

Le modèle de contrôle SIMAFAL et son application en Colombie

Par **Rodrigo Naranjo Galvez**, Candidat au doctorat, École nationale d'administration publique • rodrigo.naranjo.galvez@enap.ca et **Denis Proulx**, Professeur titulaire, École nationale d'administration publique du Québec • denis.proulx@enap.ca

Contrôler a toujours été une fonction essentielle pour toutes les organisations, qu'elles soient publiques ou privées. Dans le cas du secteur public et de l'État en général, cette tâche prend une importance singulière parce que la dimension politique fait que des valeurs comme la légitimité, la transparence et l'imputabilité jouent un rôle déterminant dans les orientations et les décisions, ce qui se reflète directement dans l'exercice du contrôle et dans la nature des objectifs que ce dernier poursuit.

L'objet du contrôle consiste à assurer la légitimité et l'efficacité des organisations publiques, c'est-à-dire que leurs « buts soient atteints, les finalités légitimes, et que les ressources soient utilisées à bon escient et de la façon la plus efficace et efficiente possible » (Proulx, 2008, p. 151). En outre, le contrôle est normalement abordé dans le cadre d'une relation d'imputabilité qui implique l'obligation, pour les décideurs, de rendre des comptes. Il est clair que les relations organisationnelles, sur le plan de la macro-organisation étatique dont fait partie le vérificateur général, influenceront le cycle d'activités du contrôle (l'obtention d'information, l'évaluation et la prise de mesures correctives) et la reddition de comptes faisant ainsi du contrôle un élément de la gouvernance publique¹.

Le contrôle sur les finances publiques, ou par les finances publiques, est devenu de jour en jour plus important sous l'influence du nouveau management public et des réformes managériales que les administrations publiques ont connu dans le monde. Sur

le plan théorique, ces réformes mettent l'accent sur les variables économiques de la gestion – les trois E : Économie, Efficacité et Efficacité – ainsi que sur l'imputabilité des organisations publiques et de leurs gestionnaires par les « résultats » obtenus dans l'utilisation des ressources limitées de la gestion.

En Amérique latine, on a assisté pendant les années 1990 au déploiement d'un système appelé d'abord SIMAFAL (Système intégré d'administration financière pour l'Amérique latine) puis SIMAFAL II, mis en place et financé par USAID (l'agence d'aide au développement des États-Unis) et par la Banque interaméricaine de développement. Le système initial était conçu comme un modèle de système intégré de gestion et de contrôle exclusivement financier, alors que SIMAFAL II est devenu un modèle de système intégré à l'ensemble de la gestion publique et aux systèmes de contrôle et d'audit externe qui, à leur tour, sont orientés plus sur la gestion et sur les résultats que sur la régularité et la légalité des activités de l'État (Zuleta, Barrientos et Luna, 1999).

Plusieurs pays d'Amérique latine ont appliqué le modèle SIMAFAL, en particulier la Bolivie, l'Argentine, le Salvador, le Panama, le Venezuela, le Paraguay, le Nicaragua, le Honduras, le Guatemala et la Colombie (Santiso, 2007 ; USAID, 1989). Dans cet article, nous étudions le cas des réformes introduites en Colombie, en nous attardant sur le système de contrôle et d'audit externe du gouvernement central. Notre objectif est d'évaluer dans quelle mesure ces réformes correspondent aux principes du système SIMAFAL et de montrer comment celui-ci est devenu un élément déterminant des modèles de gouvernance publique diffusés par les organismes internationaux.

¹ Notre argument n'est pas que le politique intervient directement dans le contrôle, mais que ce sont plutôt les relations entre les institutions qui fixent le pouvoir et l'orientation de la vérification. C'est la légitimité du Parlement, liée à celle de la représentation des intérêts du peuple, et le levier que représentent les rapports du vérificateur général qui constituent l'ossature de son action et par le fait même sa dimension politique.

Compte tenu de cet objectif, cet article est structuré en quatre parties. Au début nous décrivons les systèmes SIMAFAL I et SIMAFAL II, en mettant l'accent sur l'importance de leur approche systémique, sur l'évolution de l'un à l'autre et sur leurs conséquences en ce qui concerne les systèmes de contrôle et d'audit externe. La deuxième partie contient une description des éléments essentiels des principaux modèles d'institutions supérieures d'audit (ISA) dans le monde et de l'évolution en cette matière au cours des vingt-cinq dernières années. Dans la troisième partie, nous comparons les modèles internationaux étudiés, les modèles SIMAFAL I et II et les réformes colombiennes. La dernière partie porte sur l'application du modèle SIMAFAL à la Colombie et sur les réformes effectuées dans la principale ISA colombienne, l'équivalent du vérificateur général au Canada et au Québec, appelée « Contraloría General de la República », pendant les années 1990 et au début des années 2000.

■ LES MODÈLES SIMAFAL I ET SIMAFAL II ET LES PAYS D'APPLICATION

Résultat d'un projet de l'USAID et du travail des organisations multilatérales convoquées pour appuyer et financer les projets d'implantation, les modèles SIMAFAL constituent une application du concept de système de management financier intégré (SMFI) et répondent à la conception de la « bonne gouvernance » et de la démocratie du gouvernement américain et des organisations internationales.

L'origine : le projet LAC/RFMIP pour la gouvernance licite de l'USAID

En 1989, le bureau pour l'Amérique latine et les Caraïbes (LAC) de l'USAID crée le « Projet régional d'amélioration du management financier » (*Regional Financial Management Improvement Project*), connu sous le sigle anglais LAC/RFMIP. Le projet est intégré en 1990 dans l'Initiative pour la démocratie du

gouvernement des États-Unis dont les objectifs étaient d'améliorer l'imputabilité et la gestion financière et de combattre la corruption dans les gouvernements de la région, bref de faire la « promotion de la gouvernance licite ou honnête » (*promoting Lawful governance*) (USAID, 1992, p. 1).

Ainsi, dans la conception de « gouvernance licite » appliquée par l'USAID, l'imputabilité du pouvoir exécutif et la vérification ou l'audit législatif constituent deux des aspects primordiaux de la bonne gouvernance et de la démocratie. Pour cette raison, le projet oriente ses activités vers le renforcement de trois éléments nécessaires à la réalisation de ces deux objectifs, à savoir : (1) les processus d'imputabilité financière ; (2) les mesures pour combattre la corruption ; (3) l'appui à la vérification législative (externe) (USAID, 1992).

Au tout début, une stratégie nommée STRATAC a été mise en place. Celle-ci inclut des activités de diffusion (les conférences RESPONDACON I et II et la création du site Web Responsabilidad) et la réunion d'un groupe de donateurs, c'est-à-dire des organisations bilatérales et multilatérales convoquées par l'USAID en appui à son projet. Elles forment le Groupe de travail des donateurs pour le management financier. Parmi les organisations participantes, on trouve : la Banque interaméricaine de développement, la Banque mondiale, le Fonds monétaire international (FMI), le Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD), l'Agence canadienne pour le développement international et l'agence de coopération allemande (USAID, 1992, p. 9).

Le projet a conduit à l'établissement des deux modèles de système de gestion financière (SIMAFAL I et II) et par la suite à leur implantation dans treize pays d'Amérique latine entre 1989 et 1992². Les projets-pays correspondants furent financés³ et appuyés par le groupe de donateurs. Pour une valeur de 177 millions de dollars américains, vingt et un projets furent financés par les organisations membres du groupe (USAID, 1992).

² L'Argentine, la Bolivie, la Colombie, le Salvador, le Nicaragua, le Panama, le Honduras, le Paraguay, le Venezuela, le Guatemala, le Pérou, le Chili, l'Uruguay et l'Organisation des États des Caraïbes orientales (USAID, 1992).

³ Le financement des projets correspond à la Banque mondiale (76,5 millions de dollars américains), la Banque interaméricaine de développement (32,4 millions de dollars américains), le PNUD (17,4 millions de dollars américains), l'USAID (48,7 millions de dollars américains) et l'Organisation des États américains (2,0 millions de dollars américains) (USAID, 1992).

Le diagnostic: la mauvaise condition de la gestion financière en Amérique latine au début des années 1980

Les modèles SIMAFAL I et II prennent appui sur un diagnostic de l'état des systèmes de gestion financière publique dans les pays d'Amérique latine pour tendre à améliorer la situation. Ce diagnostic coïncide tout à fait avec la vision de la démocratie qui inspire le concept de gouvernance honnête mentionné plus haut.

James Wesberry (1990), l'un des principaux concepteurs de ces deux modèles, expliquait que les finances publiques de la majorité des pays d'Amérique latine reflétaient une bonne partie des problèmes de l'ensemble du secteur public. Plus particulièrement, leurs systèmes de gestion comptable et financière étaient affectés par une problématique dont les principaux éléments étaient les suivants :

- La mauvaise qualité des systèmes de comptabilité publique – Dans la majorité des pays de la région, la comptabilité publique n'était pas considérée comme une priorité. En fait, les personnes chargées d'organiser et de faire fonctionner les systèmes comptables étaient mal préparées. La comptabilité publique était complètement éclipsée par la budgétisation avec pour résultat la mauvaise qualité des systèmes comptables et de l'information qu'ils produisaient. Quasiment personne au sein des gouvernements ne leur prêtait attention ni ne les utilisait comme un instrument de prise de décision.
- Des procédures budgétaires inopérantes et isolées – Les procédures de budgétisation par programmes, en apparence modernes et sophistiquées, introduites grâce à certaines agences multilatérales ne produisaient pas en réalité les résultats escomptés et étaient déconnectées des autres composantes de la gestion financière, notamment la comptabilité publique, la trésorerie, la dette publique et le contrôle.

Quant au processus budgétaire, en pratique, il était hautement centralisé et contrôlé par le ministère des Finances. Il n'existait pas vraiment d'exercice de révision du budget antérieur (entre autres parce qu'une partie de l'information nécessaire faisait défaut), de sorte que l'élaboration du nouveau budget respectait une logique incrémentale attentive aux effets de l'inflation et aux changements apportés par le gouvernement.

Par ailleurs, le processus des dépenses budgétaires dépendait presque entièrement de la disponibilité des ressources.

- La séparation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité d'exercice – D'après Wesberry (2000), la différence la plus significative entre le système de comptabilité publique d'un pays industrialisé et celui d'un pays latino-américain était la séparation totale entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité d'exercice (dont la valeur, au demeurant, était proche de zéro). Or il existait des registres comptables séparés pour les comptes d'exercice des gouvernements (actifs, dettes, passifs contingents, titres de dette publique, etc.). Ces registres étaient considérés comme d'importance mineure et se trouvaient parfois séparés des registres de contrôle d'acquisitions. De surcroît, la comptabilité budgétaire était habituellement une comptabilité de caisse.
- Les dysfonctionnements des systèmes de gestion de trésorerie et de contrôle de la dette publique – La planification de l'utilisation des ressources (flux de trésorerie) n'existait pas. Ce n'est qu'après la crise qui a touché la dette qu'il y eut des améliorations dans le cas de la dette externe et des ressources en provenance de la dette. Pour autant, ces améliorations furent introduites de façon isolée.
- La désintégration et le manque de coordination entre les éléments du système de gestion financière – En général, on constatait une absence d'intégration entre les composantes des systèmes de gestion financière publique : comptabilité, budget, trésorerie, dette publique... Des réformes avaient bien été introduites à la demande des agences internationales après la crise de la dette du début des années 1980, mais sans prendre en compte l'interrelation entre tous les éléments du système.

La création d'agences et d'organismes autonomes ajoutait au désordre que l'on vient de décrire, car ces nouveaux acteurs évoluaient en dehors des systèmes comptables et financiers publics généraux, de sorte que la plus grande partie des ressources financières se trouvait exclue du processus de gestion financière.

- La vacuité et l'interventionnisme des institutions d'audit – En ce qui concerne les institutions d'audit

externe, plusieurs pays, surtout dans la partie atlantique de l'Amérique du Sud, avaient opté pour le modèle d'un vérificateur externe unipersonnel, appelé le plus souvent « contrôleur général » (Comptroller General). Ce modèle institutionnel avait été adopté à la suite des missions Kemmerer⁴ du début du XX^e siècle, en s'inspirant largement de la logique de la réforme américaine de 1921 à l'origine du Government Accountability Office (Wesberry, 2000). Les vérificateurs n'en contribuaient pas moins à augmenter la désorganisation et, souvent, ils devenaient eux-mêmes une importante source de corruption.

Les vérificateurs externes, ou leurs délégués, intervenaient en effet dans l'administration qu'ils étaient censés contrôler. Quelquefois, ils déterminaient des normes comptables, dans d'autres cas ils étaient chargés de la comptabilité budgétaire. Mais la forme la plus flagrante d'intervention était celle du « contrôle préalable » (*precontrol* ou *pre-audit*), c'est-à-dire le contrôle *ex-ante* par lequel le vérificateur doit examiner la légalité ou la régularité normative des transactions avant qu'elles soient accomplies. Parallèlement, dans la majorité des cas, il n'existait pas de systèmes modernes de contrôle ni d'audit interne.

Cette situation soulevait trois types de problèmes : (1) des retards dans les processus administratifs en raison du temps nécessaire pour l'examen des transactions ; (2) la « dilution » de la responsabilité administrative, car dans les faits c'était le vérificateur – c'est-à-dire une coadministration sans responsabilité – qui autorisait les transactions ; (3) les risques de corruption augmentaient : plusieurs vérificateurs avaient tendance à ralentir intentionnellement le processus de contrôle préalable pour forcer ainsi les intéressés à leur faire des paiements illégaux (Wesberry, 2000).

Le concept de système de management financier intégré

À notre avis, la critique la plus importante de toutes celles que nous venons d'émettre est la désintégration et le manque de coordination entre les composantes des systèmes de gestion financière publique. Cette critique relève d'une conception systémique du fonctionnement du système de gestion financière et, plus généralement, de l'ensemble du secteur public. Bien qu'aujourd'hui cette façon de penser soit communément acceptée, nous devons souligner qu'à l'époque et surtout dans l'environnement où les réformes ont été appliquées, elle représentait un changement important. Même si on comprend aisément le besoin de coordination entre certaines fonctions gouvernementales, il est difficile de concevoir concrètement cette intégration. Ainsi, dans sa préface au travail de Gray, Jenkins et Segsworth sur les processus de budgétisation, d'audit et d'évaluation, Ray Rist montre que l'idée de l'intégration entre les fonctions, qui apparemment va de soi, n'a commencé à s'imposer que très récemment (Gray, Jenkins et Segsworth, 1993).

Or la première idée en arrière-plan des modèles SIMAFAL I et II est que les éléments du management et du contrôle sur les finances publiques constituent un système et qu'il est donc nécessaire, pour exercer adéquatement ce contrôle, d'agir sur l'ensemble et de prêter attention à la coordination entre ces éléments. On trouve là une critique forte des efforts déployés durant les années 1960 et 1970 par plusieurs organisations multilatérales pour améliorer les systèmes de budgétisation dans les pays d'Amérique latine, sans tenir compte des relations entre les procédures budgétaires et les autres éléments du système de gestion financière (USAID, 1989).

Dans cette même perspective, une autre critique se fait jour, exprimée par Brusa (1997), selon laquelle au cours de la période des ajustements structurels

⁴ Les réformes introduites par les missions Kemmerer avaient tenté de réformer (ou de créer, selon le cas) la totalité des systèmes de gestion fiscale, de comptabilité publique et de budgétisation des pays concernés. Edwin Walter Kemmerer a visité la Colombie, l'Équateur, le Pérou, la Bolivie et le Chili entre 1923 et 1931. Ensuite, il a fait la même chose dans d'autres pays d'Amérique latine (Mexique et Guatemala) et d'Europe (Allemagne et Pologne) (Drake, 1996). Ses idées furent aussi appliquées, indirectement, au Venezuela. Pour ce qui est des institutions d'audit, les missions Kemmerer avaient créé des ISA qui répondaient presque totalement au modèle du Government Accountability Office des États-Unis, mais qui, en réalité, avaient conservé la fonction de jugement des comptes, selon la tradition des cours de comptes qu'elles étaient censées remplacer.

qui ont suivi la crise de la dette du début des années 1980, c'est-à-dire avant la mise en place des réformes liées à SIMAFAL, les contrôles sur les finances publiques étaient réduits au contrôle centralisé (Brusa parle de dictature) et à la gestion de caisse de ressources provenant du financement externe, laissant de côté tous les autres éléments de la gestion financière publique. Brusa affirme que cette situation ne pouvait avoir qu'un caractère provisoire et qu'il manquait une réforme d'ensemble.

Ce souci pour une vision d'ensemble permet de comprendre la définition de SMFI donnée par Wesberry (2000, p. 224) :

An IFMS consists of an interrelated set of sub-systems which plan, process and report on resources, quantifying them in financial terms. The basic sub-systems normally are accounting, budgeting, cash management, debt management, and their related internal controls. Other sub systems sometimes included are collection and receivable management, acquisitions and apply management, information management, tax and customs administration, retirement or social security system administration, etc., together with their own internal controls. One of the most important elements of modern internal control in any government agency consists of an independent and professional internal audit function which constitutes together with the other internal controls, an integral part of an IFMS

Il est utile de faire ressortir les principaux éléments de ce concept, tout en expliquant quel est leur intégrateur et quel rôle correspond au système de contrôle externe (Asselin, 1999 ; Brusa, 1997 ; Wesberry, 2000) :

- Les composants essentiels d'un SMFI sont la comptabilité, la budgétisation, la gestion de trésorerie, la dette publique et leurs contrôles internes respectifs⁶. Ce sont les composants minimaux du système, mais celui-ci peut présenter un degré plus grand de complexité en incluant, entre autres éléments, la collecte et la gestion des crédits, la gestion des acquisitions, l'administration des douanes et des

impôts et la sécurité sociale.

- En tant que sous-systèmes, ces composants sont interreliés et ils interagissent. Le principal élément intégrateur est une base de données unique (ou un ensemble interconnecté) qui permet d'enregistrer tous les renseignements financiers sur une plateforme commune. Cette base de données est administrée dans le sous-système de comptabilité publique qui est au cœur du SMFI, étant donné que les autres sous-systèmes en dépendent pour leurs besoins d'information.

Cinq aspects additionnels assurent l'intégration entre les sous-systèmes : (1) le système doit compter sur une direction générale qui exerce de fait une fonction de coordination ; (2) le SMFI opère sous le principe de centralisation normative et de décentralisation opérative (Zuleta, Barrientos et Luna, 1999) ; (3) il n'y a qu'un seul compte bancaire (ou un ensemble interconnecté de comptes bancaires) pour la gestion des deniers publics ; (4) tous les renseignements sur l'exécution budgétaire doivent être intégrés dans le sous-système comptable excluant tout registre budgétaire *ad hoc* ou séparé du sous-système comptable général ; (5) l'unité et l'universalité budgétaires sont essentielles : aucune organisation publique ne peut administrer des fonds publics hors budget ou dans un budget spécial (certaines agences ou organisations autonomes peuvent avoir un budget qui leur est propre à condition qu'il soit soumis aux autorités budgétaires centrales).

- Présent dans chaque sous-système, le contrôle interne (ou l'audit) comprend tous les moyens de contrôle de gestion utilisés pour assurer la sécurité des ressources, la crédibilité et l'intégrité de l'information financière, l'efficacité opérationnelle et l'atteinte des buts et des objectifs.

Deux préalables méritent ici d'être soulignés. En premier lieu, conformément à cette conception, les contrôles *a priori* sont toujours internes et font partie des processus administratifs courants ; deuxièmement,

⁵ Les auteurs ont tenu à souligner certains passages de la citation.

⁶ Asselin (1999) considère la planification comme l'un des éléments essentiels d'un SMFI et du SIMAFAL. Zuleta et ses collègues font référence au même élément (Zuleta, Barrientos et Luna, 1999).

la vérification ou l'audit interne fait partie de ce sous-système et leur fonction est d'évaluer les autres contrôles internes. Il va de soi qu'il y a une relation étroite entre ces deux éléments et la façon de concevoir le rôle de l'audit externe, comme on l'explique dans la seconde section de cet article.

Les modèles SIMAFAL comme expression d'un système de management financier intégré

Le modèle SIMAFAL I possède les mêmes éléments conceptuels décrits ci-dessus et sa justification est identique à celle de tous les SMFI (USAID, 1989). Le modèle SIMAFAL II, qui ajoute les dimensions de contrôle et d'audit, fait apparaître trois changements. Il renforce d'abord la partie qui correspond à la vérification, ce qui explique le changement de nom. Il augmente ensuite son niveau de complexité en incluant les sous-systèmes relatifs à l'administration douanière et aux impôts et à la gestion financière des organismes décentralisés, des unités chargées de l'exécution d'emprunts externes et des municipalités. Enfin, cette nouvelle version du SIMAFAL fait référence à la planification, aux fichiers numériques et à l'informatisation (USAID, 1992).

Les raisons avancées pour justifier le développement des modèles SIMAFAL I et II et leur application dans les pays d'Amérique latine dans les années 1980 et 1990 sont, à notre avis, de deux types : politico-managériales et éthiques. D'une part, on retrouve la vision du SMFI comme un des instruments du « bon gouvernement » et, par conséquent, de la gouvernance honnête. D'autre part, les concepteurs de ces modèles louent les avantages que procure théoriquement un SMFI comme outil contre la corruption. Les deux idées convergent parce que l'un des objectifs du gouvernement est d'assurer l'intégrité dans la gestion des ressources publiques.

L'utilisation d'un SMFI comme instrument de la gestion publique repose sur le postulat que les améliorations dans l'administration et le contrôle des ressources financières conduiraient à des changements dans la façon de gouverner. Étant donné que les ressources financières, tout comme les ressources évaluables en termes financiers, sont une composante essentielle du management public, on a besoin d'un système qui permette une allocation optimale et l'utilisation

efficace des ressources publiques par une information crédible et complète (Asselin, 1999).

Du point de vue de la gestion publique, l'intérêt principal d'un SMFI serait donc de fournir des renseignements opportuns pour la prise de décision et la bonne allocation des ressources publiques désormais rares. Plus spécifiquement, un tel système permettrait d'améliorer les contrôles internes (par définition managériaux), de programmer les flux d'effectif et d'éviter les problèmes administratifs liés au contrôle préalable externe, récurrents dans les pays d'Amérique latine.

En soutien à la lutte contre la corruption, les avantages d'un SMFI seraient les suivants : la validation interne de l'intégrité des activités, la transparence accrue dans les rapports publics d'opérations, l'existence des registres comptables et documentaires de toutes les ressources et les activités, la définition précise des niveaux de responsabilité et surtout la facilitation des activités d'audit et la suppression des risques de corruption liés au contrôle préalable externe (Wesberry, 2000 ; Brusa, 1997).

■ L'ÉVOLUTION DES SYSTÈMES DE CONTRÔLE EXTERNE, LES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES D'AUDIT

Selon le National Audit Office (2005), il existe quatre types d'ISA :

- la Cour des comptes, avec des fonctions judiciaires ;
- l'ISA à la structure collégiale sans fonctions judiciaires ;
- le bureau d'audit, indépendant du gouvernement, dirigé par un vérificateur général ou un président ;
- l'institution d'audit de niveau central, régional et local, dirigée par un président.

C'est la classification la plus acceptée (Pollitt et autre, 1999) et nous l'utilisons également dans ce travail. Néanmoins, à notre avis, il y aurait une autre manière de classer les ISA, plus simple et plus utile pour les objectifs de cet article. En considérant le contenu de leurs activités, on peut distinguer deux types d'ISA :

- celles qui font uniquement ou principalement une tâche de vérification (audit) ;

· celles qui, en plus de la vérification, accomplissent une tâche judiciaire ou quasi judiciaire en s'attachant à déterminer la responsabilité financière des agents gouvernementaux par rapport aux ressources publiques qu'ils ont administrées.

Les institutions d'audit des administrations de type Westminster sont normalement des ISA du premier type (ou, suivant la classification du National Audit Office, du troisième). Si au terme de leurs travaux de vérification elles découvrent des cas de mauvaise gestion ou de corruption qui démontrent un dommage pour l'État, elles n'ont pas la compétence légale pour préciser la responsabilité financière du fonctionnaire impliqué. La tradition constitutionnelle britannique et la common law expliquent en bonne partie cette situation : les ISA n'appartenant pas dans cette tradition au pouvoir judiciaire, il serait difficile de leur confier une compétence, comme celle de définir une responsabilité financière individuelle, qui procède d'un processus et d'une décision de justice. À l'inverse, les ISA du deuxième type sont légalement habilitées à agir de la sorte. C'est le cas par exemple de la Cour des comptes française ou du Tribunal des comptes (*Tribunal de Cuentas*) espagnol (Descheemaeker, 2005 ; National Audit Office, 2005).

Nous sommes donc en présence de deux compétences différentes, la vérification (audit) et le jugement de comptes, à propos desquelles deux précisions doivent être apportées :

· À la base des attributions ou des compétences de toutes les ISA se trouve toujours la vérification (de régularité et de performance). Les compétences de type judiciaire ou quasi judiciaire sont complémentaires à cette tâche d'audit. Autrement dit, toutes les ISA font de la vérification, mais quelques-unes seulement possèdent les compétences d'une cour de comptes (National Audit Office, 2005, p. 6) :

All 25 SAIs and the European Court of Auditors have a main purpose in common – to examine and report on accounts relating to the use of public funds. Some also carry out performance audits – examinations of the economy, efficiency and effectiveness with which public funds have been used. Some SAIs carry out additional work which develops out of these two strands.

Dans le même ordre d'idées, Descheemaeker (2005) explique que le contrôle *a posteriori* effectué par la Cour des comptes recouvre la vérification des comptes, le contrôle de la régularité des opérations décrites dans les comptes vérifiés et le contrôle de la qualité de la gestion (vérification de régularité et de gestion) et que le jugement des comptes est fondé sur le contrôle des comptes.

· La simple dénomination de « Cour des comptes » ou de « Tribunal des comptes » ne signifie pas que l'ISA concernée émette des jugements et détienne des compétences judiciaires. C'est le cas, par exemple, de la Cour des comptes allemande (National Audit Office, 2005) et de la Cour des comptes européenne, lesquelles, malgré leur nom, ne possèdent aucune compétence judiciaire (Crouy-Chanel et Perron, 1998).

Pour comprendre l'évolution dans le domaine de l'audit public, dans le monde et dans les pays latino-américains, il est important de tenir compte de cette différence entre les ISA qui font seulement ou principalement de la vérification et celles qui ont une autorité judiciaire. En effet, l'apparition de la vérification d'optimisation des ressources (VOR) a ajouté aux compétences de vérification des ISA et non à leurs compétences judiciaires, dont la logique n'est pas conciliable avec la rationalité de la VOR. En outre, comme nous l'avons déjà expliqué, avant la mise en œuvre des réformes SIMAFAL, les ISA de la plupart des pays latino-américains avaient des compétences de contrôle *a priori*, difficilement compatibles avec un contrôle externe de gestion ou de performance. Qui plus est, quelques-unes des ISA mentionnées avaient conservé des compétences judiciaires, même après les réformes introduites par Kemmerer dans le premier tiers du XX^e siècle (c'est encore le cas en Colombie).

L'arrivée de la VOR est peut-être l'événement le plus marquant de ces trois dernières décennies dans le monde des ISA. Elle implique un élargissement considérable de leur mandat, soit par la voie d'une modification législative, soit par une réinterprétation des lois qui régissaient leur mandat (Pollitt et autres, 1999). La VOR est apparue comme une nouvelle forme de vérification, mais à la différence de la vérification classique de conformité ou de régularité, elle ne permet pas de déceler des « irrégularités » pouvant conduire à l'établissement d'une responsabilité financière

qui serait liée, par exemple, à la non-atteinte d'un certain niveau ou d'un objectif de performance. Les responsabilités dérivées des résultats de la gestion sont de type administratif et avant tout politique et à ce titre n'admettraient pas de traitement judiciaire⁷.

Dans le cas des pays latino-américains où ont été appliquées les réformes SIMAFAL, ceux dont les ISA suivaient le modèle « kemmerien », calque du Government Accountability Office, pratiquaient l'audit *a priori*. Cette forme d'audit est, par définition, presque antagoniste avec un contrôle externe de gestion. Comment une institution d'audit pourrait-elle en effet évaluer l'efficacité d'une gestion dont elle a déjà « ratifié » les activités respectives à l'occasion de son contrôle *a priori*? Par ailleurs, si le contrôle préalable est intégral, qu'il s'exerce sur la totalité des opérations contrôlées, la VOR, elle, est sélective et par définition *a posteriori*: elle porte sur une gestion déjà exécutée, pour juger de sa qualité en termes d'économie, d'efficacité et d'efficacité.

Le modèle SIMAFAL par rapport aux modèles internationaux de gouvernance

Le système SIMAFAL est devenu un modèle de gouvernance publique lié à la gestion et au contrôle des finances publiques. Il a été appliqué dans treize pays d'Amérique latine à partir des années 1989-1990, et des éléments de ce schéma de contrôle sont encore en voie d'application et de perfectionnement.

L'influence des États-Unis et de son agence d'aide au développement (USAID) et le poids des organisations membres du groupe des donateurs dans le projet LAC/RFMIP (en particulier le FMI, la Banque mondiale et la Banque interaméricaine de développement) expliquent le déploiement de SIMAFAL. La crise de la dette à la fin des années 1980 et les principes du *new public management* ont renforcé les circonstances favorables à sa réception et à sa mise en œuvre.

Sur un autre plan, le SMFI (comme SIMAFAL) fait partie des bonnes pratiques recommandées par les organisations internationales. Transparency International juge ainsi que l'implantation d'un SMFI est l'une des meilleures initiatives pour combattre la corruption et son livre de référence des meilleures pratiques décrit justement ce type de système (Pope, 2000; Wesberry, 2000). Le *Manuel sur la transparence des finances publiques* du FMI incorpore également la plupart des éléments d'un SMFI dans ses dispositions (FMI, 2000).

■ L'AUDIT ET LES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES D'AUDIT DANS LE MODÈLE SIMAFAL

On comprend que la logique évaluative de la VOR soit difficilement conciliable avec les compétences judiciaires que possèdent certaines ISA, et que la VOR ne soit pas non plus compatible avec la vérification *a priori* pratiquée par plusieurs ISA des pays utilisant SIMAFAL. On peut alors se demander quelles sont les caractéristiques d'une institution supérieure de vérification dans le modèle SIMAFAL et quel rôle y joue la VOR? Cette question prend plus d'acuité avec SIMAFAL II, davantage orienté vers le contrôle.

Pour répondre à la première de ces questions, cinq éléments se doivent d'être éclaircis: (1) le contrôle interne et la vérification interne comme fondements de la vérification externe; (2) le rejet du contrôle externe *a priori*; (3) l'orientation de la tâche des ISA vers l'audit et non vers le contrôle financier des individus; (4) le caractère d'agent technique du pouvoir législatif dans les ISA; (5) la dépolitisation des ISA.

· Un contrôle externe basé sur le contrôle interne et l'audit interne – Dans le cadre d'un SMFI comme SIMAFAL, les contrôles internes sont, étant donné leur nature managériale, sous la responsabilité de l'administration et l'audit interne fait lui-même partie du système des contrôles internes qu'il est

⁷ On observe, par exemple, que les vingt-six ISA de l'Union Européenne, y compris la Cour des comptes européenne, ont toutes une compétence légale pour pratiquer la VOR, alors que seulement cinq d'entre elles possèdent des compétences judiciaires (National Audit Office, 2005).

⁸ Le modèle exige aussi une forme d'indépendance pour l'audit interne face aux opérations administratives (Wesberry, 2000). Deux types de solution ont été mis en place pour répondre à cette exigence: (1) un système de bureaux d'audit interne qui opèrent dans chaque organisation, mais se reportent directement au chef du pouvoir exécutif (président, premier ministre); (2) la création de bureaux d'audit interne dans chaque organisation, lesquels dépendent directement du chef de l'organisation (Asselin, 1999, p. 202).

tenu d'évaluer⁸. Dans ce contexte, le système de contrôle interne de chaque organisation et les évaluations du bureau d'audit interne constituent la base du travail de l'institution d'audit externe.

- Le contrôle *a posteriori* et le rejet du contrôle externe *a priori* – Les SFMI comme SIMAFAL entraînent un rejet total du contrôle externe *a priori*. Un contrôle *a posteriori* se met en place à partir d'un système de contrôle interne efficace, qui devient le seul responsable de la création et de l'exécution du contrôle *a priori* (même l'audit interne ne fait pas de contrôles *a priori*).
- Une ISA centrée sur l'audit et non sur le contrôle financier individuel – Un SMFI comme SIMAFAL est orienté vers la fonction d'audit et non vers la fonction judiciaire des ISA. Cela provient du fait que la vérification est l'élément fondamental de son travail et son « point de contact » avec les autres éléments du système de gestion financière, notamment les organisations vérifiées et le pouvoir législatif⁹.
- Une ISA indépendante est garante de la transparence fiscale et de l'imputabilité du gouvernement face au pouvoir législatif – Dans le schéma théorique qui sous-tend le système SIMAFAL, l'audit externe est une source indépendante qui permet l'accès des citoyens et de leurs représentants élus aux renseignements pertinents sur le fonctionnement du gouvernement, les visées de la politique fiscale, les comptes du secteur public et les projections fiscales. Elle assure aussi l'intégrité de cette information. La transparence est conçue comme une des garanties de l'imputabilité du gouvernement et l'institution d'audit joue le rôle d'un agent du pouvoir législatif chargé de la supervision de la régularité et de la bonne gestion des dépenses autorisées dans le budget (Brusa, 1997 ; Wesberry, 2000 ; USAID, 1992).
- Une ISA à caractère technique et éloignée de l'influence de la politique partisane – L'efficacité du modèle SIMAFAL dépend de façon implicite, mais claire, de la capacité technique et de l'intégrité des ISA. Leur rôle consiste à traiter et à vérifier l'information provenant de sources multiples. L'information recueillie par les contrôles externes

permet enfin de cibler les problèmes les plus criants des organisations vérifiées (Asselin, 1999).

Cela implique non seulement la modernisation des ISA sur tous les plans, mais aussi le besoin de les doter de vraies garanties d'indépendance pour les protéger des effets de la politique partisane et – plus important encore – du clientélisme. De fait, au début des années 1990, leur image restait très négative (Wesberry, 1990, p. 360-361) en raison de leur manque d'efficacité et parce que d'autres formes de contrôle externe (les médias et l'opinion publique) paraissaient obtenir des résultats plus rapidement (Brusa, 1997, p. 12).

En ce qui a trait à la VOR, la situation est moins limpide. Le modèle SIMAFAL ne postule pas de façon explicite l'existence d'une vérification de performance comme un incontournable du mandat de l'institution d'audit. Sa base conceptuelle est hautement compatible avec la VOR et certains de ses éléments constituent des conditions préalables à l'application de ce type de vérification (comme pour la vérification de conformité). La nature managériale des contrôles externes facilite sans aucun doute l'orientation du travail des institutions publiques vers la gestion axée sur les résultats et les systèmes d'évaluation et de mesure de la performance. Le fait que l'information comptable et financière de chaque organisation publique soit crédible, opportune, complète et accordée avec l'information provenant des autres organisations est une condition préalable et nécessaire pour déterminer l'économie et l'efficacité de la gestion comme pour appliquer des méthodes d'évaluation telles que l'analyse coûts-avantages et l'étalonnage.

■ L'APPLICATION DU MODÈLE SIMAFAL EN COLOMBIE : LA RÉFORME DU SYSTÈME D'AUDIT PUBLIC DU GOUVERNEMENT CENTRAL

En Colombie, l'application du modèle SIMAFAL révèle un manque de synchronisme dans la mesure où les éléments du système sont conçus et mis en place à des moments différents. Dans le cas du système d'audit du gouvernement central, l'ISA (*Contraloría General de la República*) a été restructurée en 1998, à la suite du changement constitutionnel de 1991 qui

⁹ Néanmoins, il faut accepter que l'audit de la performance puisse coexister, bien que difficilement, avec le jugement des comptes.

avait modifié ses compétences et introduit d'autres réformes dans la gestion du secteur public, notamment dans la comptabilité d'exercice et de caisse et le contrôle interne. Par ailleurs, l'implantation d'une version du SMFI, appelé SIF (*Sistema Integrado de Administracion Financiera* ou système intégré d'administration financière), a débuté en 1996 et se poursuit encore aujourd'hui.

La réforme constitutionnelle de 1991 a introduit plusieurs changements dans le processus de contrôle des finances publiques. À la base de ces changements, on trouve un diagnostic sur la situation du bureau du contrôleur général qui, en grande partie, coïncide avec le diagnostic général émis par Wesberry (1990) sur les systèmes de gestion financière des pays de la région. Selon ce document, l'ISA colombienne, comme au demeurant l'ensemble du système de contrôle fiscal du pays, était fortement bureaucratifiée, avec pour effet une « politisation », c'est-à-dire l'utilisation du contrôle comme instrument du clientélisme et du patronage politique. En conséquence, sa capacité technique et sa crédibilité étaient très limitées. De plus, le contrôle *a priori* était devenu une cause importante de retard dans les tâches administratives et une source de corruption. Le diagnostic mentionné fait enfin référence à la piètre qualité du simple contrôle de régularité et préconise l'utilisation d'un contrôle qualitatif sur la gestion des ressources publiques, c'est-à-dire d'un contrôle sur la performance (Naranjo Galvez, 2007, p. 134-136).

Les principaux changements apportés au système de contrôle fiscal (vérification ou audit sur les finances publiques) répondent à ce constat et dans une bonne mesure à la description par Wesberry (1990) des éléments suivants :

- institutionnalisation du contrôle interne – obligatoire dans toutes les organisations publiques – et mise en place d'un système national de contrôle interne ;
- suppression totale du contrôle *a priori* externe, la vérification externe étant à l'avenir toujours *a posteriori* et sélective ;
- élargissement du mandat du vérificateur à la VOR, avec l'obligation de veiller à l'utilisation économique, efficiente et efficace des ressources publiques qui s'ajoute au contrôle de régularité du bureau du

contrôleur chargé de la VOR ;

- nomination du contrôleur général à l'aide d'une nouvelle procédure pour diminuer l'influence politique sur le contrôleur et accroître son indépendance ;
- création d'un poste de comptable général (*Contador General de la Nación*), fonctionnaire chargé de la comptabilité d'exercice publique. Avant la réforme, le contrôleur général détenait partiellement cette compétence, mais il s'était montré inefficace dans cette tâche.

Le bureau du contrôleur général, dorénavant bureau du comptable général (BCG), a été réorganisé entre 1992 et 2002 pour implanter les réformes constitutionnelles. Les réformes touchent la structure organisationnelle, les effectifs, la carrière administrative à l'intérieur du BCG et la modernisation des techniques de vérification, dont la VOR (Naranjo Galvez, 2007).

En 1996, une nouvelle loi aménage le BCG et crée le SIF, défini comme « un outil modulaire automatisé qui intègre et normalise le registre de la gestion financière publique afin de permettre une plus grande efficacité dans l'utilisation des ressources de la nation et de ses organismes décentralisés et d'offrir une information opportune et fiable » (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2004, p. 16). En complément du SIF, on crée en 2000 un système d'information financière pour les entités territorialement décentralisées (*Programa para el Fortalecimiento del Sistema de Información Financiera Territorial*) et un autre pour les projets d'investissements publics (*Sistema Unificado de Inversion y Finanzas Publicas*) avec le financement de la Banque interaméricaine de développement et de la Banque mondiale (Guigale, Lafourcade et Luff, 2003). Ces deux outils complémentaires étaient indispensables, compte tenu du fait qu'environ la moitié des dépenses publiques provenaient des entités territoriales et que les grands projets d'investissement en infrastructure sont contrôlés centralement.

■ CONCLUSION

Les effets des réformes décrites ici sont encore insatisfaisants. Au BCG, l'établissement d'un régime de carrière a fait baisser la pression politique sur les activités de contrôle, mais les garanties d'indépendance à l'égard de la politique partisane et du patronage

demeurent médiocres en raison du nouveau système d'élection du contrôleur général¹⁰. Par ailleurs, la faiblesse des systèmes de contrôle interne diminue l'efficacité du contrôle externe (de régularité et de performance) et les relations institutionnelles (formelles et informelles) entre le BCG et le reste du secteur public restreignent l'efficacité de la VOR, dont les conclusions n'ont pas de conséquences ni pour les cadres ni pour les responsables des politiques publiques (Naranjo Galvez, 2007).

S'agissant du SIIF, les évaluations indépendantes menées par la Banque mondiale, la Banque inter-américaine de développement et le FMI reconnaissent à la fois des progrès certains et la persistance de problèmes importants à résoudre, en particulier le manque de coordination entre la comptabilité d'exercice du secteur public et la comptabilité budgétaire¹¹ (comptabilité de caisse qui ne répond pas aux normes de qualité internationales), mais également entre la comptabilité du secteur central de l'État et celle des entités territoriales (Banque mondiale et Banque interaméricaine de développement, 2005; FMI, 2003; Guigale, Lafourcade et Luff, 2003).

Cet article présente un modèle international d'audit et de contrôle pour l'administration publique et son application particulière à la Colombie. Ce système (SIMAFAL) a tout d'abord été appliqué dans des pays latino-américains, puis encouragé et financé par des organismes internationaux, des bailleurs de fonds et par la suite des organisations de lutte contre la corruption (Transparency International). Il repose sur des principes de saine gestion dont plusieurs ont fait leurs preuves, en particulier au Canada et dans les pays de type Westminster. Parmi ces principes, on valorise la responsabilisation individuelle des administrateurs publics par un système de contrôle interne *a priori* et externe *a posteriori*. Sur le plan théorique, ces systèmes dépassent le contrôle de conformité auquel se limitait auparavant la majorité des exercices de contrôle administratif pour aller

vers un contrôle d'optimisation des ressources.

Cette perspective est liée à une conception plus moderne de l'administration publique qui tient compte du professionnalisme des responsables et de leur responsabilisation. Elle ne peut se matérialiser que si des préalables portant sur la qualité des systèmes de contrôle de conformité à la fois internalisés (référence à des valeurs de gestion apprises et acceptées) et externes (référence à la qualité et à la fiabilité de l'information financière, ce qui revient à la probabilité d'être sanctionné si on y déroge) ont été acquis.

Dans ce contexte, le contrôle n'a plus pour unique objectif d'empêcher les gens de frauder. Il se fonde sur une conception systémique de la gestion, des finances et du contrôle sur les finances publiques. Il est clairement orienté vers les résultats, l'optimisation de l'utilisation des ressources et l'atteinte optimale des objectifs organisationnels. En Colombie, nous observons un endossement original de ces grands principes du contrôle financier, plusieurs d'entre eux, en apparence correctement appliqués, se révélant inopérants en raison de limitations et d'entraves grevant leur application.

On remarque d'abord que ces principes ont été adoptés de façon inégale dans le SIMAFAL et dans les systèmes dont il s'inspire, en particulier en ce qui a trait à la coordination du système de contrôle dans l'administration. Il apparaît ensuite distinctement que certaines fonctions du BCG, survivances de l'ancien système, ont été maintenues bien qu'elles ne soient pas vraiment compatibles avec la logique inhérente au SIMAFAL, ce qui réduit au départ l'efficacité espérée de l'ensemble. Pensons seulement au jugement sur les comptes, c'est-à-dire à la fonction judiciaire du contrôleur qui soulève des incompatibilités entre les objectifs et entre les rôles, ou bien encore à la comptabilité budgétaire. Par ailleurs, on a mis en œuvre la réforme du BCG avant de procéder à celle du système de comptabilité publique et du

¹⁰ L'élection en 2006 de l'actuel contrôleur général confirme cette inquiétude. Le nouveau fonctionnaire ne possède ni expérience pertinente, ni préparation technique. Sa désignation est liée à son appartenance à des réseaux politiques (Congrès et Exécutif). Un phénomène similaire est mis en évidence par Santiso (2007) pour expliquer l'échec de la réforme de l'ISA argentine et les moindres résultats de la réforme au Chili.

¹¹ En effet, une des anciennes caractéristiques du modèle Kemmerer, non modifiée en 1991, est le fait que la comptabilité budgétaire est une tâche du BCG. Par ailleurs, le BCG a maintenu sa fonction de tribunal des comptes après le changement constitutionnel de 1991. Le rapprochement de ces deux fonctions est contraire à la logique du modèle SIMAFAL.

SIIF et de leurs sous-systèmes complémentaires.

On notera qu'une contrainte significative est liée à la question de l'indépendance des autorités chargées de la vérification (audit). Les critères utilisés pour leur nomination ne présument pas de leur indépendance, ce qui risque d'affecter la nature des décisions prises quant au contrôle, aux entités à contrôler et à l'information à faire circuler à la suite de ces contrôles. La relation entre le BCG et les autres acteurs du système politique risque fort de constituer un obstacle majeur, faute de distance suffisante avec le pouvoir exécutif et de faire en sorte que la VOR (comme activité évaluative de la gestion publique) ait une incidence négligeable.

Dans sa conception, le SIMAFAL traite la question de l'audit et du contrôle en général à partir d'une approche systémique, intégrant des effets à long terme de différentes natures, ce qui lui procure un avantage sur des systèmes anciens axés sur la recherche de coupables de simples écarts de conformité. Les réformes des systèmes de contrôle administratif devraient toujours, à notre avis, respecter une approche systémique, tenir compte des différents effets, parfois contradictoires, des procédés de contrôle et de vérification utilisés, tout en cherchant à obtenir les meilleurs résultats pour les administrations qui les utilisent. C'est à ces conditions que les systèmes modernes comme SIMAFAL peuvent donner leur

juste mesure.

Nous avons, une fois de plus, une illustration du principe qui veut qu'en matière de changement organisationnel, la mise en place et le fonctionnement ont souvent plus d'importance que la valeur intrinsèque du changement proposé. Ainsi ne peut-on critiquer les systèmes du type SIMAFAL qu'en insérant à la critique une analyse sur la façon dont ils ont été mis en œuvre et sur le respect des principes théoriques qui les soutiennent.

En terminant, nous devons nous poser une question : faut-il déployer des systèmes intégrés de contrôle comme SIMAFAL, malgré les imperfections de leur mise en œuvre, les archaïsmes survivants des précédents systèmes, la partialité des nominations de leurs responsables ou les contradictions entre les fonctions et les missions de ces derniers ? Nous croyons que ces systèmes offrent un progrès par rapport aux situations qui prévalaient, quand bien même serait-il mesuré. Il faut en effet accepter d'une part que les anciennes façons de faire comportent une dimension rassurante et admettre d'autre part que les changements profonds comme ceux proposés ici réclament du temps. Soyons assurés que l'existence formelle d'un système de gestion, même appliqué de façon non optimale, est une avancée vers un fonctionnement plus satisfaisant du contrôle des administrations publiques. Elle rend difficile la perspective d'un retour

en arrière.

BIBLIOGRAPHIE

- Asselin, L. M. (1999). « De la Política a la Práctica: reformas a los Sistemas de Administración Financiera del Sector Público », *Serie Seminarios y Conferencias*, n° 3, p. 191-206, http://www.eclac.org/publicaciones/xml/4/7284/lcl1456e_IIIa.pdf (page consultée le 21 janvier 2007).
- Banque mondiale et Banque interaméricaine de développement (2005). *Colombia, Country Financial Accountability Assessment*, rapport n° 31915-CO, Washington, D.C., Banque mondiale et Banque interaméricaine de développement.
- Brusa, J. M. (1997). *Gerencia Financiera Pública*, Banco Interamericano de Desarrollo, Departamento de Integración y Políticas Regionales, División Fiscal, <http://www.fazenda.gov.br/ucp/pnafe/cst/arquivos/brusaesp.pdf> (page consultée le 7 janvier 2009).
- Crouy-Chanel, I. (de) et C. Perron (1998). *La Cour des comptes européenne*, Paris, Presses universitaires de France, coll. « Que sais-je ? », n° 3357.
- Descheemaeker, C. (2005). *La Cour des Comptes*, 3^e édition, Paris, La Documentation française, coll. « Les études de la Documentation française ».
- Drake, P. W. (1996). *The Money Doctor in the Andes*, Durham, Duke University Press.

- Fonds monétaire international (2008). *Public Financial Management Blog*, <http://blog-pfm.imf.org/> (page consultée le 11 novembre 2008).
- Fonds monétaire international (2003). *Colombia: Report of the Observance of Standards and Codes-Fiscal Transparency Module*, Washington D.C., Fonds monétaire international.
- Fonds monétaire international (2000). *Manuel sur la transparence des finances publiques*, Washington, D.C., Fonds monétaire international.
- Gray, A., W. I. Jenkins et B. Segsworth (1993). *Budgeting, Auditing and Evaluation: Fonctions and Integration in Seven Countries*, New Brunswick, N.J., Transaction Books.
- Guigale, M., O. Lafourcade et C. Luff (dir.) (2003). *Colombia: The Economic Foundation of Peace*, Washington D.C., Banque mondiale.
- International Consortium on Governmental Financial Management (2008). *Blogue*: <http://icgfm.blogspot.com/> (page consultée le 11 novembre 2008).
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2004). *Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación*, http://www.certicamara.com.co/proyectos/toro_tram_pub/siif.pdf (page consultée le 8 février 2009).
- Naranjo Galvez, R. (2007). *Eficacia del Control Fiscal en Colombia. Derecho Comparado, Historia, Macrororganizaciones e Instituciones*, Bogotá, Centro Editorial de la Universidad del Rosario, DIKE-Librería Jurídica.
- Mostajo, R. (2000) *Modernización del Estado, reforma administrativa y evaluación del desempeño de la gestión pública* CEPAL, Serie Seminarios y Conferencias, n° 8, p. 359-396, <http://www.eclac.org/publicaciones/xml/7/7777/SesionXIII.pdf> (page consultée le 21 janvier 2007).
- National Audit Office (2005). *State Audit in the European Union*, London, National Audit Office.
- Pollitt, C. et autres (1999). *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford, Oxford University Press.
- Pope, J. (2000). *Transparency International Sourcebook 2000. Confronting Corruption: The Elements of a National Integrity System*, Berlin, Transparency International.
- Premchand, A. (dir.) (1990a). *Public Expenditure Management*, Washington D.C., Fonds monétaire international.
- Premchand, A. (dir.) (1990b). *Government Financial Management: Issues and Country Studies*, Washington D.C., Fonds monétaire international.
- Proulx, D. (2008). « Le contrôle et la gestion : traditions et d'autres possibilités », dans D. Proulx (dir.) *Le management des organisations publiques*, 2^e édition, Québec, Presses de l'Université du Québec, p. 183-197.
- USAID (1992). *Latin American and Caribbean Regional Financial Management Improvement Project – LAC/RFMIP*, http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PDABE840.pdf (page consultée le 7 février 2009).
- USAID (1989). *SIMAFAL: Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera y Control para América Latina*, http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNACD383.pdf (page consultée le 14 novembre 2008).
- Santiso, C. (2007). *Eyes Wide Shut? The Politics of Autonomous Audit Agencies in Emerging Economies*, Document de travail, Buenos Aires, Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=982663 (page consultée le 14 novembre 2008).
- Wesberry, J. P. (2000). « Good Financial Management », dans J. Pope, *Transparency International Sourcebook 2000. Confronting corruption: The Elements of a National Integrity System*, Berlin, Transparency International, p. 221-235.
- Wesberry, J. P. (1990). « Government Accounting and Financial Management in Latin American Countries », dans A. Premchand (dir.), *Government Financial Management. Issues and Country Studies*. Washington, D.C., Fonds monétaire international, p. 345-370.
- Wesberry, J. P. (s. d.). *The Role of Government Financial Managers in Combating Corruption*, <http://www.jimwes.com/id18.html> (page consultée le 7 janvier 2009).
- Zuleta, M. D. C., E. Barrientos et E. Luna (1999). *Simafal II: Sistema Integrado Modelo de Administración Financiera, Control y Auditoría para América Latina*, www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Sistema%20Integrado%20de%20Administración%20Financiera%20central-SIMAFAL1 (page consultée le 14 novembre 2008).