir en conformité avec cette exigence, en dépit d'une domination du Congrès par le parti adverse. Outre une opposition politique, la réforme de la gestion et le renforcement des contrôles doit surmonter un autre obstacle : les contrôles coûtent cher, en tous cas à court terme, et les fonds sont difficiles à trouver dans l'environnement budgétaire actuel. Quoiqu'on pense de cette vision à court terme, la tentation est forte de réduire les fonds alloués à l'amélioration des contrôles, au même titre que les autres. Aux Etats-Unis, dans l'immédiat, les perspectives d'une prise en compte appropriée des contrôles de gestion dans l'administration sont au mieux incertaines.

9. Conclusion

L'efficacité des contrôles de gestion est indispensable au bon fonctionnement de tout organisme. Le contrôle interne constitue une composante vitale de tout système de contrôle de gestion efficace, en partie du fait de sa capacité à dépister et dissuader les abus, mais surtout de son pouvoir d'évaluation de l'efficacité des autres composantes du système de contrôle.

Comme le montre l'exemple des Etats-Unis, créer une structure de contrôles de gestion efficace n'est pas aisé. Plus la structure de l'administration et ses relations avec les autres pans de l'économie sont complexes, plus les contrôles de gestion nécessaires sont compliqués et lourds, et plus il devient difficile à l'auditeur interne de déterminer la meilleure façon d'utiliser les ressources limitées allouées à l'audit. De plus, mêmes les textes de lois les mieux intentionnés peuvent avoir des effets pervers. La loi sur les inspecteurs généraux, destinée à consolider les fonctions d'audit et d'enquête internes en les rendant responsables devant le Président et le Congrès, a en fait été à l'origine de liens de loyauté divergents et potentiellement antagonistes.

Enfin, aussi indispensables soient-ils, les systèmes de contrôle de gestion, qui prévoient une structure d'audit interne solide, ne sont jamais des garanties absolues. Leur efficacité présuppose rigueur et régularité des contrôles, même lorsque d'autres urgences semblent à l'ordre du jour. Il faut travailler sans cesse à leur perfectionnement pour que les mutations de l'environnement opérationnel ne nuisent pas à leur efficacité. En dernier lieu, tous les systèmes de contrôle de gestion - unités d'audit interne comprises -

peuvent être mis en échec par les hauts responsables dont ils sont censés être les instruments. En définitive, un système de contrôle de gestion ne peut qu'aider les organes directeurs et ne remplace ni leur compétence ni leur intégrité.

NOTES

1. Cette contribution porte sur les contrôles de gestion dans le contexte de l'administration fédérale des Etats-Unis. Chacun des 50 Etats ayant sa propre constitution, ses lois et ses pratiques administratives, les problèmes rencontrés ne sont pas partout les mêmes.
2. Le terme "organisme" (*agency*) désigne ici des entités appartenant à la branche exécutive des pouvoirs publics. Il inclut notamment les ministères (*cabinet departments*, aux Etats-Unis), mais également des organismes indépendants ou d'autres entités administratives.
3. Le terme "organismes centraux" (*central agencies*) désigne les organismes du pouvoir exécutif qui orientent l'activité des organismes d'exécution (*operating agencies*). Il existe de nombreux organismes centraux, mais les plus pertinents dans le cadre de cette étude sont la Direction du budget (OMB : *Office of Management and Budget*), le ministère des Finances (*Treasury Department*) et la direction de la gestion du personnel (OPM : *Office of Personnel Management*).
4. U.S. Office of Management and Budget, "Management Accountability and Control," Circular No. A-123, révision du 21 juin 1995.
5. The Federal Managers' Financial Integrity Act of 1982, Public Law 97-255, 31 U.S. Code 3512.
6. Chief Financial Officers Act, Public Law 101-576, 31 U.S. Code 901(b), 3515.
7. Cité in O. Ray Whittington, *et al.* (1992), *Principles of Auditing*, 10^e éd., Richard D. Irwin, Inc., Boston.
8. Inspector General Act, 1978, Public Law 95-452, 92 Stat. 1101.
9. La Cour des comptes, sous la pression exercée par la rigueur budgétaire qui touche l'ensemble de l'administration, procède actuellement à une réduction de ses effectifs qui de 5 200 au début des années 90 devraient être ramenés à environ 3 500 personnes fin 1997.
10. *Government Auditing Standards*, révision de 1994, U.S. General Accounting Office, juin 1994. Cet ouvrage est souvent désigné du nom de "livre jaune" (*Yellow Book*).
11. *Bowsher v. Synar*, 106 Supreme Court 3181 (1986). La Cour Suprême a décidé que la Cour des comptes faisait partie du pouvoir législatif et que le Congrès violait donc la Constitution en tentant de l'autoriser à émettre des ordonnances imposant à l'exécutif des réductions de dépenses selon des formules strictement mathématiques.
12. *Standards for Internal Controls in the Federal Government*, U.S. General Accounting Office, 1983. Cet ouvrage est souvent désigné du nom de "livre vert" (*Green Book*).
13. "Medicare Claims," GAO/HR-95-8, U.S. General Accounting Office, février 1995.
14. Cela signifie que chaque auditeur couvre environ 25 millions de dollars de marchés. Les chiffres dénoncent en réalité un rapport encore différent car le DCAA se charge également de contrôler des contrats pour le compte d'autres organismes publics, la NASA, notamment.

15. "Defense Contract Management," GAO/HR-95-3, U.S. General Accounting Office, février 1995.
16. *Ibid.*
17. Les caisses d'épargne-logement représentaient une multitude d'institutions financières très comparables à des banques, à ceci près que leur vocation première consistait à financer des achats de logement. Les dépôts étaient garantis par l'Etat fédéral et leur effondrement, dans les années 80, a coûté plusieurs centaines de milliards de dollars au budget des Etats-Unis.
18. Pour les détails du scandale du ministère du Logement et de l'urbanisme, voir "Abuse and Mismanagement at HUD", Report of the Committee on Government Operations of the U.S. House of Representatives (rapport de la commission de la Chambre des représentants sur les activités de l'administration publique), House Report 101-977, 1^{er} novembre 1990, et "Final Report and Recommendations", HUD/MOD REHAB Investigation Subcommittee, Committee on Banking, Housing and Urban Affairs (commission des affaires bancaires, du logement et de la ville), Sénat des Etats-Unis, novembre 1990.
19. "Thomas T. Demery, Section 8 Moderate Rehabilitation Program," Report of Investigations, Office of Inspector General, Department of Housing and Urban Development, No. HM 1-1054, 17 avril 1989.
20. Pour une étude plus fouillée sur les inspecteurs généraux, voir Paul C. Light (1993), *Monitoring Government: Inspectors General and the Search for Accountability*, The Brookings Institution, Washington, D.C.
21. Il y a bien évidemment des exceptions et notamment les législateurs responsables du vote des lois FMFIA et CFOA.

L'AUDITEUR EXTERNE ET LES SYSTEMES DE CONTROLE DE GESTION DANS L'ADMINISTRATION PUBLIQUE AU ROYAUME-UNI

par

Dudley Lashmar¹⁹

Résumé

L'Office britannique de contrôle (NAO : *National Audit Office*), dirigé par le Contrôleur et Vérificateur général (*Comptroller and Auditor General*), est l'institution supérieure de contrôle des finances publiques au Royaume-Uni. Il est chargé à ce titre de l'audit externe des dépenses de l'administration centrale.

Le ministère des Finances (*Treasury*), une des instances gouvernementales, est responsable de l'élaboration et de la mise en oeuvre des systèmes de contrôle de gestion dans l'administration publique.

L'Office britannique de contrôle est totalement indépendant du pouvoir exécutif, qu'il s'agisse du ministère des Finances ou de l'administration publique dans son ensemble. Le Contrôleur et Vérificateur général, nommé par le Parlement, est chargé de désigner les membres de l'Office britannique de contrôle et rend compte au Parlement par l'intermédiaire de la Commission des comptes publics (*Public Accounts Committee*), composée de parlementaires de tous horizons politiques.

L'objectif principal de l'Office britannique de contrôle est de garantir au Parlement, après avoir certifié les comptes des ministères et réalisé des examens de rationalité économique, que les fonds publics sont collectés, gérés et répartis de façon adaptée et efficiente.

Les systèmes détaillés de contrôle de gestion de l'administration publique ne sont pas définis par la législation, mais par le ministère des Finances. Le manuel élaboré par ce ministère et intitulé *Government Accounting* (comptabilité publique) présente les principes de base à partir desquels les différents ministères conçoivent des systèmes de contrôle de gestion de façon à adapter ces conseils généraux à leur propres besoins opérationnels.

Ce manuel définit également les attributions du responsable des comptes (*Accounting Officer*), fonctionnaire le plus haut placé dans un ministère, liées à la mise en oeuvre des contrôles de gestion au sein de ce ministère. Le responsable des comptes peut être appelé devant la Commission des comptes publics pour rendre compte de la gestion économique, de l'efficience et de l'efficacité avec lesquelles les ressources de son ministère ont été utilisées.

Les solides systèmes de contrôle de gestion qui sont en place dans l'administration publique au Royaume-Uni sont en parfaite adéquation avec les Directives pour l'Elaboration des Normes de Contrôle Interne établies par l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances

¹ Après avoir obtenu le diplôme d'expert-comptable agréé, l'auteur a exercé pendant plusieurs années en qualité d'auditeur interne en entreprise, avant d'entrer à l'Office britannique de contrôle en 1987, comme responsable de l'audit.

Publiques (INTOSAI). L'Office britannique de contrôle observe ces directives en veillant à l'adéquation, dans le principe, et à l'efficacité, dans la pratique, des contrôles de gestion au sein des ministères.

L'Office britannique de contrôle met en évidence les carences et les insuffisances des systèmes de contrôle de gestion en adressant aux ministères concernés des lettres de recommandations, et au Parlement des rapports de rentabilité économique et d'autres comptes rendus.

L'Office britannique de contrôle aborde l'évaluation des contrôles de gestion de manière organisée et systématique, par une préparation détaillée, des procédures de contrôle étendues et des techniques précises d'élaboration de rapports. Cette méthodologie lui permet également de faire confiance aux ministères dotés d'un contrôle de gestion rigoureux, dont un audit interne efficace. Si ces conditions sont réunies, l'Office britannique de contrôle est à même de réaliser des audits externes plus efficaces et plus rationnels (économiquement).

1. Introduction

Cette introduction résume les caractéristiques principales des systèmes de contrôle de gestion dans l'administration publique au Royaume-Uni. Ces caractéristiques sont décrites ci-après, regroupées sous différents intitulés.

Textes de loi fondant les contrôles de gestion

Le fondement législatif du contrôle parlementaire des dépenses est constitué par les lois relatives au ministère des Finances et au Bureau d'audit (*Exchequer and Audit Department Acts*) de 1866 et 1921. Cette législation ne définit pas des contrôles de gestion détaillés mais fournit un cadre permettant de développer et d'affiner les systèmes au fil du temps.

Rôle des organismes centraux

Au Royaume-Uni, le ministère des Finances, l'Office britannique de contrôle et la Commission des comptes publics sont les principales institutions intervenant dans les systèmes de contrôle de gestion.

Le ministère des Finances assure la gestion des recettes publiques du Royaume-Uni et il est en particulier chargé de définir le mode de contrôle des dépenses publiques.

L'Office britannique de contrôle, avec à sa tête le Contrôleur et Vérificateur général, est l'institution supérieure de contrôle des finances publiques britanniques. Il est responsable, en tant que tel, de l'audit externe des dépenses publiques.

La Commission des comptes publics est constituée de parlementaires. Sa composition reflète celle des partis politiques qui siègent à la Chambre des Communes, chambre élue du Parlement. La Commission est chargée, au nom du Parlement, de veiller à ce que les dépenses publiques fassent l'objet d'un suivi approprié.

Le Contrôleur et Vérificateur général est totalement indépendant du pouvoir. Il est nommé auprès de la Chambre des Communes sur proposition du Premier ministre agissant en accord avec le président de la Commission des comptes publics. La tradition veut que ce dernier soit issu du principal parti d'opposition. Le Contrôleur et Vérificateur général rend compte au Parlement par l'intermédiaire de la Commission des comptes publics. Ni ses collaborateurs ni lui-même ne sont des fonctionnaires dépendants d'un ministère. Le Contrôleur et Vérificateur général nomme les membres de l'Office britannique de contrôle et fixe leur nombre, leur grade, leur rémunération et leurs autres conditions de travail. La majorité des 750 personnes travaillant au sein de l'Office britannique de contrôle sont des comptables qualifiés ou en cours de formation à des professions comptables reconnues.

Les dépenses de l'Office britannique de contrôle sont prises en charge par le Parlement. Une commission composée exclusivement de membres du Parlement examine le programme budgétaire de cet organisme et soumet le budget validé à l'approbation des parlementaires. Elle nomme en outre un auditeur (indépendant) du secteur privé pour examiner les comptes de l'Office britannique de contrôle et de réaliser des examens de rentabilité économique.

Elaboration et mise en oeuvre des contrôles de gestion

C'est au ministère des Finances qu'il appartient d'élaborer et de mettre en oeuvre des normes pour les systèmes de contrôle de gestion au sein de l'administration publique. A cette fin, le manuel *Government Accounting* donne les principes directeurs des procédures de contrôle à l'attention des ministères.

Ce manuel définit les principes régissant les contrôles de gestion pour l'ensemble des activités de l'administration publique et fournit des informations détaillées sur la façon dont les différents ministères doivent présenter leurs comptes. Il définit par ailleurs les responsabilités du responsable des comptes, notamment celles relatives au contrôle de gestion. Ce dernier est le fonctionnaire le plus haut placé dans un ministère ou un organisme public, et il est chargé d'assister le ministre en poste.

La mission première du responsable des comptes est de veiller personnellement à l'exactitude et à la régularité des comptes publics dont il est responsable, à la bonne tenue des comptes, à la gestion prudente et raisonnable des fonds, à la prévention de tout gaspillage et de toute dépense excessive et une utilisation efficace et efficiente de toutes les ressources disponibles.

Le responsable des comptes peut être amené à rendre compte devant la Commission des comptes publics de la gestion économique, de l'efficacité et de l'efficience dans l'utilisation des ressources du ministère considéré.

Conformément au manuel, le ministère des Finances remet à chaque responsable des comptes un mémorandum récapitulant ces responsabilités ainsi que d'autres attributions. Le manuel fournit également des conseils précieux aux responsables des comptes sur la manière d'exercer au mieux leurs responsabilités.

Ce mémorandum revêt une importance particulière pour le contrôle de gestion dans l'administration publique puisqu'il indique la procédure à suivre si un ministre refuse d'appliquer les conseils du responsable des comptes quant à exactitude ou à la régularité des comptes ou sur la question de l'élargissement des responsabilités de ce dernier en vue de garantir la gestion économique, l'efficacité et l'efficience des procédures. Le dossier correspondant doit être adressé au Contrôleur et Vérificateur général qui peut décider de le soumettre à la Commission des comptes publics.

Ce mémorandum précise par ailleurs au responsable des comptes qu'il est tenu de créer une fonction d'audit interne au sein du ministère concerné.

Vérification et évaluation des systèmes de contrôle de gestion

Si le ministère des Finances est l'instigateur des normes de contrôle de gestion, il lui incombe également de vérifier leur efficacité et d'encourager les meilleures pratiques. Ces tâches sont toutefois limitées, étant donné que l'application des conseils du ministère des Finances relève en grande partie des ministères et organismes publics. Cependant, le ministère des Finances impose aux différents ministères d'obtenir son approbation pour certaines questions, telles que les dépassements budgétaires et les cas de fraude, et avant d'affecter les fonds à des projets d'envergure.

Ressources, compétences et formations requises pour la mise en oeuvre des systèmes de contrôle de gestion

Le personnel des ministères est recruté d'après les dispositions du Code fixant les rémunérations et les attributions des fonctionnaires (*Civil Service Pay and Conditions and Service Code*), qui détaille leurs

modalités et conditions de travail, dont l'embauche, l'avancement, le licenciement ou les possibilités de formation.

Le mémorandum définissant les missions du responsable des comptes indique par ailleurs que ce dernier doit veiller à ce que les conditions dans lesquelles il délègue ses pouvoirs encouragent une bonne gestion, et qu'il doit s'entourer des collaborateurs nécessaires et possédant des compétences bien réparties. Cela exige de sélectionner et de former avec attention ces personnes et de s'assurer que les compétences ainsi réunies sont suffisantes.

Comparaison avec les Directives de l'INTOSAI

Le Royaume-Uni dispose de normes solides relatives aux systèmes de contrôle de gestion dans son administration publique qui sont conformes aux Directives de l'INTOSAI. Les sections qui suivent détaillent :

- le rôle de l'Office britannique de contrôle dans la vérification de la qualité des systèmes de contrôle de gestion dans l'administration publique, et l'encouragement à leur utilisation,
- les liens entre l'Office britannique de contrôle, la Commission des comptes publics et le ministère des Finances pour la promotion de bonnes pratiques, y compris la mise en oeuvre et l'évaluation des normes,
- les méthodes d'audit des systèmes de contrôle de gestion,
- l'intérêt des systèmes de contrôle de gestion tel que perçu par l'Office britannique de contrôle, la Commission des comptes publics et le ministère des Finances.

2. Le rôle de l'Office britannique de contrôle

Nous nous pencherons dans cette section sur le rôle de l'Office britannique de contrôle dans la vérification de la qualité des systèmes de contrôle de gestion et l'encouragement à leur utilisation.

L'Office britannique de contrôle a été créé en 1983 par la loi britannique sur l'audit (*National Audit Act*). Le Royaume-Uni a cependant une longue tradition d'audit dans l'administration publique. C'est en effet en 1314 que fut nommé le premier Contrôleur et Vérificateur général du ministère des Finances. Le Bureau du Contrôleur et Vérificateur général, dépendant du ministère des Finances et du Bureau d'audit (*Exchequer and Audit Department*) et ancêtre de l'actuel Office britannique de contrôle, a été créé en 1866.

L'Office britannique de contrôle a aujourd'hui pour principale mission de rendre compte au Parlement du recouvrement et de l'affectation des fonds publics et de la gestion des ressources. Il doit ainsi garantir au Parlement, compte par compte, que les fonds sont utilisés aux fins prévues par ce dernier, et que ces dépenses sont correctement consignées. Dans certains cas, l'Office britannique de contrôle présente également au Parlement un rapport sur la rentabilité (économique) des dépenses engagées.

Dans le cadre de ses activités d'audit, l'Office britannique de contrôle s'efforce de respecter ces objectifs en aidant les ministères à améliorer le contrôle financier et à obtenir une meilleure rentabilité.

Les ressources de l'Office britannique de contrôle sont réparties à parts égales entre activités d'audit et examens de rentabilité. Ces deux domaines d'intervention impliquent de vérifier les systèmes de contrôle de gestion et d'encourager leur amélioration.

Audit financier

Les activités d'audit financier de l'Office britannique de contrôle englobent la certification des comptes de tous les ministères, agences d'exécution et de nombreux organismes publics. L'Office britannique de contrôle vérifie en outre bon nombre de comptes internationaux, dont ceux d'agences des Nations unies. Bien que la présente contribution soit axée, à titre d'illustration, sur le travail accompli par l'Office britannique de contrôle dans le cadre de l'audit des comptes des ministères, il nous semble important de signaler certaines réformes fondamentales dans la manière dont ce travail a été mené au Royaume-Uni au cours des 13 dernières années. Ces évolutions ont eu des répercussions sur la pratique des contrôles de gestion dans l'administration publique et sur l'orientation et l'axe principal des activités de l'Office britannique de contrôle.

L'initiative de gestion financière (*Financial Management Initiative*) de 1982, est à l'origine de ces réformes. Elle visait à améliorer la gestion dans l'administration publique en veillant à ce que tous les responsables connaissent les objectifs qui leur sont assignés et le mode d'évaluation de leurs résultats, à ce que leurs responsabilités soient clairement définies afin qu'ils puissent utiliser au mieux leurs ressources et qu'ils aient accès à l'information, à la formation et aux conseils nécessaires au bon exercice de leurs fonctions.

L'initiative intitulée "Étapes suivantes" (*Next Steps Initiative*) a vu le jour en 1988. Elle avait pour objet de fournir des services plus efficaces et plus efficaces, avec les ressources déjà disponibles, au profit des contribuables, des clients et du personnel de l'administration publique, en mettant progressivement en place des agences chargées des fonctions exécutives de l'administration publique. Cette proposition était axée sur :

- la conviction que les ministères devaient se concentrer sur une gestion stratégique au lieu d'effectuer un contrôle au jour le jour et sans véritable organisation,
- la nomination de directeurs généraux compétents, appartenant déjà ou non à la fonction publique, pour mener à bien les missions définies,
- l'encouragement à exploiter pleinement la liberté de gestion et les initiatives au sein des ministères et des agences d'exécution, en déléguant le plus possible leur fonctionnement à la direction locale,
- l'élaboration, pour chacune de ces agences, d'un document-cadre définissant ses buts et ses objectifs, ses performances et les résultats escomptés tant en termes de quantité que de qualité, sur la base d'indicateurs précis.

La création des agences d'exécution, dans lesquelles travaillent désormais la plupart des fonctionnaires, et le développement d'autres organismes publics non ministériels, ont renforcé le besoin de conserver des normes adaptées pour la conduite des affaires publiques.

Pendant cette période de changement, l'Office britannique de contrôle, par l'intermédiaire de la Commission des comptes publics, a relevé un certain nombre de faiblesses graves dans les contrôles et les systèmes financiers et administratifs des ministères et d'autres organismes publics. Ainsi, la Commission

des comptes publics a publié en 1994 un rapport intitulé *The Proper Conduct of Public Business* (la bonne conduite des affaires publiques) récapitulant ces carences et dressant la liste des mesures à respecter pour y remédier à l'avenir. Ces carences sont classées dans les catégories suivantes :

- contrôles financiers inadaptés,
- non respect de la réglementation,
- mauvaise gestion des fonds et biens publics,
- mauvaise rationalité économique.

L'un des problèmes les plus fréquemment relevés dans la troisième catégorie est le manquement des ministères à vérifier d'une manière efficace les activités des organismes publics non ministériels qu'ils financent et parrainent, ce qui ne leur a pas permis de repérer gaspillages et irrégularités. Afin de remédier à ce problème, il est indiqué dans la liste des mesures à respecter que les responsables des comptes doivent définir les informations dont ils ont besoin sur la manière dont les organismes publics non ministériels exercent leurs activités, et s'assurer d'obtenir ces renseignements et de les exploiter.

Autre exemple de l'effet potentiel de la délégation des contrôles de gestion : l'existence d'agences d'exécution dont les responsables sont investis de pouvoirs excessifs. La liste des mesures à respecter indique en conséquence que le président et le conseil d'administration de ces agences doivent veiller à ce que les cadres supérieurs aient clairement conscience de leurs responsabilités individuelles.

C'est pourquoi, outre le contrôle financier destiné à la certification des comptes des différents ministères, des agences d'exécution et autres organismes publics, l'Office britannique de contrôle a également pour mission d'examiner les aspects répertoriés plus haut, qui n'ont pas toujours une incidence sur les comptes, mais qui n'en sont pas moins indispensables pour préserver les fonds publics et gérer les affaires publiques.

L'audit des comptes d'un ministère doit permettre au Contrôleur et Vérificateur général de rédiger un rapport sur les états financiers annuels de ce ministère. Il détermine si ces comptes reflètent correctement les dépenses et les recettes réalisées par rapport au budget voté par le Parlement, aux fins prévues, et sont conformes à la législation et aux autres règlements en vigueur.

Bien que la pertinence de son avis puisse souffrir de la mauvaise qualité des contrôles de gestion, le Contrôleur et Vérificateur général n'est pas habilité à porter un jugement sur ces contrôles qui font partie des activités de certification de l'Office britannique de contrôle. Il peut toutefois signaler des insuffisances si celles-ci ont un impact négatif sur les comptes.

Les missions de l'Office britannique de contrôle sont les suivantes :

- rassembler des preuves suffisantes, pertinentes, fiables et de la manière la plus rentable, afin d'étayer l'avis rendu à l'issue de l'audit,
- appliquer des normes d'audit fondées sur celles en vigueur au Royaume-Uni et dans la profession comptable, prenant particulièrement en compte celles établies par la Fédération internationale des Comptables et l'INTOSAI,
- vérifier minutieusement le respect des normes et procédures d'audit.

Afin qu'un avis puisse être rendu sur les états financiers annuels d'un ministère, il faut préparer dans un premier temps l'audit des comptes de cette instance. Cela nécessite notamment que l'Office britannique de contrôle ait une connaissance suffisante du ministère et de ses activités, y compris du système de contrôle de gestion qui y est en place.

Une bonne compréhension du ministère et de ses activités permet de réaliser un audit efficient et efficace et de fournir à ce ministère des conseils constructifs sur les contrôles de gestion. Cela suppose en particulier d'être au fait de l'environnement de contrôle du ministère. Cet environnement correspond aux conditions d'élaboration, de mise en oeuvre et de réalisation du processus comptable et des contrôles de gestion.

L'Office britannique de contrôle cherche à déterminer si cet environnement favorise globalement des systèmes comptables fiables et un contrôle de gestion efficace. Le partage des tâches et la définition des responsabilités de chacun au sein du ministère concerné sont deux des principaux critères pris en compte.

Les techniques d'audit des systèmes de contrôle de gestion seront détaillées plus loin. Cependant, dans le cadre de la préparation de ces audits, il est réalisé une évaluation des contrôles de gestion appliqués dans chaque domaine comptable. On entend par domaine comptable un ensemble d'opérations ou de soldes présentant les caractéristiques suivantes :

- ils sont générés par le même système et sont soumis au même type de contrôle,
- ils peuvent être vérifiés par les mêmes contrôles,
- ils offrent la même tendance à l'erreur et le même degré de sensibilité.

Ainsi, les frais de personnel, le règlement des fournisseurs, les liquidités et les relevés bancaires ainsi que les créances présentent généralement des caractéristiques qui imposent de les classer dans des domaines comptables différents.

L'ampleur des contrôles effectués dans chaque domaine comptable ainsi que l'évaluation de l'environnement de contrôle contribuent beaucoup au choix de la méthode et de l'étendue du contrôle d'audit à entreprendre.

Si, à un moment quelconque de la procédure d'audit, que ce soit au cours de la préparation, du contrôle ou de l'étape finale, l'efficacité du système comptable ou des contrôles de gestion est largement mise en cause, le ministère concerné en est immédiatement averti, le plus souvent par une lettre de recommandations adressée à un haut fonctionnaire et soulignant les insuffisances observées pendant l'audit des systèmes de comptabilité et de contrôle de gestion.

Toutefois, les problèmes repérés par l'audit ne font l'objet d'une lettre de recommandations qu'après avoir été discutés en détail avec les hauts responsables du ministère, y compris la rationalité économique des mesures préconisées pour améliorer la comptabilité et les systèmes de contrôle financier.

L'Office britannique de contrôle attend du ministère concerné qu'il lui fasse connaître les mesures envisagées suite aux commentaires formulés dans la lettre de recommandations.

Lorsque l'Office britannique de contrôle détecte des irrégularités ou des inexactitudes, ou lorsqu'il lui est impossible de rassembler suffisamment de preuves pour conclure à l'absence d'irrégularités ou d'inexactitudes des comptes, le Contrôleur et Vérificateur général rend un avis réservé et en précise les

raisons dans un rapport adressé au Parlement. Les problèmes les plus graves peuvent résulter de ce que la Commission des comptes publics met au cause le responsable des comptes de dépenses. Elle indique alors dans son rapport les domaines dans lesquels des mesures correctives s'imposent.

Par exemple, le rapport du Contrôleur et Vérificateur général consacré au ministère chargé de l'attribution de l'aide juridique (fonds publics destinés à aider des particuliers à supporter les frais de conseils ou procédures juridiques) a montré que plus d'un tiers des demandeurs n'a jamais fourni de justificatifs de revenus. Par ailleurs, l'Office britannique de contrôle a observé que ce ministère ne respectait pas toujours la réglementation pour le suivi des dossiers. Compte tenu du manque de preuves du respect de la réglementation relative à l'octroi de l'aide juridique, le Contrôleur et Vérificateur général a rendu un avis réservé sur les comptes en question. A la suite de l'audit effectué par l'Office britannique de contrôle, une nouvelle réglementation impose désormais d'enregistrer toutes les demandes d'aide juridique, en indiquant les raisons pour lesquelles tel ou tel dossier est accepté ou rejeté.

L'audit des comptes réalisé par l'Office britannique de contrôle garanti au Parlement que ces comptes sont établis conformément aux principes et règles comptables, que les chiffres indiqués sont exacts, que les fonds ont bien été octroyés au ministère concerné et utilisés aux fins prévus par le Parlement et, enfin, que toutes les opérations sont effectuées sur la base d'autorisations correspondantes.

L'activité d'audit financier de l'Office britannique de contrôle se ne limite toutefois pas à ces contrôles. Outre l'examen des comptes, l'Office doit contrôler les ministères, organismes publics et d'autres institutions financées par des fonds publics afin de vérifier qu'ils respectent les meilleures pratiques financières. Ces travaux de l'Office britannique de contrôle débouchent parfois sur la présentation de rapports au Parlement.

L'Office britannique de contrôle a par exemple repéré une fraude portant sur 175 000 livres sterling dans les comptes d'une société travaillant pour la direction britannique du Patrimoine (*Department of National Heritage*), due en partie à de graves insuffisances dans les contrôles de gestion. Cette direction ayant réagi promptement et avec détermination, une grande partie de cette somme a pu être récupérée et les procédures de contrôle financier ont été renforcées.

Examens de rentabilité économique

L'Office britannique de contrôle effectue des examens de gestion économique, d'efficacité et d'efficience qui couvrent tous les grands aspects liés aux recettes et dépenses et l'utilisation des ressources par les ministères. La section 4 donne la définition de la gestion économique, de l'efficacité et de l'efficience. Les objectifs de ces examens sont les suivants :

- déterminer si les systèmes de contrôle de gestion en place sont aptes à garantir gestion économique, efficacité et efficience,
- examiner la façon dont sont appliqués ces contrôles et déterminer s'ils fournissent aux responsables les informations nécessaires à une vérification satisfaisante des performances,
- évaluer, sur la base de critères prédéfinis, si la rentabilité économique est assurée,
- formuler des recommandations visant à améliorer le contrôle financier et la rentabilité économique.

Les aspects à examiner sont sélectionnés sur la base d'une étude systématique et de la vérification continue des activités des ministères. L'objectif est d'établir un plan stratégique annuel qui définit les domaines à examiner par l'Office britannique de contrôle sur une période de 5 ans. Ce plan annuel est centré sur les domaines qui reçoivent les ressources les plus importantes, dont la rationalité économique est très douteuse et, enfin que l'intervention de l'Office britannique de contrôle peut permettre d'améliorer.

La finalisation de ce plan d'action intègre les suggestions de la Commission des comptes publics. Cependant, le choix final des aspects à examiner revient exclusivement au Contrôleur et Vérificateur général. Cette pratique témoigne une nouvelle fois de l'indépendance de l'Office britannique de contrôle.

Les projets de rapports sont soumis au ministère concerné afin d'en garantir l'exactitude et l'exhaustivité et d'en confirmer la présentation correcte. Ils doivent en effet être constructifs, réalistes et étayés par des arguments solides. Ils doivent également présenter des recommandations pratiques et des propositions d'amélioration et ne pas se contenter de dresser la liste des erreurs passées.

Au cours de l'exercice financier 1994-95, l'Office britannique de contrôle a présenté à la Chambre des Communes, puis publié, 50 rapports de rentabilité économique. Ces documents portaient notamment sur la restauration en milieu hospitalier, l'achat de matériel militaire et la privatisation d'entreprises.

A propos des nombreuses questions soulevées dans ces rapports, citons le rapport de l'Office britannique de contrôle sur la direction des douanes et du contrôle des importations. L'Office a relevé une grande vulnérabilité à la fraude interne, liée à la nature même du travail de cette direction : ses services sont régulièrement en contact avec de grosses sommes et des marchandises prohibées et avec des marchés immédiatement à portée, mais illégaux, tels que ceux de la drogue, de la pornographie et des armes à feu. L'Office britannique de contrôle a étudié la fraude interne dans ces services, sur cinq ans, ainsi que l'efficacité des contrôles destinés à les empêcher et les détecter. Il en ressort que ces contrôles sont bien menés et portent leurs fruits. Le rapport de l'Office britannique de contrôle a toutefois recommandé, notamment, de former spécialement le personnel de ces services afin qu'il soit conscient des risques de fraude et d'effectuer régulièrement des vérifications pour garantir l'absence de fraude.

Les rapports établis à l'issue d'examens de rentabilité économique par l'Office britannique de contrôle sont utilisés par la Commission des comptes publics pour interroger le responsable des comptes du ministère concerné sur les problèmes soulevés. La Commission présente ensuite des conclusions ainsi que des recommandations soulignant généralement la nécessité d'améliorer les systèmes de contrôle de gestion.

En réponse aux commentaires et recommandations de la Commission, le gouvernement, par l'intermédiaire du ministère des Finances, publie un mémorandum indiquant les mesures envisagées. L'Office britannique de contrôle suit la mise en oeuvre de ces mesures et avertit le Parlement en cas de résultats peu satisfaisants. La procédure de reddition des comptes s'achève ainsi.

3. Relations entre l'Office britannique de contrôle, la Commission des comptes publics et le ministère des Finances

Cette section présente les relations entre l'Office britannique de contrôle, la Commission des comptes publics et le ministère des Finances pour développer des systèmes de contrôle de gestion performants, pour les mettre en oeuvre et les évaluer.

Pour comprendre la nature de ces relations, il convient de rappeler que l'Office britannique de contrôle est totalement indépendant alors que le ministère des Finances fait partie de l'exécutif. Fort de son

indépendance, l'Office britannique de contrôle constitue, au nom du Parlement, un maillon stratégique dans le processus de reddition des comptes et de gestion des fonds publics. La Commission des comptes publics travaille en étroite collaboration avec l'Office britannique de contrôle dont les rapports lui permettent de réclamer des améliorations. Les pouvoirs publics acceptent la quasi-totalité de ses recommandations.

Le ministère des Finances

L'Office britannique de contrôle a pour mission de fournir au Parlement des garanties, des informations et des conseils sur la façon dont les ministères utilisent l'argent des contribuables et tiennent les comptes. Le ministère des Finances a lui pour tâche principale de gérer ces fonds. Le maintien des dépenses publiques à un niveau acceptable et qui améliore la rationalité économique de ces dépenses, d'une part, la gestion efficace et efficiente du secteur public, d'autre part, font partie de ces grands objectifs stratégiques.

Afin de mener à bien sa mission, le ministère des Finances s'attache en particulier à préserver un cadre général pour les comptes publics qui définit clairement l'affectation des ressources et permet une reddition efficace des comptes au Parlement. Ce cadre est présenté dans le manuel *Government Accounting* cité plus haut, dont les conseils couvrent de multiples domaines. Il indique, par exemple, que la Commission des comptes publics et le ministère des Finances sont d'accord sur la nécessité de prendre des règlements pour toutes les activités des ministères et organismes publics, et présente d'autres procédures établies en accord avec la Commission des comptes publics, telles que l'obligation d'informer le Parlement en cas de nouvelles dettes contractées ou de dons versés par l'Etat. Il donne par ailleurs des conseils sur les systèmes comptables et les procédures opérationnelles que les ministères sont tenus de respecter dans l'intérêt d'une bonne gestion, telles que la tenue à jour de registres de réclamations.

Ce sont les responsables des comptes de chaque ministère qui sont chargés de la mise en oeuvre des systèmes de contrôle de gestion détaillés dans ce manuel. Ces responsables sont aidés dans leur tâche par les unités d'audit internes des ministères respectifs.

Le ministère des Finances attend des responsables des comptes qu'ils veillent à ce que les unités d'audit interne respectent les objectifs, les normes et les pratiques définis dans le manuel publié par ses soins et intitulé *Government Internal Audit Manual* (manuel d'audit interne dans l'administration publique).

L'audit interne constitue une évaluation indépendante et fournit au responsable des comptes et à d'autres hauts fonctionnaires des renseignements importants sur les systèmes de contrôle de gestion, en mesurant et en évaluant leur efficacité.

Le responsable de l'audit interne doit être suffisamment expérimenté, il doit occuper un poste hiérarchique élevé et avoir, de préférence, une formation professionnelle adaptée à sa fonction. Dans les ministères dotés d'un budget important, la nomination de ce responsable doit être approuvée par le ministère des Finances. Il en va de même des termes du mandat de l'unité d'audit interne.

Les missions spécifiques de cette unité sont définies par le responsable des comptes, dans le respect des conseils fournis par le manuel *Government Internal Audit Manual*. Le responsable de l'audit interne est en contact direct avec le responsable des comptes et peut lui adresser des rapports d'audit, dans le cas par exemple où des recommandations essentielles n'ont pas été suffisamment prises en compte par les personnes concernées. C'est au responsable des comptes de veiller *in fine* à ce que ces rapports soient suivis de mesures rapides et efficaces, et à ce que les risques découlant d'une absence d'action soient reconnus et acceptés.

La Commission des comptes publics

La Commission des comptes publics a été créée en 1861, parmi d'autres mesures visant à permettre au Parlement d'exercer un meilleur contrôle des dépenses de l'Etat. La Commission s'est vue assigner pour tâche d'examiner et d'établir des rapports périodiques sur les fonds alloués par le Parlement et sur les autres comptes présentés à ce dernier, tel que la Commission le juge nécessaire.

A l'origine, la Commission des comptes publics était seulement chargée de s'assurer de la reddition des comptes de dépenses publiques, de leur régularité et de leur exactitude. La Commission a conservé ces fonctions, mais examine aujourd'hui principalement les aspects liés à la gestion économique, à l'efficacité et à l'efficacité des procédures, telles que définies dans les rapports de rentabilité économique de l'Office britannique de contrôle.

Les membres de la Commission des comptes publics sont nommés par la Chambre des Communes pour une durée analogue à celle d'une session parlementaire. Ces membres sont au nombre de 4 au minimum et de 15 au maximum et représentent tous les partis politiques. La Commission des comptes publics est habilitée à mander des personnes, des documents et des rapports extérieurs, et à se déplacer hors du Parlement. Bien que les études qu'elles mènent se limitent habituellement aux activités des responsables de l'administration publique, elle a déjà été amenée à entendre des particuliers.

La Commission des comptes publics exerce ses fonctions avec impartialité et s'efforce de travailler sans parti pris. Ses décisions sont généralement prises à l'unanimité, quel que soit le gouvernement en place. Bien qu'elle n'ait aucun pouvoir exécutif et qu'elle ne puisse formuler que des recommandations ou rendre des avis, les rapports qu'elle rédige ont un impact considérable. La plupart de ses recommandations sur des questions relatives au contrôle des dépenses par le Parlement sont acceptées par le gouvernement.

L'Office britannique de contrôle

Les principes régissant les relations entre l'Office britannique de contrôle, la Commission des comptes publics et le ministère des Finances ont été exposés plus haut et dans la section consacrée au rôle de l'Office britannique de contrôle lui-même. Il est important de retenir que celui-ci est totalement indépendant des deux autres institutions.

Afin d'aider les ministères à améliorer les contrôles financiers et la rentabilité économique, l'Office britannique de contrôle évalue les systèmes de contrôle de gestion de ces instances. Les méthodes d'évaluation, ainsi que ses relations avec les unités d'audit interne, sont présentées dans la section 4.

Dans le cadre de ses activités d'audit financier, l'Office britannique de contrôle conseille et aide les ministères, par des contacts quotidiens, à améliorer leur gestion financière et la reddition des comptes. Certaines grandes questions peuvent faire l'objet de lettres de recommandations. Quelque 350 de ces lettres ont été envoyées en 1994-95.

Le taux d'acceptation des conclusions et recommandations formulées dans les rapports de rentabilité économique rédigés par l'Office britannique de contrôle et dans des rapports de la Commission des comptes publics témoigne également de l'efficacité de l'Office britannique de contrôle : en 1994-95, 95 % des recommandations de la Commission ont été acceptées par le gouvernement.

Ces recommandations ont parfois des répercussions qui dépassent le problème ayant donné lieu à leur formulation. Pour illustrer les interactions entre l'Office britannique de contrôle et le ministère des

Finances dans la mise en oeuvre des normes de contrôle de gestion, citons un rapport établi par l'Office britannique de contrôle sur un grand projet d'aide au développement à l'étranger. Ce rapport rappelait brièvement les faits ayant conduit à la décision d'aider au financement du projet de centrale hydroélectrique de Pergau en Malaisie. Il s'agissait de la somme la plus importante jamais accordée à un ministère pour un seul projet. Le rapport était essentiellement consacré au rôle du responsable des comptes dans la recherche de la rationalité économique de ce projet. En l'occurrence, le responsable des comptes a rappelé au ministre concerné qu'il était de sa propre responsabilité de veiller à ce que les fonds alloués à un projet d'aide soient gérés avec prudence et économie. Or, selon lui, le projet de centrale hydroélectrique de Pergau ne remplissait pas ces critères et il déconseillait par conséquent son financement. Le ministre a néanmoins estimé qu'une aide devait être fournie en raison des engagements déjà pris par le Royaume-Uni, et il a prié le responsable des comptes d'engager cette dépense.

Suite au rapport de la Commission des comptes publics sur le projet de centrale de Pergau, le gouvernement a admis que, dans la mesure où un ministre était passé outre les recommandations d'un responsable des comptes concernant la gestion économique, l'efficacité et l'efficacité des dépenses à engager, le dossier devait être transmis immédiatement au Contrôleur et Vérificateur général. Cette décision constituait un tournant important.

Avant de clore cette section, il est important de souligner le rôle de l'Union européenne dans les contrôles de gestion. Le droit communautaire est transposé dans le droit anglais. Le plus souvent, il est cependant appliqué via un règlement (*statutory instrument*) présenté au Parlement dans le cadre du *European Communities Act* [loi du Parlement britannique, adoptée en 1972, pour permettre la transposition de la législation européenne dans la législation du Royaume-Uni]. Cependant, il arrive qu'une nouvelle réglementation européenne soit intégrée dans un projet de loi amendement la législation nationale déjà existante.

Par conséquent, l'audit des contrôles de gestion mené par l'Office britannique de contrôle en rapport avec la législation du Royaume-Uni garantira également la conformité avec celle de l'Union européenne. La privatisation du constructeur automobile Rover, racheté par British Aerospace en 1988, en est un exemple assez connu. Un audit de rentabilité économique de cette opération de rachat, effectué par l'Office britannique de contrôle, a révélé que l'Etat britannique avait versé une subvention supplémentaire de 38 millions de livres sterling sans en avertir la Commission européenne, contrairement à ce qui est requis avant l'octroi de toute aide publique au secteur privé.

L'Office britannique de contrôle a remis à la Commission des comptes publics un rapport sur le montant de ces subventions supplémentaires et sur le manquement à obtenir une autorisation préalable. Il revenait à la Commission de déterminer si British Aerospace devait rembourser à l'Etat britannique les sommes perçues à titre de subventions. La Cour européenne de Justice a finalement décidé que ce remboursement devait avoir lieu.

4. Méthodes de vérification des systèmes de contrôle de gestion

Cette section présente les différentes méthodes de vérification des systèmes de contrôle de gestion mises en oeuvre par l'Office britannique de contrôle dans le cadre de ses activités d'audit financier et de ses examens de rentabilité économique.

Contrôle financier

Il est essentiel de savoir quel crédit accorder aux systèmes de contrôle de gestion d'un ministère pour décider du mode de vérification de ses activités. Il est par conséquent indispensable d'examiner ces contrôles lors de la préparation de l'audit, ce qui nécessite d'évaluer l'environnement de contrôle financier du ministère, selon la procédure décrite ci-après.

- *Rassembler des informations d'ordre général* : caractéristiques de l'organisation, sites, types de systèmes (manuels ou informatisés), détail des fonctions informatisées (constructeur/modèle, des programmes utilisés, fiabilité des systèmes, détail des applications financières).
- *Détailler les caractéristiques de l'environnement comptable* : environnement externe (cadres réglementaire et juridique, surveillance exercée par le Parlement/les ministres, concurrence au niveau des activités, etc.), organisation et gestion (autorisations requises avant d'engager des dépenses, séparation des fonctions, etc.), principes fondamentaux relatifs à l'organisation et aux ressources humaines (gestion du personnel, formation, embauche, durée d'occupation des postes, etc.).
- *Évaluer les contrôles financiers* : réponses oui/non à un questionnaire portant sur le traitement des opérations et concernant : les contrôles à la source (par exemple, les manuels détaillent-ils les procédures à suivre pour faire valider les opérations ?), les contrôles du traitement (par exemple, existe-t-il des procédures permettant de vérifier que toutes les opérations ont été traitées ?), les contrôles en fin de traitement (par exemple, la production effective est-elle étudiée par rapport aux budgets ?), les contrôles sur la sécurité du système informatique (par exemple, l'accès aux salles informatiques et aux ordinateurs est-il correctement surveillé ?), le suivi des modifications ultérieures (les mises à jour des systèmes sont-elles intégralement testées avant leur mise en oeuvre ?). En fonction de ces réponses, l'auditeur évalue la qualité de l'environnement de contrôle financier et détermine si celui-ci est très fiable, fiable, satisfaisant ou médiocre.
- *Décrire le système comptable* : après un bref examen des systèmes comptables, l'auditeur détermine si les registres comptables sont tenus correctement et si les systèmes fournissent une piste d'audit appropriée (ensemble des pièces justificatives indiquant de quelle façon les chiffres vérifiés sont dérivés des opérations initiales).
- *Définir les domaines comptables* : l'auditeur définit les différents domaines comptables du ministère et vérifie, en étudiant un échantillon d'opérations dans chacun, qu'ils sont traités conformément aux systèmes décrits plus hauts.
- *Identifier les contrôles principaux* : l'auditeur doit identifier les contrôles principaux appliqués à chaque domaine comptable du ministère. Par exemple, le domaine règlements donne normalement lieu aux contrôles suivants : rapprochement des factures et des règlements, vérification de toutes les opérations validées par un responsable ayant droit de signature, vérification des chèques et des documents d'accompagnement, rapprochement des relevés bancaires, strict contrôle de la manipulation des chèques en blanc.
- *Repérer les erreurs graves de contrôle* : à l'issue du travail décrit ci-dessus, l'auditeur doit détecter d'éventuelles insuffisances de contrôle, telles que l'absence de contrôles principaux dans un domaine comptable. Il doit alors déterminer s'il y a lieu d'envoyer une lettre de recommandations au responsable des comptes afin de mettre en évidence ces problèmes et les

conséquences qu'ils peuvent avoir sur l'audit, par exemple là où les pistes d'audit sont insuffisantes.

L'auditeur doit effectuer sur ces bases une première évaluation des contrôles de gestion dans chaque domaine comptable et de leur efficacité à empêcher des erreurs graves. Un problème est qualifié de "grave" si son omission ou sa mauvaise évaluation pourrait avoir des répercussions sur l'activité parlementaire, dans la mesure où le Parlement est le destinataire de l'avis émis par le Contrôleur et Vérificateur général sur les états financiers du ministère en question.

Cette évaluation de la rigueur des contrôles de gestion ainsi que de la probabilité de survenue d'erreurs graves sert à décider de la procédure mise en oeuvre par l'Office britannique de contrôle pour vérifier les opérations relatives à chaque domaine comptable.

En fonction des résultats obtenus à l'issue de ce travail de préparation de l'audit, si les contrôles en place sont suffisamment rigoureux et que le risque d'erreurs graves est faible, l'Office britannique de contrôle peut décider de réaliser un audit économiquement plus rentable en s'appuyant sur les contrôles de gestion.

Le travail de l'unité d'audit interne peut également influencer sur cette décision. Par exemple, si les auditeurs internes réalisent des contrôles qui démontrent la fiabilité des systèmes comptables et si l'Office britannique de contrôle peut vérifier également une partie de ce travail, il est généralement plus efficace d'adopter une stratégie d'audit fondée sur les contrôles de gestion. Dans ce cas, l'auditeur doit être sûr que le travail de l'unité d'audit interne est suffisant pour lui permettre de se fier à ses résultats.

Ces procédures visent notamment à faire la preuve de la compétence, de l'indépendance et de l'impartialité des auditeurs internes, à attester de leur champ d'action, de la précision de leur travail, de la pertinence des objectifs fixés par l'Office britannique de contrôle et de l'exercice comptable.

Si des arguments peuvent être avancés en faveur d'un audit (économiquement) rentable, fondé sur les contrôles de gestion, il convient de vérifier la façon dont ces contrôles doivent être menés, avant que l'Office britannique de contrôle puisse réduire l'étendue des vérifications qui auraient dû être menées dans le cas contraire.

Ces vérifications de la conformité des contrôles de gestion visent à démontrer, au niveau de l'audit, que les systèmes de contrôles de gestion internes sont appliqués comme ils le doivent. Les contrôles principaux ont, eux, pour objectif d'établir, au niveau de l'audit, que les données figurant dans les registres comptables ou les états financiers sont complètes, exactes et valides.

Ces vérifications de l'Office britannique de contrôle montrent parfois que les contrôles ne sont pas aussi efficaces que prévu. Dans ce cas, il se peut que l'Office britannique de contrôle ait à revoir l'évaluation initiale des contrôles de gestion effectuée au cours de la préparation de l'audit. Des contrôles supplémentaires devront être effectués afin de pallier ces insuffisances, et les carences graves notifiées au responsable des comptes dans une lettre de recommandations.

Les systèmes de contrôle de gestion sont également vérifiés dans le cadre d'autres activités de l'Office britannique de contrôle, qui étendent ainsi sa fonction de contrôle financier des comptes de l'administration publique. Il s'agit ici, par exemple, de la vérification continue des activités des ministères afin de s'assurer qu'ils respectent les règlements et les autres textes, ainsi que les conseils donnés dans le manuel *Government Accounting*.

Lorsque cette vérification montre la nécessité d'effectuer des contrôles approfondis, l'auditeur examine certains aspects, par exemple les risques de malversation, d'illégalité et d'irrégularité dans la conservation et le contrôle des biens.

Les résultats de ces examens sont habituellement communiqués au responsable des comptes, de la même façon qu'une lettre de recommandations est envoyée à l'issue de l'activité d'audit de l'Office britannique de contrôle.

Examens de "rationalité économique" (rentabilité)

Bien que les audits de l'Office britannique de contrôle portent parfois sur des aspects fortement liés aux contrôles financiers, ce sont surtout les examens de rationalité économique qui traitent de ces problèmes, par analogie avec l'interprétation, au sens large, du concept de "contrôle de gestion" donnée par l'INTOSAI dans ses Directives pour l'Elaboration des Normes de Contrôle Interne.

La loi britannique sur l'audit (*National Audit Act*) de 1983 prévoit que le Contrôleur et Vérificateur général peut effectuer des examens visant à déterminer dans quelle mesure les différents ministères gèrent les ressources qui leur sont allouées d'une manière économique, efficiente et efficace. Toutefois, cette loi ne définit pas l'économie, l'efficacité et l'efficience. L'Office britannique de contrôle utilise des définitions qui s'appuient sur les interactions entre les éléments suivants :

- Objectifs : ce vers quoi tend un ministère.
- Données : ressources financières, humaines et matérielles utilisées ou consommées par un ministère.
- Activités : fonctions par le biais desquelles les ressources sont transformées en extrants.
- Rendements : produit des activités (biens, services, etc.).
- Impact : effet des rendements sur la réalisation directe des objectifs et, d'une manière plus générale, sur d'autres programmes, projets ou autres secteurs.

Les termes économie, efficience et efficacité sont définis de la façon suivante :

- Économie : minimisation du coût des ressources utilisées pour une activité tenant compte de l'aspect qualité.
- Efficience : rapport entre les rendements obtenus (biens, services, etc.) et les ressources utilisées à cet effet. Une activité est dite efficiente si elle maximise les rendements pour des éléments de production donnés, ou si elle minimise les éléments de production pour des rendements donnés.
- Efficacité : degré de réalisation des objectifs et rapport entre l'impact escompté et l'impact effectif d'une activité.

Dans le cadre de ses examens de rationalité économique (rentabilité), l'Office britannique de contrôle a notamment pour objectif de déterminer si les systèmes de contrôle de gestion en place sont sains ainsi que la façon dont ils sont appliqués dans les différents ministères, afin de garantir la gestion

économique, l'efficacité et l'efficacités. Des insuffisances dans les contrôles de gestion peuvent se traduire par une rentabilité économique médiocre dans le ministère concerné.

Outre la question de la rentabilité économique, l'Office britannique de contrôle retient des sujets d'étude sur la base de certains critères, par exemple :

- Quelles sont les sommes en jeu ?
- Ces sommes peuvent-elles faire l'objet de contrôles ?
- Le Parlement ou l'opinion sont-ils concernés ?
- Quel est le risque d'échec de l'étude ?
- Le calendrier fixé est-il approprié ?
- L'étude changera-t-elle quelque chose ou aura-t-elle un impact ?

C'est *in fine* le Contrôleur et Vérificateur général qui décide de choisir tel ou tel aspect à étudier. Lorsqu'un sujet est retenu, un programme détaillé est élaboré afin de systématiser l'audit. Ces travaux préparatoires s'inscrivent dans le cadre d'une étude préliminaire de l'aspect à examiner.

A ce stade, il convient de définir, d'une manière large, les éventuelles insuffisances des principaux systèmes de contrôle ou des procédures appliqués, afin de pouvoir évaluer les résultats et conclusions probables d'un audit complet, ainsi que les perspectives d'un compte rendu efficace.

L'étude préliminaire permet de définir la méthodologie et de garantir l'origine et la disponibilité des pièces justificatives nécessaires pour étayer l'étude complète. Elle permet également de déterminer les attentes de l'Office britannique de contrôle ainsi que sa contribution à des gains de rentabilité (économique) dans le ministère concerné. Ces observations aident à décider si un audit complet se justifie ou non.

Lorsqu'il entreprend un audit complet, l'Office britannique de contrôle doit veiller à ce que les preuves qu'il a rassemblées soient :

- pertinentes : les informations doivent s'appuyer sur les données les plus récentes et avoir un lien logique avec le problème traité,
- fiables : les preuves doivent être aussi précises, valides et complètes que ce que permet la mise en oeuvre de méthodes d'audit acceptables,
- suffisantes : elles doivent permettre à une personne ayant une capacité de jugement de parvenir aux mêmes conclusions que l'auditeur.

Toutes les catégories de preuves rassemblées par l'auditeur chargé de sonder la rentabilité, présentées ci-après, peuvent être pertinentes pour les systèmes de contrôle de gestion dans un ministère orientés sur la gestion économique, l'efficacité et l'efficacités :

- Preuves documentaires : issues de dossiers, de rapports de gestion, de présentations ministérielles, de manuels pratiques, d'instructions au personnel, etc.

- Preuves analytiques : tirées de l'étude et de l'évaluation de données rassemblées au cours de l'audit, telles que des comparaisons, enquêtes, contrôles ou faits et chiffres obtenus dans le cadre d'un certain nombre d'études quantitatives.
- Témoignages : preuves apportées oralement ou par écrit par des tiers en réponse à des enquêtes d'audit ou lors d'entretiens. Il peut s'agir notamment de déclarations de responsables ministériels, apportant des explications, des justifications, des éclaircissements sur leurs actions et leurs intentions.
- Preuves matérielles : issues de l'observation directe de personnes, de biens ou d'activités.
- Examen des dossiers : les dossiers et documents divers du ministère constituent une source essentielle de preuve documentaires.
- Analyse : exploitation et reformulation de preuves déjà rassemblées, par différentes méthodes, telles que la statistique ou les modèles informatiques, de façon à produire de nouvelles preuves.
- Entretien : moyen utilisé pour rassembler des témoignages. Lorsqu'une preuve orale est significative pour l'étude, son enregistrement doit être confirmé par écrit par la personne à l'origine de la déclaration.
- Observation : elle permet de recueillir un ensemble de preuves matérielles et peut également nécessiter des preuves corroborantes, par exemple des photographies.
- Documents extérieurs : les documents extérieurs au ministère peuvent également constituer des sources documentaires fiables. Il peut s'agir, par exemple, d'analyses économiques et de rapports publiés par l'Office national des statistiques, l'Union européenne, l'OCDE, les Nations unies, d'institutions supérieures de contrôle des finances publiques d'autres pays, etc. Il est souvent judicieux d'utiliser des sources et des documents étrangers parallèlement à ceux disponibles au Royaume-Uni.
- Aide particulière : l'étendue/la portée des examens de rentabilité peut être renforcée en faisant appel à des spécialistes des domaines étudiés. Il peut s'agir de cabinets financiers, d'universitaires, d'organismes professionnels, de centres de recherches ou de particuliers.
- Etude de marché : elle suppose de commander une analyse à une société spécialisée ou à l'Office britannique de contrôle. Cette étude peut apporter des preuves utiles sur les résultats obtenus à l'issue de la mise en œuvre des programmes ou des projets des ministères, en particulier s'ils ciblent une population bien définie ou facilement identifiable.

5. Valeur attribuée aux systèmes de contrôle de gestion

Cette section présente la valeur attribuée par le ministère des Finances, la Commission des comptes publics et l'Office britannique de contrôle aux systèmes de contrôle de gestion. Il apparaît clairement, après l'exposé qui vient d'être fait, qu'en l'absence de systèmes de contrôle de gestion satisfaisants, les responsables des comptes ne peuvent pas toujours prendre conscience des erreurs et irrégularités graves qui existent au sein de leurs ministères respectifs.

L'Office britannique de contrôle tire profit de contrôles de gestion solides, y compris d'une unité d'audit interne efficace, dans un ministère faisant l'objet d'un audit. En effet, dès lors qu'il peut se fier à ces contrôles, il réalise un audit externe plus efficient et plus rentable. L'un des moyens d'attester la valeur des contrôles de gestion consiste à évaluer les répercussions de contrôles inexistantes ou inadaptés. Ces insuffisances peuvent être illustrées par des exemples tirés des récentes activités de l'Office britannique de contrôle. L'idéal est de regrouper ces exemples en fonction des objectifs généraux visés par les contrôles de gestion.

Les Directives de l'INTOSAI (I, paragraphe 3) définissent les contrôles de gestion comme des contrôles garantissant de manière raisonnable la réalisation des 4 objectifs généraux suivants :

... promouvoir des opérations ordonnées, économiques, efficientes et efficaces et des produits et services de qualité, conformément à la mission de l'organisme ; ...

Il ressort du rapport de rentabilité de l'Office britannique de contrôle sur la gestion d'un programme de développement d'installations sous-marines, lancé par le ministère de la Défense, que le coût final de cette opération a augmenté de 72 % en valeur réelle (environ 800 millions de livres sterling) et que les délais de réalisation ont été allongés d'un an. Ce rapport de l'Office britannique de contrôle met à jour un certain nombre d'insuffisances dans les contrôles de gestion qui ont contribué à alourdir les coûts et à allonger les délais. Ainsi, il aurait fallu accorder davantage d'attention au suivi des modifications apportées à la configuration des installations concernées, notamment en évaluant les conséquences en termes de coûts. Les marchés ont été passés avant que le projet soit définitivement arrêté, faussant ainsi tout contrôle des coûts. La Commission des comptes publics a conclu qu'un certain nombre d'observations essentielles valent également pour les projets d'autres ministères. Il convient notamment de définir, dès le départ, une structure de gestion intégrée, avec des moyens de communication clairement définis, des dispositifs de compte rendu adaptés et des mécanismes de contrôle rigoureux. La Commission a également recommandé de maîtriser les coûts et de ne régler les fournisseurs que lorsqu'ils ont réalisé leurs prestations.

... protéger les ressources de la perte due au gaspillage, à l'abus, à la mauvaise gestion, aux erreurs, à la fraude et autres irrégularités ; ...

Principale conclusion de l'Office britannique de contrôle à l'issue de son audit financier du ministère responsable des douanes et du contrôle des importations : l'accroissement des achats transfrontaliers en 1993 a conduit à une perte de recettes de 200 millions de livres sterling, due à l'importation légale de biens destinés à être consommés. Cependant, d'autres pertes - de faible ampleur, mais significatives - sont dues à l'importation de tabac et d'alcool et à leur revente illégale sans versement des taxes au Royaume-Uni. Pour remédier à cette situation, le ministère a chargé des contrôleurs fiscaux de rechercher et de poursuivre les personnes se livrant à ce type de trafic.

... respecter les lois, les réglementations et les directives de la direction ; ...

L'audit financier du ministère de la Santé, réalisé en 1993-94, a montré que ce ministère ne respectait pas toujours la réglementation, ce qui a conduit le Contrôleur et Vérificateur général à rendre un avis réservé. Il a indiqué que le versement de sommes aux personnes cessant d'être employées par ce ministère sortaient probablement des attributions des autorités chargées de la santé.

... préparer et conserver des données financières et administratives fiables et les publier loyalement et en temps opportun ; ...

Il est indispensable, du point de vue des activités du ministère des Finances, de la Commission des comptes publics et de l'Office britannique de contrôle, que les ministères conservent intégralement les

registres comptables sur lequel figure le détail de toutes leurs opérations. En cas de manquements, le Parlement ne peut pas être certain de l'exactitude des états financiers annuels de ces ministères et il n'y a aucun moyen de vérifier que les fonds alloués sont utilisés conformément aux décisions du Parlement. Le Contrôleur et Vérificateur général n'a heureusement jamais eu, au cours de la période récente, à rendre un avis réservé sur les états financiers d'un ministère du fait de livres de compte mal tenus.

6. Conclusion

Il importe de rappeler en conclusion que l'Office britannique de contrôle est totalement indépendant de l'exécutif, et notamment du ministère des Finances. C'est à ce dernier qu'il appartient de définir les principes du contrôle de gestion et d'assurer leur mise en oeuvre par les responsables des comptes.

En tant qu'institution supérieure de contrôle des finances publiques du Royaume-Uni, l'Office britannique de contrôle observe scrupuleusement les exigences formulées dans les Directives de l'INTOSAI (V, paragraphes 80-85). Il évalue ainsi, dans le cadre d'audits financiers et d'examens de rentabilité, l'adéquation dans le principe et l'efficacité dans la pratique des contrôles de gestion des ministères. Il en souligne les inadéquations et les insuffisances dans des lettres de recommandations envoyées à ces derniers et dans des rapports de rentabilité ou d'autres rapports adressés au Parlement. Il procède à l'évaluation des contrôles de gestion d'une manière structurée et systématique, par une préparation approfondie des audits, par des procédures de contrôle étendues et par des dispositifs solides d'élaboration de rapports.

Il est de toute évidence dans l'intérêt de l'Office britannique de contrôle de veiller à ce que les ministères appliquent des contrôles de gestion solides et disposent d'un audit interne efficace, dans la mesure où la possibilité de se fier à ces contrôles permet à l'Office de réaliser des audits externes plus efficaces et plus rentables.

ANNEXE

INTOSAI

Directives pour l'Elaboration des Normes de Contrôle Interne

Publiées par le Comité d'élaboration des Normes de Contrôle

Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle de Finances Publiques

Juin 1992

PREFACE

Le contrôle interne a depuis longtemps intéressé les membres de l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI). Cet intérêt remonte au Congrès de 1974, lorsque des discussions ont eu lieu concernant la nécessité du contrôle interne et l'importance des systèmes de contrôle interne. Depuis cette époque, et avec l'accroissement de la complexité de l'administration publique, l'intérêt pour les contrôles internes n'a cessé de croître. Cette complexité ne permet pas à la direction de vérifier l'exactitude des tâches de chaque agent. Un grand nombre de gouvernements sont à la recherche de moyens propres à offrir des services plus économiques, plus efficaces, et plus efficaces et à contrôler les déficits et l'endettement. De telles prestations supposent que les structures anciennes soient réorganisées, que les vieilles procédures soient révisées, que les gestionnaires soient dotés de plus de liberté et supposent également un recours accru aux technologies informatiques. C'est dans un tel environnement qu'une structure de contrôle interne effectif peut raisonnablement fournir des garanties quant à la réalisation des objectifs de la direction.

Le comité pour l'élaboration de normes de contrôle interne a été mis en place en vue de renforcer la gestion financière et d'établir une reddition de comptes plus fine dans le secteur public. Son objectif consiste à élaborer des directives pour la mise en place et le maintien de contrôles internes efficaces. Pendant la préparation du présent document, le comité a pris conscience du fait que ces normes et directives peuvent s'appliquer, au-delà des responsables financiers, à tous les gestionnaires; c'est pour cela que le comité a élargi le champ de ses investigations de manière à couvrir toutes les opérations de l'administration publique. Par conséquent, l'expression "contrôle interne" utilisée dans ce document ne s'applique pas aux seuls domaines traditionnels du contrôle financier et autres contrôles administratifs apparentés, mais les dépasse pour couvrir e concept bien plus général de contrôle de gestion.

Les pays membres suivants ont participé au projet:

- . Autriche, Cour des Comptes;
- . Chili, Bureau du Contrôleur Général;
- . Egypte, Organisation Centrale de Contrôle;
- . Espagne, Cour des Comptes;
- . Etats-Unis d'Amérique, Bureau du Contrôleur Général;
- . France, Cour des Comptes;
- . Jamaïque, Bureau du Contrôleur Général;
- . Tanzanie, Département de l'Echiquier et du Contrôle;
- . Yougoslavie, Service Social des Comptes.

Les membres ont identifié quatre domaines pour lesquels des directives leur semblaient nécessaires en vue de la réalisation des objectifs du comité. Ces quatre domaines sont:

- . les concepts et les objectifs des contrôles internes,
- . un ensemble minimum de normes de contrôle interne utilisable par tout pays comme cadre général en vue de la mise en place d'une structure de contrôle interne spécifique,
- . la mise en oeuvre d'une structure de contrôle interne, et
- . l'évaluation périodique de l'efficacité de la structure de contrôle interne.

Chaque membre du comité a étudié l'une de ces quatre questions. Les divers rapports qui en ont découlé ont été fondus en un projet de rapport que les membres du comité ont discuté entre eux et qu'ils ont soumis aux membres de l'INTOSAI en appelant leurs commentaires. Les discussions et les commentaires ont permis au comité de comprendre l'utilisation des contrôles internes par les divers systèmes d'administration publique.

Le comité a découvert que malgré la grande diversité des systèmes de gouvernement les normes applicables à un contrôle interne rigoureux sont les mêmes. Le présent document est une tentative pour saisir ces normes et pour présenter celles ayant fait l'objet d'un consensus et qui sont souhaitables dans toute structure de contrôle interne spécifique. L'administration publique peut recourir à ces normes en vue de mettre en oeuvre une structure de contrôle interne efficace. Les contrôleurs des finances publiques peuvent y avoir recours pour les aider dans l'évaluation de ces structures.

Le comité souhaiterait remercier les pays suivants pour avoir partagé leurs connaissances et savoir-faire en matière de contrôles internes avec nous et pris le temps de répondre à notre demande:

Afrique du Sud	Norvège
Allemagne	Nouvelle-Zélande
Australie	Pakistan
Belgique	Panama
Belize	Pays-Bas
Botswana	Pérou
Canada	Philippines
Colombie	Portugal
Costa Rica	Qatar
Danemark	Royaume-Uni
Finlande	Sierra Leone
Hàiti	Ste Lucie
Hongrie	Suisse
Inde	Tchécoslovaquie
Irlande	Tunisie
Italie	Turquie
Mauritanie	Yémen
Mexique	Zimbabwe

Après y avoir incorporé les commentaires, le Comité directeur a approuvé à sa 35ème réunion (Octobre 1991, Washington, DC) la publication de ces Normes. Ce document est un document "vivant" qui reflète les tendances actuelles de la conception et de la mise en place de structures de contrôle interne ainsi que de leur évaluation.

Charles A. Bowsher
Comptroller General of the United States
Président du Comité d'élaboration des normes de contrôle interne

TABLE DES MATIÈRES

PREFACE	175
Chapitre I	179
VUE D'ENSEMBLE DES CONCEPTS, OBJECTIFS ET NORMES DE CONTRÔLE INTERNE	
Normes générales	180
Normes détaillées	180
Chapitre II	182
DÉFINITION ET LIMITES DES CONTRÔLES INTERNES	
Définition et objectifs	182
Limites de l'efficacité des contrôles internes	183
Chapitre III	184
DISCUSSION DES NORMES DE CONTRÔLE INTERNE	
Normes générales	184
Normes détaillées	188
Séparation des fonctions	189
Chapitre IV	192
MISE EN PLACE D'UN CADRE POUR LES STRUCTURES DE CONTRÔLE INTERNE	
Chapitre V	194
MISE EN OEUVRE ET VÉRIFICATION DES STRUCTURES DE CONTRÔLE INTERNE	
Responsabilités de la direction	194
Responsabilité de l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques	195

VUE D'ENSEMBLE DES CONCEPTS, OBJECTIFS ET NORMES DE CONTRÔLE INTERNE

- 1.** Le contrôle interne est un instrument de gestion auquel on a recours pour s'assurer que les objectifs de la direction sont en voie d'être réalisés. C'est donc la direction qui est responsable du caractère approprié et de l'efficacité de la structure de contrôle interne. Le chef de chaque organisme public doit veiller à la mise en place, à l'évaluation et à l'actualisation d'une structure de contrôle interne adéquate et à en garantir l'efficacité.
- 2.** L'Institution supérieure de contrôle des finances publiques doit, elle aussi, veiller à l'existence d'un contrôle interne approprié. Elle doit encourager et soutenir.
 - la mise en place de structures institutionnelles de contrôle interne détaillées dans chaque unité de l'administration publique en se basant sur les normes exposées dans le présent document; et
 - l'inspection de cette structure pour s'assurer que les contrôles fonctionnent comme prévu et qu'ils sont adéquats pour la réalisation des résultats souhaités.
- 3.** Etant donné qu'ils sont les premiers responsables de l'adéquation de la structure de contrôle interne et de sa mise en place, il est important que les organes directeurs de tous les établissements de l'administration publique comprennent la nature de la structure de contrôle interne et les objectifs que doivent atteindre les contrôles internes. Une structure de contrôle interne est définie comme étant les plans d'un organisme, y compris l'esprit, les méthodes, les procédures et les autres actions de la direction qui garantissent de manière raisonnable la réalisation des objectifs généraux suivants:
 - promouvoir des opérations ordonnées, économiques, efficaces et des produits et services de qualité, conformément à la mission de l'organisme;
 - protéger les ressources de la perte due au gaspillage, à l'abus, à la mauvaise gestion, aux erreurs, à la fraude et autres irrégularités;
 - respecter les lois, les réglementations et les directives de la direction; et
 - préparer et conserver des données financières et administratives fiables et les publier loyalement et en temps opportun.
- 4.** Les normes qui vont suivre constituent le cadre pour une structure de contrôle interne; elles ont été classées en normes générales et normes détaillées:

Normes générales

Garantie raisonnable : Il convient que les structures de contrôle interne garantissent de manière raisonnable que les objectifs généraux sus-mentionnés seront réalisés.

Adhésion : Il convient que les organes directeurs et les agents maintiennent et fassent preuve à tout moment d'une attitude d'adhésion aux contrôles internes.

Intégrité et compétence : Il convient que les organes directeurs et les agents se parent d'intégrité dans leur vie tant professionnelle que privée et fassent preuve d'un haut niveau de compétence qui leur permette de comprendre l'importance qu'il y a à élaborer, mettre en oeuvre et maintenir de bons contrôles internes et à en réaliser les objectifs généraux.

Objectifs du contrôle : Il convient d'identifier ou d'élaborer des objectifs de contrôle spécifiques pour chaque activité de l'organisme; ces objectifs doivent être appropriés, complets, raisonnables et intégrés aux objectifs généraux de l'organisme.

Vérification des contrôles : Il convient que les organes de direction et les agents vérifient constamment leurs opérations et prennent des mesures promptes et positives à l'égard de toute opération irrégulière ou contraire aux principes de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacité.

Normes détaillées

Documentation : Il convient de prévoir une documentation claire et accessible sur la structure de contrôle interne et sur toutes les transactions et événements importants.

Enregistrement prompt et adéquat des transactions et des événements : Les transactions et les événements importants doivent être promptement enregistrés et bien répertoriés.

Autorisation et exécution des transactions et des événements : Les transactions et les événements importants ne doivent être autorisés et exécutés que par les personnes agissant dans le cadre de leurs compétences.

Séparation des fonctions : Les fonctions et les responsabilités de premier plan dans les domaines de l'autorisation, du traitement, de l'enregistrement et de l'étude des transactions et des événements doivent être clairement réparties entre les personnes.

Supervision : Il convient d'assurer une supervision compétente afin de s'assurer de la réalisation des contrôles internes.

Responsabilité et accès aux ressources et aux documents : Il convient de limiter l'accès aux ressources et documents aux personnes autorisées, à savoir celles qui en ont la garde ou qui sont habilitées à les utiliser. Pour que la responsabilité soit renforcée, il convient de comparer, à intervalles réguliers, les ressources aux montants figurant sur les registres pour voir s'il y a coïncidence entre les deux. C'est la vulnérabilité des ressources qui devrait servir de base pour déterminer la fréquence des comparaisons.

5. Ces normes seront applicables à toutes les unités de l'administration publique. Il s'agit là de normes acceptables minimales que les organismes suivent lorsqu'ils mettent en place des contrôles internes. Elles offrent également les critères à utiliser par les contrôleurs au moment de vérifier la structure de contrôle interne.

6. Les normes présentées dans ce document ne sont pas des idées nouvelles car un grand nombre d'entre elles sont déjà intégrées dans les opérations effectuées par l'administration publique. Cependant, leur présentation dans un document cadre, elle, peut être nouvelle. Le reste du présent document présente dans le détail la définition et les limites du contrôle interne, les normes de contrôle interne, la mise en place d'un cadre pour les contrôles internes ainsi que la mise en application et la vérification des structures de contrôle interne.

DÉFINITION ET LIMITES DES CONTRÔLES INTERNES

Définition et objectifs

7. Les structure de contrôle interne sont définies comme étant les plans d'un organisme, y compris l'esprit, les méthodes, les procédures et les actions de la direction qui garantissent de manière raisonnable la réalisation des objectifs. Ces objectifs sont:

- promouvoir des opérations ordonnées, économiques, efficaces et des produits et services de qualité, conformément à la mission de l'organisme;
- protéger les ressources de la perte due au gaspillage, à l'abus, à la mauvaise gestion, aux erreurs, à la fraude et aux irrégularités;
- respecter les lois, les réglementations et les directives de la direction; et
- préparer et conserver des données financières et administratives fiables et les publier loyalement et en temps opportun.

8. Cette définition des structures des contrôles interne les objectifs qui leur ont été assignés ont une portée intentionnellement générale afin de couvrir toutes les opérations de l'administration publique. Cependant, les contrôles internes ont été organisés et définis de diverses autres manières. Les descriptions suivantes sont données à titre de référence.

9. La classification des contrôles internes selon le rôle qu'ils jouent dans la structure de l'organisme a souvent permis de les subdiviser selon les catégories générales de contrôle de gestion, de contrôle administratif et de contrôle comptable. Souvent, les contrôles de gestion ont été perçus comme englobant tous les contrôles. Ils constituent l'ossature de l'organisme: tous les plans, toutes les politiques, les procédures et les pratiques nécessaires pour que les agents puissent atteindre les objectifs de l'entité. Les contrôles administratifs sont constitués par les procédures et les documents relatifs aux processus de prise de décision qui permettent aux agents de mettre en oeuvre les activités autorisées dans la réalisation des objectifs de l'organisme. Les contrôles comptables englobent les procédures et les documents visant à préserver les actifs ainsi que la fiabilité des registres financiers.

10. Les contrôles internes ont également été classés selon la fonction qui leur a été assignée: éviter les erreurs (par exemple, en séparant les fonctions et les exigences en matière d'autorisations); détecter les erreurs (par exemple, en mettant en place des normes de production visant à détecter les écarts constatés dans les résultats effectifs); corriger les erreurs ainsi détectées (par exemple en recouvrant un excédent de paiement versé à un fournisseur); ou bien compenser des contrôles inadéquats dans les cas où les risques de perte sont élevés et des contrôles supplémentaires sont nécessaires.

11. Dans la pratique, il s'avère difficile de faire la distinction entre ces catégories et ces types, car une structure de contrôle interne efficace nécessite des éléments de chacune de ces catégories. La description de chaque catégorie de contrôle elle-même peut varier d'un individu à l'autre.

Toutefois, quelle qu'en soit l'organisation et la définition, il ne faut pas considérer les contrôles internes comme interchangeable. Ils doivent être complémentaires. Tout contrôle a ses avantages et ses inconvénients. Une structure de contrôle interne efficace a recours à un ensemble de contrôles afin de compenser les inconvénients de chaque contrôle pris individuellement.

12. Pour être efficaces, les contrôles internes doivent répondre à trois critères de base:

- Ils doivent être appropriés (c'est-à-dire, le contrôle qu'il faut à la place qu'il faut et proportionnel au risque couru).
- Ils doivent fonctionner conformément aux plans et ce, de la même manière tout au long de la période (c'est-à-dire qu'ils doivent être scrupuleusement respectés par tous les agents concernés et qu'ils ne doivent pas être transgressés quand les premiers responsables sont absents ou le volume du travail est élevé).
- Ils doivent répondre à l'exigence de l'adéquation coûts-bénéfices (c'est-à-dire que le coût de mise en oeuvre du contrôle ne doit pas dépasser les bénéfices qui en sont tirés).

Limites de l'efficacité des contrôles internes

13. Aucune structure de contrôle interne, aussi détaillée et complète qu'elle soit, ne peut par elle-même garantir l'efficacité de l'administration et l'existence de registres complets et exacts ou être à l'épreuve de la fraude notamment lorsque ceux qui sont concernés détiennent des postes d'autorité ou de confiance. Les contrôles internes qui reposent sur la séparation des fonctions peuvent également perdre leur efficacité dans les cas de collusion entre plusieurs individus. Les contrôles d'autorisation peuvent aussi être floués par la personne investie de l'autorité; souvent la direction est en mesure d'outrepasser les contrôles qu'elle a elle-même mis en place. Il n'est pas réaliste de maintenir une structure de contrôle interne visant à éliminer les risques de perte car le coût en serait probablement supérieur au bénéfice tiré.

14. Etant donné quelle repose sur le facteur humain, toute structure de contrôle interne peut être affectée par une erreur de conception, une erreur de jugement ou d'interprétation, par l'équivoque, la nonchalance, la fatigue ou la distraction. Bien que la compétence et l'intégrité du personnel qui conçoit et gère le système soit soumise au contrôle aux moments de la sélection et de la formation, ces deux qualités peuvent être altérées en raison de pressions provenant tant de l'intérieur que de l'extérieur de l'organisme. En outre, quelle que soit la compétence des personnels, le contrôle qu'ils effectuent peut perdre son efficacité s'ils ne comprennent pas correctement la fonction qui est la leur dans le processus de contrôle ou s'ils préfèrent ne pas en tenir compte.

15. Des changements apportés à l'organigramme et l'attitude des organes directeurs peuvent avoir un profond impact sur l'efficacité de la structure de contrôle interne et sur le personnel qui la gère. C'est pourquoi il est nécessaire que la direction révise et actualise les contrôles, communique les changements au personnel et donne l'exemple en respectant ces contrôles.

DISCUSSION DES NORMES DE CONTRÔLE INTERNE

16. La mise en place de normes de contrôle interne est nécessaire notamment en ce qui concerne l'administration publique et ce, au vu du volume de ses activités, de leur diversité, du volume des transactions, de la multiplicité des enregistrements et des nombreuses règles, réglementations et lois. Etant donné que les dispositions statutaires régissent la gestion et le contrôle des ressources et des programmes publics, il s'avère nécessaire de pouvoir disposer de normes qui régissent et garantissent cette conformité.

17. Les normes de contrôle interne se subdivisent en deux catégories: normes générales et normes détaillées. Ensembles, ces deux catégories de normes constituent le cadre d'une acceptabilité minimale pour une structure de contrôle interne en phase d'exploitation. Elles doivent servir de critères tant pour l'élaboration, que pour l'évaluation des contrôles internes. Ces normes de contrôles internes s'appliquent à toutes les fonctions relatives à la gestion, au fonctionnement et à l'administration et ne doivent pas se limiter aux opérations financières. Elles s'appliquent aussi à tous les systèmes, qu'ils soient informatisés ou manuels.

Normes générales

18. Les normes générales sont faites des éléments suivants: Garantie raisonnable, attitude d'adhésion, intégrité et compétence, objectifs du contrôle et évaluation des contrôles. L'ensemble de ces normes constitue un environnement de contrôle adéquat au sein de l'organisme.

Garantie raisonnable

19. **Il convient que les structures de contrôle interne garantissent de manière raisonnable que les objectifs généraux seront réalisés.**

20. La garantie raisonnable équivaut à un degré de confiance satisfaisant dans des circonstances déterminées de coûts, de bénéfices et de risques. Pour déterminer le degré de garantie raisonnable, il est nécessaire de faire preuve de jugement. Pour ce faire, il conviendrait que les dirigeants

- identifient les risques inhérents à leurs opérations et les niveaux de risques acceptables en diverses circonstances, et
- estiment le risque tant du point de vue de la quantité que de la qualité.

21. La garantie raisonnable suppose que le coût du contrôle interne ne doit pas dépasser le bénéfice qui en découle. Le coût est l'évaluation financière des ressources consommées pour la réalisation d'un objectif spécifique et l'évaluation économique d'une occasion perdue comme le retard dans les opérations, la baisse de la qualité des services ou de la productivité ou la baisse du moral des agents. Le bénéfice est évalué par la réduction du risque d'échec dans la réalisation

d'un objectif déclaré. Citons quelques exemples: probabilité accrue de détecter les fraudes, le gaspillage, l'abus ou les erreurs; prévention d'activités illicites ou renforcement du respect de la réglementation.

22. La conception de contrôles internes qui offrent un bon rapport coût-bénéfice tout en réduisant de manière acceptable les risques nécessités des dirigeants qu'ils comprennent clairement les objectifs généraux à atteindre. Les responsables de l'administration publique peuvent parfois concevoir des systèmes avec des contrôles excessifs dans un domaine précis de leur secteur d'activité qui affecte négativement d'autres activités. Par exemple, les agents peuvent essayer de contourner des procédures fastidieuses, l'absence d'efficacité dans les opérations peut être à l'origine de retards et la dilution des responsabilités peut rendre difficile l'identification des personnes responsables. Ainsi, les bénéfices tirés des contrôles excessifs dans un domaine peuvent être occultés par l'accroissement des coûts dans d'autres secteurs d'activités.

23. Dans ce qui suit nous donnons un exemple d'opérations inefficaces. L'antenne locale d'un organisme public est chargée de la construction d'un projet de logements pour sans-abri. Toutefois, toute modification apportée au contrat initial, quel qu'en soit l'impact technique et financier, doit être approuvée par l'administration centrale et ce, afin de contrôler le coût et la qualité du produit. Cette procédure ralentit l'avancement du projet de construction ce qui peut augmenter les coûts et nuire à une ou plusieurs personnes qui devaient bénéficier du projet de construction. Pour améliorer l'efficacité, l'administration centrale pourrait déléguer l'autorisation de changements mineurs apportés au contrat à un responsable sur le terrain. L'administration centrale continuerait d'exercer un contrôle adéquat sur le coût et la qualité de la construction, tout en réduisant les retards.

Attitude d'adhésion

24. A tout moment, il convient que les dirigeants et les agents conservent et fassent preuve d'une attitude d'adhésion positive envers les contrôles internes.

25. Ce sont les hauts cadres qui établissent cette attitude qui se reflète dans tous les aspects des actions de la direction. L'engagement et le soutien des hauts responsables gouvernementaux et des parlementaires auront pour effet le développement d'une attitude positive. Une telle attitude pourra également être développée par des dirigeants engagés à mettre en place des contrôles rigoureux par des actions relatives à l'organisation de l'entité, aux pratiques en matière de personnel, à la supervision, à la communication, à la protection et à l'utilisation des ressources par une responsabilisation systématique, aux systèmes de vérification et d'établissement de rapports, à la recherche de propositions d'amélioration provenant d'agents à tous les niveaux et, d'une manière générale, à une bonne direction. La direction peut montrer son soutien à un bon système de contrôles internes en mettant l'accent sur l'importance d'un audit interne indépendant et objectif dans l'identification de domaines pour l'amélioration du rendement et en réagissant aux informations découlant des audits internes.

26. Les agents doivent respecter les contrôles internes et doivent prendre des mesures en vue de la promotion de leur efficacité. Une attitude d'adhésion affectera nécessairement la qualité de la performance et, par conséquent, la qualité des contrôles internes. Lorsque les contrôles internes sont systématiquement une haute priorité de la direction, celle-ci établit et développe une attitude d'adhésion positive et contribue à son développement.

27. En dernière analyse, l'engagement de la direction à donner le ton au sommet est d'une valeur cruciale pour le maintien d'une attitude positive d'adhésion envers les contrôles internes au sein d'un organisme.

Intégrité et compétence

28. Il convient que les dirigeants et les agents separent d'une intégrité tant au niveau personnel que professionnel et aient un niveau de compétence qui leur permette de saisir l'importance qu'il y a à élaborer, mettre en oeuvre et maintenir de bons contrôles internes et d'en réaliser les objectifs généraux.

29. Les dirigeants et leur personnel doivent conserver et faire preuve (1) d'intégrité et de déontologie tant au niveau personnel que professionnel, (2) d'un niveau de compétence nécessaire pour garantir une performance efficace et efficiente et (3) d'une compréhension suffisante des contrôles internes pour bien s'acquitter de leurs responsabilités.

30. Un grand nombre d'éléments ont un effet sur l'intégrité des dirigeants et de leur personnel. 'Le ton au sommet' est important. A intervalles réguliers, il convient de rappeler au personnel ses obligations et ce, dans le cadre d'un code de conduite opérationnel émanant des hauts cadres. Les conseils et les évaluations du rendement sont également importants. Il convient que les évaluations générales du rendement soient basées sur l'appréciation de plusieurs facteurs cruciaux tels que la mise en oeuvre et le maintien de contrôles internes efficaces.

31. Les décisions en matière de recrutement et d'affectation du personnel doivent tenir compte de la nécessité de veiller à ce que les personnes aient un niveau d'éducation et d'expérience leur permettant de s'acquitter de la tâche qui leur a été confiée. Une fois recrutée, la personne devrait pouvoir bénéficier des nécessaires formations: conventionnelle et en cours d'emploi. Les dirigeants et les agents qui comprennent bien les contrôles internes et qui se montrent prêts à en assumer la responsabilité sont d'une importance vitale à toute structure de contrôle efficace.

Objectifs du contrôle

32. Il convient d'identifier ou d'élaborer des objectifs de contrôle spécifiques à chaque activité d'un ministère, d'un département ou d'un organisme; ces objectifs doivent être appropriés, complets, raisonnables et intégrés aux objectifs globaux de l'organisme.

33. Les objectifs sont les effets positifs que la direction tente de réaliser ou les conditions adverses/effets négatifs que la direction cherche à éviter. Ces objectifs doivent être conçus de manière à s'adapter aux opérations spécifiques de chaque activité tout en respectant les objectifs généraux des contrôles internes qui, comme ceux énumérés dans le paragraphe 7, auraient été établis par la loi ou par une instance centrale du type département ou ministère.

34. En vue d'élaborer des objectifs de contrôle spécifiques, il convient d'abord de regrouper toutes les opérations en grandes catégories. Ensuite, à l'intérieur de chacune de ces grandes catégories, les opérations doivent être regroupées en un ou plusieurs ensembles d'activités régulièrement récurrentes (comme l'identification, la classification, l'enregistrement et la signalisation d'informations) nécessaires au traitement d'une transaction particulière ou d'un événement donné. Ces regroupements doivent être compatibles avec l'organigramme de l'entité et la division des responsabilités qui y est pratiquée.

35. Dans un organisme donné, les opérations peuvent souvent être classées comme suit--Les activités de la direction qui concernent la politique générale et la planification, l'organisation et les fonctions de contrôle.

- Les activités de la direction qui concernent la politique générale et la planification, l'organisation et les fonctions de contrôle.
- Les activités opérationnelles ou de programmes qui ont trait à la ou aux missions de l'organisme.
- Les activités financières qui concernent les domaines traditionnels du contrôle comme le budget, la circulation des fonds (recettes et dépenses), les actifs et les passifs connexes et les informations financières.
- Les activités administratives sont celles qui soutiennent la mission première de l'organisme comme les services de bibliothèque, le traitement et la distribution du courrier, la reprographie et les achats,

36. Pour élaborer des objectifs de contrôle, il convient d'identifier et d'analyser les ensembles d'activités récurrentes. Par exemple, les activités récurrentes liées à l'achat de biens (activités administratives) comprendraient (1) l'identification des articles nécessaires (2) le choix du fournisseur, (3) la commande des articles, (4) la réception des articles et (5) le contrôle de la qualité. L'un des objectifs du contrôle à atteindre dans ces cas pourrait être que seules les demandes de biens qui répondent au critère de la direction puissent être approuvées. Un autre objectif pourrait être que seuls les articles commandés puissent être réceptionnés.

37. Il est évident que les catégories générales énumérées plus haut entrent en interaction et qu'il convient de mettre en place des objectifs pour contrôler cette interaction. Par exemple, et alors que l'exemple donné plus haut était considéré comme une activité administrative, le paiement des factures est une activité financière et l'utilisation de ces mêmes articles peut être considérés comme une activité opérationnelle. Il est donc nécessaire que ces catégories soient parfaitement connectées pour que le paiement soit bien contrôlé et enregistré.

Vérification des contrôles

38. Les dirigeants doivent constamment vérifier leurs opérations ou prendre des mesures promptes et réagir à toute constatation d'opérations où les éléments de régularité, d'économie, d'efficacité et d'efficacité ne sont pas respectés.

39. La vérification des opérations garantit que les contrôles internes contribuent à la réalisation des résultats souhaités. La vérification des opérations doit être intégrée aux méthodes et aux procédures choisies par les dirigeants pour contrôler les opérations et veiller à ce que les activités atteignent les objectifs de l'organisme. La vérification comprend la réaction aux conclusions et aux recommandations de l'audit faites par les contrôleurs internes et externes et ce afin de déterminer quelles mesures correctives sont nécessaires.

Normes détaillées

40. Les normes détaillées sont les mécanismes et les procédures par le biais desquels les objectifs du contrôle sont atteints. Sans prétendre à l'exhaustivité, nous pouvons citer parmi ces normes: les politiques spécifiques, les procédures, les organigrammes (y compris la séparation des fonctions) ainsi que les dispositions matérielles (telles que l'installation de verrous et d'alarmes d'incendie). Les contrôles doivent raisonnablement garantir que les objectifs de contrôle interne seront réalisés de manière continue. Pour ce faire, ils doivent être efficaces et efficaces et doivent être conçus de manière à fonctionner comme un tout et non individuellement.

41. Pour être efficaces, les contrôles doivent atteindre dans la pratique les objectifs qui leur ont été assignés. Un ensemble de contrôles conçus pour un environnement manuel peut ne pas être efficace dans un environnement informatisé. Par conséquent, les contrôles retenus doivent fournir la couverture qu'ils sont supposés fournir et fonctionner à chaque fois que nécessaire. Pour ce qui est de l'efficacité, les contrôles doivent être conçus de manière à fournir le maximum d'avantages avec un minimum d'effort. Les contrôles dont on teste l'efficacité et l'efficacité doivent être ceux-là mêmes qui sont effectivement appliqués et ils doivent être évalués sur une période de temps pour s'assurer qu'ils sont constamment utilisés.

42. Les contrôles suivants sont des contrôles couramment utilisés dans la conception d'une structure de contrôle interne ordonné et efficace. Les méthodes et les procédures spécifiques décrites plus bas ne prétendent pas à l'exhaustivité et ne sont données qu'à titre d'exemples.

Documentation

43. **La structure de contrôle interne ainsi que toutes les transactions et événements significatifs doivent être consignés dans une documentation claire, laquelle doit pouvoir être examinée facilement.**

44. Un organisme doit pouvoir disposer de traces écrites de (1) sa structure de contrôle interne, y compris les objectifs et les procédures de contrôle et (2) tous les aspects pertinents des événements et des transactions significatifs. Là aussi, la documentation doit être disponible et facilement accessible au personnel approprié et aux contrôleurs.

45. La documentation sur la structure de contrôle interne doit comprendre l'identification de la structure et des politiques de l'organisme ainsi que ces catégories opérationnelles et leurs objectifs connexes et les procédures de contrôle. Ces éléments doivent apparaître dans les documents comme les notes de la direction, les politiques administratives, les manuels de procédures et les manuels comptables.

46. La documentation concernant les transactions et les événements significatifs doit être complète et précise et doit permettre de retracer chaque transaction ou événement (ainsi que les informations y afférentes) à son commencement, lors de son traitement et après son achèvement.

47. La documentation concernant la structure de contrôle interne, les transactions et les événements significatifs doivent avoir un but clair, doivent contribuer à la réalisation des objectifs de l'organisme et doivent être utiles aux dirigeants dans le contrôle de leurs opérations et aux contrôleurs ou les autres personnes concernées par l'analyse des opérations. Toute documentation n'ayant pas de but clair risque d'entraver l'efficacité et l'efficacité de l'organisme.

Enregistrement prompt et adéquat des transactions et des événements

48. Les transactions et les événements significatifs doivent être promptement enregistrés et correctement répertoriés.

49. Pour que l'information garde sa pertinence et sa valeur pour les dirigeants qui contrôlent les opérations et qui prennent des décisions, les transactions et les événements doivent être promptement enregistrés et ce dès leur avènement. Ceci est vrai pour tout le processus ou cycle de vie de la transaction ou de l'événement y compris (1) le lancement et l'autorisation, (2) toutes les étapes du processus et (3) son classement définitif dans des répertoires sommaires. Ceci est également vrai de l'actualisation rapide pour que la documentation soit toujours pertinente.

50. Il est également nécessaire de bien répertorier les transactions et les événements afin de s'assurer que les dirigeants puissent disposer d'une information sûre. Pour bien répertorier les documents, il s'agit d'organiser et de mettre en fonction l'information à partir de laquelle les rapports, les plannings et les états financiers sont préparés.

51. L'enregistrement prompt et adéquat de l'information est essentiel pour s'assurer que l'information utilisée par l'organisme comme soutien à ses opérations et à ses prises de décisions est opportune et sûre.

Autorisation et mise en oeuvre des transactions et événements

52. Les transactions et les événements significatifs ne doivent être autorisés et exécutés que par les personnes qui en ont la compétence.

53. Les dirigeants décident d'échanger, de transférer, d'utiliser ou d'allouer des ressources pour des objectifs spécifiques dans des conditions particulières. L'autorisation constitue le principal moyen pour veiller à ce que seuls les transactions et les événements réguliers soient engagés comme le souhaite la direction. L'autorisation, qui doit être documentée et clairement communiquée aux cadres et aux agents, doit mentionner les conditions et les termes spécifiques pour que l'autorisation soit accordée. En se conformant aux termes d'une autorisation, les agents s'acquittent de leurs fonctions conformément aux directives et dans les limites tracées par la direction ou par la législation.

Séparation des fonctions

54. Les nations et les responsabilités principales qui concernent l'autorisation, le retraitement, l'enregistrement et la vérification des transactions et des événements doivent être réparties entre des personnes différentes.

55. En vue de réduire les risques d'erreurs, de gaspillage ou d'entorses à la législation et le risque de ne pas pouvoir détecter ces problèmes, aucune personne ou service ne doit pouvoir contrôler toutes les étapes importantes d'une transaction ou d'un événement. Il faudrait plutôt assigner systématiquement les fonctions et les responsabilités à plusieurs personnes afin de veiller à l'existence d'un équilibre des pouvoirs efficace. Citons parmi les fonctions importantes: l'autorisation et l'enregistrement des transactions, l'émission et la réception d'avares, les paiements

ainsi que la vérification ou le contrôle des transactions. Toutefois, la collusion peut réduire ou annihiler l'efficacité de cette technique de contrôle interne.

56. Le petit nombre de ses agents peut empêcher un organisme de petite taille de mettre en oeuvre pleinement cette technique. Dans ces cas, la direction doit être consciente des risques et doit les compenser par d'autres contrôles. La rotation des agents peut contribuer à garantir qu'aucune personne ne traite les aspects importants des transactions et des événements pendant une période trop longue. En outre, et en vue de réduire les risques, il convient d'encourager ou même d'exiger les congés annuels.

Supervision

57. Une supervision compétente est nécessaire pour veiller à la réalisation des objectifs du contrôle interne.

58. Les superviseurs doivent vérifier et, selon le cas, approuver le travail confié à leurs agents. Ils doivent également donner à leurs agents les directives et la formation nécessaires pour minimiser les erreurs, le gaspillage et les entorses à la législation et pour veiller à ce que les directives spécifiques de la direction soient comprises et réalisées.

59. Pour confier un travail à un agent, le vérifier et l'approuver, il est nécessaire de

-signifier clairement à chaque membre du personnel les fonctions, les responsabilités et les domaines de compétence qui lui sont confiés;

-vérifier systématiquement, selon le cas, le travail de chaque membre du personnel; et

-approuver le travail à des moments critiques pour s'assurer qu'il avance comme prévu.

60. Lorsque le travail du personnel est confié, vérifié et approuvé, le contrôle de leurs activités s'avère adéquat. Ce contrôle comprend (1) le respect des procédures approuvées et des exigences, (2) la détection et l'élimination des erreurs, des équivoques et des mauvaises pratiques, (3) le découragement des entorses à la législation ou de leur récurrence et (4) la vérification de l'efficacité et de l'efficacités des opérations. Le fait de déléguer le travail ne devrait pas exonérer le superviseur de ses responsabilités et de ses devoirs.

Responsabilité et accès aux ressources et aux documents

61. L'accès aux ressources et aux documents doit être limité aux personnes autorisées qui en ont la garde ou qui sont habilitées à les utiliser. Pour veiller à la responsabilisation, les ressources doivent être périodiquement comparées aux montants enregistrés afin de déterminer s'il y a convergence. C'est la vulnérabilité des avoirs qui doit déterminer la fréquence des vérifications.

62. La restriction de l'accès aux ressources réduit le risque de l'utilisation illicite ou de perte pour l'administration publique et permet de faire aboutir les directives de la direction. La sévérité de la restriction dépend de la vulnérabilité du type de ressource et du risque de pertes potentielles qui doivent être tous les deux périodiquement appréciés. Par exemple, il est possible de limiter

l'accès aux documents extrêmement vulnérables comme les carnets de chèques et de renforcer la responsabilité de celui qui les détient en

-les posant dans un coffre fort

-apposant un nombre séquentiel sur chaque document

-tenant les personnes qui ont en la charge pour responsables de leur sécurité.

63. Pour déterminer la vulnérabilité d'un avoir, il convient d'en étudier le coût, le risque potentiel de perte ou de mauvaise utilisation, ainsi que la facilité avec laquelle il peut être transporté ou échangé.

MISE EN PLACE D'UN CADRE POUR LES STRUCTURES DE CONTRÔLE INTERNE

64. Il convient de charger une instance spécifique de l'élaboration et de la promulgation d'un texte définissant, à l'échelle de l'administration publique, une structure de contrôle interne, les objectifs que cette structure doit atteindre ainsi que les normes à respecter lors de la conception d'une telle structure. Cette responsabilité pourra être confiée par des textes constitutionnels ou juridiques à une instance centrale ayant autorité sur divers organismes publics.

65. Dans certains pays, le législateur fixera les objectifs généraux que les structures de contrôle interne doivent atteindre et laissera à une instance centrale de l'administration le soin d'en fixer les normes. Dans d'autres pays, le législateur promulguera des contrôles spécifiques pour des opérations particulières.

66. Toutes les fois que l'autorité a été assignée, l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques devra jouer un rôle crucial dans l'élaboration de la structure de contrôle interne. Ce rôle sera soit direct soit indirect et dépendra dans une large mesure du mandat légal de l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques et de l'organisation du système de gestion du pays. Si la responsabilité est confiée à une autre instance que l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques, il conviendra de demander systématiquement les commentaires et les conseils de cette institution.

67. Lorsque c'est l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques qui est responsable de la promulgation des normes, il est nécessaire de faire clairement la distinction entre ces normes et les procédures spécifiques de contrôle interne que chaque organisme doit mettre en place. L'Institution supérieure de contrôle des finances publiques a intérêt à ce qu'il y ait des contrôles internes adéquats dans les organismes qu'elle contrôle. Toutefois, il est important et nécessaire de veiller à l'indépendance de ces organismes. L'Institution supérieure de contrôle des finances publiques ne doit par conséquent pas assumer la responsabilité de la mise en oeuvre des détails des procédures de contrôle interne dans tout organisme contrôlé. A proprement parler, il s'agit là d'une des fonctions de la direction. Cependant, il serait opportun et, dans certains pays, obligatoire que l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques émette un avis sur l'efficacité des mesures de contrôle existantes et fasse des recommandations en vue de leur amélioration. Ceci ne touchera pas l'indépendance de l'organisme puisque c'est toujours la direction de l'organisme contrôlé qui a la charge de décider quelles mesures de contrôle elle va mettre en oeuvre.

68. Il serait opportun que divers organismes de l'administration centrale soient dans une certaine mesure concernés par l'établissement des contrôles internes que tous les organismes doivent respecter. Dans certains cas, ces contrôles peuvent être assez spécifiques (par exemple, dans les domaines ayant trait au recouvrement de recettes, à l'adjudication de contrats, à l'élaboration de cahiers de charges pour des systèmes informatiques et à la gestion des ressources humaines). Dans d'autres domaines, notamment ceux ayant trait aux contrôles effectués par la direction, les contrôles pourraient être exprimés d'une manière plus générale. Dans les deux cas, les contrôles internes doivent permettre à la direction de faire preuve de jugement et d'initiative afin d'améliorer les aspects d'économie, d'efficacité et d'efficacité.

69. L'instance centrale responsable doit de temps à autre réviser les normes de contrôle interne et apporter les changements nécessaires. Les normes de contrôle interne et tout changement y afférent doivent être entièrement documentés et rapidement diffusés auprès des organismes auxquels ils s'appliquent.

70. Lorsque des normes de contrôle interne et des procédures plus spécifiques sont promulguées sous forme de textes de loi, ce texte ne doit pas être trop restrictif. Il doit offrir à la direction la souplesse nécessaire pour modifier les procédures à mesure que l'environnement opérationnel change. Autrement, les contrôles internes pourraient être dépassés et perdre de leur efficacité avant que la législation ne puisse être changée. Les détails de toute structure de contrôle interne doivent être révisés et ajustés à intervalles réguliers afin de ne pas être dépassés par les mutations de l'environnement de l'organisme.

MISE EN OEUVRE ET VÉRIFICATION DES STRUCTURES DE CONTRÔLE INTERNE

71. L'Institution supérieure de contrôle des finances publiques doit encourager et soutenir la mise en place des contrôles internes par la direction. Pour ce faire, elle pourra faire connaître à la direction ses responsabilités en matière de mise en oeuvre et de vérification de structures de contrôle. L'Institution supérieure de contrôle doit également, vérifier ces structures et garantir que les contrôles sont appropriés pour atteindre le résultat souhaité.

Responsabilités de la direction

72. Comme nous le disions plus haut, dans ce même document, le contrôle interne est un outil de gestion. Il est du ressort de la direction, de mettre en oeuvre et de vérifier les contrôles internes spécifiques, nécessaires à son fonctionnement. Même dans les pays où les contrôles spécifiques sont promulgués sous forme de textes réglementaires, le dirigeant n'est pas moins responsable de la mise en oeuvre et de la vérification de ces contrôles. Tous les dirigeants doivent être conscients du fait qu'une structure de contrôle interne solide est cruciale pour qu'ils puissent contrôler leur organisme, ses objectifs, son fonctionnement et ses ressources. Ils doivent accepter d'en assumer la responsabilité.

73. Pour concevoir, mettre en place et maintenir une structure de contrôle interne efficace, les dirigeants doivent comprendre les objectifs à atteindre. La législation peut offrir une définition commune du contrôle interne et des objectifs à atteindre. Elle peut également prescrire les politiques que les dirigeants doivent respecter pour mettre en oeuvre et vérifier leur structure de contrôle interne et pour signaler si ces structures sont adéquates.

74. Souvent, la direction met en place au sein de sa structure de contrôle interne une unité d'audit interne. Bien que les auditeurs internes soient précieux pour éduquer et prodiguer des conseils en matière de contrôles internes, ils ne doivent pas se substituer à une structure de contrôle interne solide.

75. Les normes de contrôle interne étudiées plus haut dans le présent document nécessitent des dirigeants qu'ils vérifient constamment leurs opérations. La qualité des contrôles internes peut être appréciée de manière plus formelle en exigeant des dirigeants une évaluation et un rapport périodiques afin de veiller à ce que les contrôles pour lesquels ils sont responsables demeurent appropriés et fonctionnent comme prévu. Ces appréciations périodiques faites par la direction peuvent être commandées de plusieurs façons. Elles peuvent faire partie des politiques de la direction ou bien elles peuvent être commandées par la voie administrative par une instance centrale de surveillance chargée de la responsabilité générale de l'administration publique. Toutefois, un moyen efficace serait un texte de loi obligeant les dirigeants à faire l'appréciation annuelle de leurs contrôles internes et de signaler au législateur (1) l'efficacité et l'efficience des contrôles internes dans la réalisation des buts et objectifs et (2) leurs plans pour apporter les corrections aux points faibles qui auront été identifiés.

76. Même dans les pays où les procédures spécifiques de contrôle interne sont édictées par texte de loi, les dirigeants sont tenus d'identifier les contrôles inefficaces et inefficients qui

peuvent coûter ou coûtent effectivement plus cher que les bénéfiques qu'ils sont censés faire gagner. Un rapport périodique soumis par la direction à l'organe législatif (en plus des rapports soumis à la direction de l'organisme et à l'administration centrale) offre des garanties supplémentaires que la direction accorde l'attention nécessaire aux contrôles internes pour promouvoir l'efficacité et l'efficacité de ses opérations.

77. Ces évaluations doivent être effectuées conformément à des procédures cohérentes qui offrent un minimum d'acceptabilité. La direction doit pouvoir disposer de programmes clairs pour l'évaluation périodique de ces contrôles internes, l'établissement de rapports sur les problèmes et la correction des points faibles. Citons parmi les procédures qui peuvent être envisagées: (1) la segmentation de l'organisme en subdivisions, (2) l'identification des programmes et des fonctions administratives de chaque subdivision, (3) l'appréciation de l'environnement général du contrôle et de la vulnérabilité au sein de chaque programme et activité, au gaspillage, à la perte, à l'utilisation illicite ou à l'échec dans la réalisation des objectifs arrêtés (4) la planification et la programmation d'opérations d'évaluation du contrôle interne, de programmes et fonctions choisis, (5) l'évaluation et la mise à l'essai de l'efficacité des contrôles internes au sein de programmes et de fonctions choisis, (6) l'identification et la programmation de mesures correctives le cas échéant et (7) la communication des résultats de l'appréciation générale et des mesures correctives à prendre.

78. La direction peut également avoir recours à son unité d'audit interne pour contribuer à la vérification de l'efficacité des contrôles internes. La proximité des auditeurs internes des opérations quotidiennes courantes leur permet d'une manière générale d'apprécier constamment le caractère adéquat et l'efficacité des contrôles internes et leur degré de conformité. Les auditeurs internes sont chargés de signaler à la direction toute insuffisance constatée dans les contrôles internes et toute infraction commise par les agents et de signaler les domaines pour lesquels une amélioration est requise. En outre, ils doivent mettre en place des procédures visant à assurer le suivi des conclusions précédentes de l'audit interne et du contrôle externe afin de s'assurer que les dirigeants ont bien étudié et résolu les problèmes qui leur ont été signalés.

79. Dès que des points faibles ont été constatés, des mesures correctives doivent être prises; ces mesures peuvent concerner plusieurs niveaux dans la hiérarchie de l'administration publique. Parfois, les mesures correctives nécessitent des organes législatifs qu'ils changent les lois existantes, des instances centrales qu'elles révisent les normes et les procédures de contrôle interne et de la direction qu'elle révisé sa structure de contrôle interne.

Responsabilités de l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques

80. L'Institution supérieure de contrôle des finances publiques doit centrer ses activités sur l'appréciation des éléments suivants: l'adéquation dans le principe et l'efficacité dans la pratique des contrôles internes existants et au sein des organismes contrôlés. Dans les cas où ces contrôles s'avèrent insuffisants, les points faibles, leur cause et leurs effets potentiels doivent être rapportés intégralement et rapidement communiqués à l'organisme contrôlé. En discutant de contrôle avec la direction, le contrôleur peut parfois choisir d'utiliser l'expression "contrôle de gestion" à la place de "contrôle interne" et ce, afin de renforcer la notion qui veut que les questions de contrôle soient beaucoup plus vastes que les contrôles financiers traditionnels. Il convient également de faire, officiellement et officieusement des recommandations sur la manière de corriger la situation. Avant de faire ces recommandations, l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques

doit chercher à connaître le point de vue de l'organisme contrôlé et doit veiller à ce que les recommandations soient pertinentes et pratiques. En particulier le coût de la mise en oeuvre des mesures de contrôle proposées doit être en rapport avec le risque inhérent à la situation générale.

81. Dans certains pays, ce sont des commissaires aux comptes du secteur privé qui contrôlent certains organismes publics. Dans ces cas, ces commissaires et les organisations professionnelles dont ils font partie doivent donner des conseils et faire des recommandations au sujet des contrôles internes que les organismes qu'ils contrôlent doivent mettre en oeuvre.

82. Pour l'appréciation des contrôles internes, les vérificateurs doivent envisager les étapes suivantes:

--déterminer la signification et la sensibilité du contenu du programme dont les contrôles sont évalués;

--évaluer la possibilité du mauvais usage des ressources, de l'échec dans la réalisation des objectifs et de la non-conformité aux lois et règlements;

--identifier et comprendre les contrôles internes pertinents;

--déterminer ce qui est déjà connu à propos de l'efficacité du contrôle,

--apprécier le caractère adéquat de la conception du contrôle;

--déterminer par des tests si les contrôles sont efficaces; et

--communiquer les appréciations concernant le contrôle interne et discuter des mesures correctives nécessaires.

83. L'Institution supérieure de contrôle des finances publiques doit veiller à l'existence de contrôles internes satisfaisants dans les secteurs les plus importants des opérations de l'organisme contrôlé. En l'absence de contrôle satisfaisant, la direction pourrait ne pas être à même de détecter les fautes et les irrégularités sérieuses et le travail de l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques devient plus difficile en raison de la nécessité d'étendre la champ du contrôle, d'augmenter le nombre du personnel et aussi en raison du temps supplémentaire requis. Cependant, il est peu probable que le temps et les autres ressources disponibles puissent permettre une vérification approfondie des projets, des opérations et des transactions. Lorsque les contrôles internes sont faibles et la vérification limitée, plusieurs erreurs peuvent ne pas être détectées par la direction ou l'institution supérieure de contrôle des finances publiques.

84. L'Institution supérieure de contrôle des finances publiques a également intérêt à veiller à l'existence d'unités d'audit interne solides là où elles s'avèrent nécessaires. Ces unités d'audit constituent un élément important du contrôle interne car elles permettent d'apporter constamment des améliorations aux opérations de l'organisme. Dans certains pays, cependant, les unités d'audit interne peuvent souffrir d'un manque d'indépendance, peuvent être faibles ou carrément inexistantes. Dans ces cas, l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques doit, autant que possible, aider et conseiller en vue de la mise en place et du développement d'une telle capacité. Cette assistance pourrait, par exemple, comprendre le détachement ou le prêt de personnel, l'organisation de conférences, la communication de matériel de formation et l'élaboration de méthodologies et de programmes de travail.

85. Il est également nécessaire que l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques puisse développer de bonnes relations de travail avec les unités d'audit interne en vue d'un échange d'expériences et de connaissances et pour qu'elles puissent se compléter. Cette relation peut être développée en intégrant, le cas échéant, les observations de l'audit interne et en reconnaissant leur contribution dans le rapport du contrôle externe. L'Institution supérieure de contrôle des finances publiques doit concevoir des procédures pour l'appréciation du travail de l'unité d'audit interne afin d'en déterminer le degré de fiabilité. Une unité d'audit interne solide pourrait réduire le volume de vérification effectué par l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques et éviter ainsi les double-emplois. L'Institution supérieure de contrôle des finances publiques doit s'assurer de l'accès aux rapports de l'audit interne, aux documents de travail y afférents et aux informations relatives aux résolutions de l'audit.