

# LE VÉRIFICATEUR DANS LE SECTEUR PUBLIC : LE TRAIT D'UNION DE L'ADMINISTRATION PUBLIQUE

Par **Martin Dees**, Professeur, Nyenrode Business University, Pays-Bas

• m.dees@nyenrode.nl

*Traduit de l'anglais*

---

**RÉSUMÉ** Cet article entend définir le concept de vérification dans le secteur public en fonction de son importance, des aspects institutionnels et de ses particularités dans l'environnement néerlandais. Les liens qu'entretient le domaine avec les notions de bonne gouvernance et de reddition de comptes et les perspectives d'avenir sont discutés. L'article décrit également l'essence de la vérification publique en tant qu'exécution des activités liées à la gestion de l'assurance dans le secteur public par des professionnels indépendants issus d'une grande variété de disciplines, d'environnements et de positions. Les audits financiers, de performance et de conformité constituent les principaux types d'activités de vérification. On considère comme l'objectif essentiel de la vérification publique, sa contribution à une amélioration de la gouvernance publique, en premier lieu par la défense et la promotion de la reddition de comptes.

---

**ABSTRACT** Against the background of the establishment of a new chair in public sector auditing in the Netherlands, this paper aims to define the concept of public sector auditing in consideration of its scope, institutional aspects and specificities in the Dutch context. Public sector auditing and its ties to notions of good public governance and accountability are also discussed, and future directions are explored. The paper describes the essence of public sector auditing as the execution of assurance-oriented activities in the public sector by independent professionals from a rich variety of disciplines, backgrounds and positions. Financial audits, performance audits and compliance audits are the main types of audit work. Contributing to good public governance, primarily through upholding and promoting accountability, is considered the essential purpose of public sector auditing.

---

**Pour citer cet article :** Dees, M. (2012). « Le vérificateur dans le secteur public : le trait d'union de l'administration publique », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 8-32.

En 2010, les Pays-Bas ont créé le Center for Public Auditing & Accounting<sup>1</sup> (centre pour la comptabilité et la vérification publique) ainsi qu'une chaire associée. Le centre a pour principales activités l'éducation spécialisée et la recherche dans le domaine de la vérification publique. Dans cet article, nous dressons le portrait de l'environnement entourant ce centre et de ses ambitions, puis dévoilons l'approche néerlandaise de ce nouveau domaine de recherche. Plus précisément, nous répondrons aux questions suivantes : quelle est la définition néerlandaise de la vérification publique et que considère-t-elle comme sa substance principale ? Dans quel secteur institutionnel se positionne-t-elle ? Quel est son contexte et quels objectifs poursuit-elle ? Nous décrirons ensuite l'état de la vérification publique néerlandaise avant d'évoquer ses perspectives d'avenir.

---

<sup>1</sup> Le centre est situé à Breukelen et fait partie intégrante de la Nyenrode Business University.

## ■ L'AUDIT DANS LE SECTEUR PUBLIC, UN NOUVEAU DOMAINE D'ÉTUDES AUX PAYS-BAS

« L'administration des secteurs public et privé est semblable uniquement dans tous les aspects sans importance », dit la citation célèbre du politologue américain Wallace Sayre (Allison, 1983). Autrement dit, l'administration publique diffère de la gestion privée dans tous les aspects importants. Alors que les entreprises sont à l'affût de profits pour leurs investisseurs, les organisations publiques cherchent à bien se gouverner dans l'intérêt du public. Les caractéristiques institutionnelles du secteur public et son importance majeure sur les plans social et financier nécessitent une approche particulière de la vérification, faite sur mesure pour les besoins du secteur.

Aux Pays-Bas, les programmes d'études comme ceux des comptables agréés et des vérificateurs de gestion ne se préoccupent guère du secteur public. De nombreux vérificateurs à l'emploi du secteur public souffrent d'un manque d'orientation pour la sphère publique. Par ailleurs, le secteur public compte de nombreux vérificateurs n'ayant pas été formés dans l'une des disciplines établies de la vérification ; ceux-ci ont entrepris leur carrière de vérificateur dans ce secteur armés uniquement d'un diplôme de maîtrise en administration publique, en sociologie, en philosophie ou en histoire, et quelques-uns jouissaient d'une expérience en tant que fonctionnaires chargés des politiques. Le besoin d'un apport de ces disciplines s'est considérablement accru au cours des dernières années en raison de l'étendue grandissante des sujets faisant l'objet d'audits. Mais ces vérificateurs n'ont que rarement été formés aux postulats, aux concepts et aux techniques de la vérification, qu'elle soit interne ou externe.

L'administration publique et la fonction de vérificateur qui en fait partie intégrante ont une importance trop fondamentale pour qu'on puisse laisser de pareilles lacunes sur le plan des connaissances. Les vérificateurs internes et externes travaillant dans la sphère publique doivent en maîtriser les spécificités afin de contribuer de manière significative à sa bonne gouvernance.

En 2010, les Pays-Bas ont mis sur pied le Center for Public Auditing & Accounting et une chaire pour la vérification et la comptabilité dans le secteur public afin d'offrir une certaine reconnaissance au domaine de la vérification dans ce secteur et de proposer un programme de formation professionnelle à ceux qui auraient l'intention de s'y spécialiser, leur permettant de devenir des vérificateurs certifiés. Le programme comprend des modules sur les lois européennes et nationales, les réglementations administratives, les finances publiques, la gestion publique, les politiques gouvernementales, l'évaluation des politiques, la gestion des risques, ainsi que sur les contrôles, la comptabilité et l'établissement de rapports à l'interne. Les vérificateurs externes et internes font partie des mêmes programmes, dans lesquels les concepts théoriques, les normes de vérification (principalement les normes internationales des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques – ISSAI) et les pratiques de vérification dans le secteur public aux échelons national et international sont présentés et expliqués en détail.

Le centre offre également un appui à d'autres programmes de formation en vérification en proposant des modules sur l'audit dans le secteur public. L'un de ceux-là est le programme pour les comptables agréés aux Pays-Bas. Les audits financiers de nombreuses entités publiques – y compris les provinces et les municipalités – sont gouvernés par le régime de vérification légale, ce qui implique que ces audits sont soumis à des exigences de qualité complexes, ainsi qu'à une supervision indépendante. Pour se conformer à ces exigences, les vérificateurs concernés doivent comprendre les mécanismes de l'environnement public et savoir les traduire en termes de planification, d'exécution et de production de rapports de vérification. Les connaissances requises sont loin de faire partie du programme régulier des aspirants comptables agréés. Le centre entend coopérer avec les parties concernées dans des initiatives éducatives comparables en Europe – c'est le cas de l'Autriche, du Danemark et du Luxembourg<sup>2</sup> – ainsi qu'ailleurs dans le monde. En plus de ces activités, il se consacre à la recherche universitaire multidisciplinaire dans les domaines de la vérification, de la gestion des risques et de la comptabilité dans le secteur public.

Dans les prochaines sections, il sera question de l'audit dans le secteur public en tant que sujet de recherche et de formation universitaire.

## ■ DÉFINITION DE L'AUDIT

### Qu'est-ce que l'audit?

Le terme *audit* vient du mot latin *audire* qui signifie « écouter ». Un sage – le vérificateur – devait écouter attentivement la description orale d'une situation, appliquer sa sagesse et son jugement professionnel pour parvenir à se faire une opinion (Kocks, 2003, p. 2). Avec le temps, l'audit est devenu une tâche systématique dont les activités couvrent tant le secteur privé que public, à la fois à l'interne et à l'externe. L'essence de son rôle est de comparer des réalités à des normes. Plusieurs définitions de vérification ont été relevées dans la littérature.

Pour Everard et Wolter (1989), la vérification est un « examen des activités et des opérations d'une organisation qui vise à s'assurer que celles-ci sont conduites selon les objectifs, les budgets, les règles et les normes qui lui ont été impartis. L'objectif de cette vérification est de cibler à intervalles réguliers les possibles transgressions qui pourraient nécessiter des actions de redressement ».

Une vérification est une « procédure par laquelle un tiers indépendant étudie de façon systématique les preuves de l'adhésion d'une pratique quelconque à des

---

<sup>2</sup> L'Autriche a créé un programme d'études supérieures professionnelles de M.B.A. en vérification publique, en collaboration avec l'Austrian Court of Audit et l'Executive Academy de l'University of Economics and Business Administration de Vienne. Au Danemark, il existe un programme d'études supérieures de vérificateur certifié du secteur public, conçu par l'Institution supérieure de contrôle du Danemark, et dont les aspects théoriques sont assurés par de nombreuses universités. Au Luxembourg, l'Institut universitaire international Luxembourg offre un programme de vérification opérationnelle, en coopération avec la Cour des comptes européenne.

normes établies pour cette pratique et produit un rapport professionnel sur son opinion » (Mathison, 2005, p. 23).

« L'accumulation et l'évaluation des preuves à propos d'information destinée à déterminer et à rapporter le degré de correspondance entre une information et un critère établi » (Elder, Beasley et Arens, 2010, p. 4).

Selon Michael Power (1997, p. 4), une définition simple n'est ni facile à obtenir ni nécessairement souhaitable; malgré ses évocations générales de la remise et de la vérification des comptes, il ne voit aucun accord précis sur ce qu'est réellement la vérification comparativement à d'autres types de pratiques d'évaluation telles que l'inspection ou l'expertise. Les définitions officielles, écrit-il, expriment ce que la vérification pourrait devenir, plutôt que ce qu'elle est vraiment : « les définitions sont des tentatives de fixer une pratique au sein d'un ensemble de normes ou d'idéaux particuliers » (p. 5). Il reconnaît cependant quatre éléments de base à la vérification (p. 4) :

- l'indépendance par rapport à l'audit;
- un travail technique sous forme de collecte de données et d'examen de documents;
- l'expression d'une opinion basée sur des preuves;
- une matière sujette à la vérification clairement délimitée.

Pour Lindeberg (2007), il faut ajouter aux éléments ci-dessus celui de critère approprié.

Power fait référence à l'approche économique bien connue voulant associer l'audit à une forme de surveillance, engendrée par la relation complexe de reddition de comptes entre l'agent et le principal. Le principal opère à une certaine distance des activités de l'agent et n'est pas en mesure de les vérifier. L'audit est une vérification requise par les activités de l'agent lorsque celui-ci expose le principal à des dangers moraux – car ils pourraient agir contre les intérêts du principal – et engendre de l'information asymétrique – car il en sait plus que le principal. Dans le cadre de cette approche, l'audit est un exercice de réduction des risques qui inhibe les actions non conformes des agents. Le principal aura recours à l'audit aussi longtemps que ses avantages dépasseront les coûts. Les différentes communautés institutionnalisent diverses formes de reddition de comptes et il pourrait exister diverses catégories d'agents et de principaux (Power, 1997, p. 4-5).

Cutt (1988) dit de la vérification qu'elle est « un procédé surimposé sur une obligation de rendre des comptes afin de fournir l'assurance que l'information est dévoilée de manière appropriée et présentée de façon juste ». De manière plus générale, il décrit la vérification comme « un procédé systématique d'enquête visant à obtenir et à évaluer objectivement des données à propos d'actions économiques et d'événements définis au sein d'une obligation de répondre, pour déterminer, en employant des critères établis, le degré auquel l'autorité déléguée dans cette relation exerce selon les conditions de l'obligation, pour ensuite communiquer ces résultats à des utilisateurs prédéterminés ». Le vérificateur agit comme un tiers indépendant engagé par le principal pour évaluer l'information fournie par l'agent. Les vérifications externes sont donc concernées par l'échange d'information entre les directeurs d'une organisation et ses actionnaires ou le système parlementaire.

La vérification interne est quant à elle concernée par le flot d'information liant les différentes composantes d'une organisation (Cutt, 1988, p. 12-13).

La forme de vérification externe la plus connue et la plus professionnalisée est l'audit des états financiers historiques, menant à un rapport du vérificateur. L'objectif de tels audits est de renforcer – par le truchement d'une opinion – la confiance que des usagers peuvent avoir dans les états financiers préparés par les cadres supérieurs d'une organisation. Dans le secteur public, les audits de performance et les audits de conformité deviennent de plus en plus la forme dominante de vérification externe. La vérification interne est une autre forme d'audit hautement développée et institutionnalisée. On la définit comme « une activité indépendante et objective d'assurance et de consultation conçue pour ajouter de la valeur et améliorer les opérations d'une organisation. Cette fonction aide l'organisation à atteindre ses objectifs en lui fournissant une méthode systématique et disciplinée d'évaluation et d'amélioration de l'efficacité des processus de gestion du risque, de contrôle et de gouvernance (Institute of Internal Auditors, 2012).

Dans le cadre de leurs activités d'assurance, les vérificateurs internes et externes émettent des opinions sur des sujets au sein du contexte précis d'une organisation et de son obligation de rendre compte, de manière indépendante, experte et systématique, sur la base de normes acceptées et de preuves judicieuses. Le vérificateur agit comme un trait d'union entre un principal et un agent; par son travail d'évaluation, il relie les deux parties et contribue à la confiance qui caractérise leur relation.

Une analyse plus approfondie de la vérification révèle que cette fonction n'a pas nécessairement à se limiter à la relation entre l'agent et le principal. Elle pourrait lier un agent à d'autres intervenants. Le rapport d'un vérificateur sur les états financiers d'une organisation, par exemple, est important non seulement pour les actionnaires, mais également pour les investisseurs, le personnel et d'autres parties prenantes. Dans ce contexte, la Fédération internationale des comptables (International Federation of Accountants – IFAC) considère le fait d'accepter la responsabilité d'agir dans l'intérêt du public comme une marque distinctive de la profession comptable (IFAC, 2010b, p. 9). Elle estime aussi que sa mission est d'agir dans l'intérêt du public, en partie en renforçant la profession (IFAC, 2010a, p. 3).

La fonction de vérificateur a donc le potentiel de rapprocher les composantes de la société et d'accroître, ainsi, la confiance du public. L'insertion de certaines tâches de vérification au sein de la loi souligne quels aspects de la fonction de vérification sont considérés – en apparence – comme essentiels à la société à un moment particulier.

### **Qu'est-ce que l'audit dans le secteur public?**

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

(approche descendante) (Monfort, 2008, p. 9 et 35). Aux Pays-Bas, il est habituel de faire la distinction entre le gouvernement central (les ministères et les organismes qui s'y rapportent), les provinces, les municipalités, puis les offices des eaux<sup>3</sup> (*water boards*) et les organismes administratifs autonomes.

Dans sa construction d'une philosophie de la vérification au sein d'un gouvernement, Dittenhofer (1996, p. 103-104) considère la « vérité » comme l'élément principal fondateur de la vérification, ainsi que la condition *sine qua non* du processus d'audit. Il détermine ensuite quatre types de valeurs guidant ce processus dans le secteur public :

- les valeurs sociales : comment le processus de vérification améliore-t-il le bien-être de la communauté auditée?
- les valeurs éthiques : comment le processus de vérification influence-t-il les structures éthiques au sein d'une communauté?
- les valeurs économiques : comment le processus de vérification ajoute-t-il à la prospérité économique?
- les valeurs politiques : quelles sont les conséquences de la vérification pour l'organisme audité?

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

## La substance de l'audit dans le secteur public

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

L'audit financier est une évaluation indépendante aboutissant à la formulation d'une opinion, assortie d'une assurance raisonnable, concernant la question de savoir si une entité présente fidèlement sa situation financière, ses résultats et son utilisation des ressources conformément au référentiel d'information financière applicable. (ISSAI<sup>4</sup> 1003, 2010, p. 59)

L'audit de la performance est l'examen indépendant et objectif des entreprises, systèmes, programmes ou organisations du secteur public, sous l'angle de l'un ou plusieurs des trois aspects que sont l'économie, l'efficacité et l'efficacités, dans la perspective de réaliser des améliorations. [...] À la différence de ce qui est exigé pour les opinions concernant les états financiers, l'auditeur n'a pas, normalement, à exprimer une opinion générale sur la question de savoir si l'entité auditée a respecté les principes d'économie, d'efficacité et d'efficacités. (ISSAI 3100, 2010, p. 4 et 10)

<sup>3</sup> Les offices des eaux sont des autorités publiques qui ont comme objectif de contrôler et de gérer l'eau selon un découpage du pays en zones. [NDLR]

<sup>4</sup> Toutes les citations ISSAI sont issues du site [www.issai.org](http://www.issai.org)

L'audit de conformité concerne la responsabilité incombant à l'ISC [Institution supérieure de contrôle] de s'assurer que les activités des entités du secteur public sont conformes aux dispositions des lois, des règlements et des autres textes législatifs et réglementaires qui les régissent (ISSAI 4000, 2010, p. 4). En fonction du mandat de l'ISC, un audit de conformité peut porter sur la régularité ou sur la bonne administration, ou sur les deux notions à la fois. La régularité [est une] notion indiquant que les activités, les transactions et les informations relevant d'une entité auditée sont conformes aux autorisations législatives, aux règlements publiés en vertu d'une législation en vigueur, ainsi qu'aux autres lois, règlements et conventions applicables, y compris aux lois budgétaires, et qu'elles sont dûment approuvées; la bonne administration [est une] notion incluant les principes généraux de bonne gestion financière du secteur public et de bonne conduite des fonctionnaires. [...] Les auditeurs du secteur public évaluent si, sur la base des éléments probants collectés, ils ont obtenu une assurance raisonnable que les informations sur le sujet considéré sont, dans tous leurs aspects significatifs, conformes aux critères définis. (ISSAI 4100, 2010, p. 14 et 39)

Dans le secteur public, les audits financiers sont fréquemment combinés à des audits de conformité. Ceux-ci comprennent l'évaluation des activités, des transactions financières et des informations reflétées ou contenues dans les comptes ou les états financiers de manière à s'assurer qu'elles sont en accord avec les résolutions applicables de la loi, y compris les règles budgétaires et les décisions s'y appliquant pour les fonds, les contrats, les octrois de bourses, etc. (ISSAI 1000, 2010, p. 15).

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

Alors que le contrôle financier a tendance à appliquer des normes relativement fixes, la vérification de résultats est plus souple dans le choix de ses sujets, objets de contrôle, méthodes et opinions. La vérification de résultats n'est pas un contrôle régulier comportant des opinions formalisées et ses racines ne sont pas dans l'audit du secteur privé. Il s'agit d'un examen indépendant non récurrent. Par nature, il couvre un grand nombre de sujets et laisse la voie libre aux jugements et interprétations multiples. Il doit disposer d'un grand nombre de méthodes d'investigation et d'évaluation et a recours à une base de connaissances très différente de celle utilisée par le contrôle classique. Il ne s'agit pas d'une forme de contrôle basée sur les listes de vérification. La spécificité de la vérification de résultats réside dans la diversité et la complexité des questions liées à son travail. La vérification de résultats doit être libre, dans les limites de son mandat légal, d'examiner sous différents angles toutes les activités du secteur public. (ISSAI 3000, 2004, p. 13)

La Déclaration de Lima (p. 6) accorde autant d'importance aux audits financier et de conformité qu'à l'audit de la performance :

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

des activités du secteur public, y compris les systèmes d'organisation et d'administration. Les objectifs de contrôle des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques – conformité aux lois, régularité, souci d'économie, d'efficacité et d'efficacité dans la gestion financière – ont tous, fondamentalement, la même importance. Cependant, il appartient à l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques d'établir l'importance relative à chacun.

Les trois principales catégories de vérification ont en commun la nécessité pour le vérificateur de déterminer l'étendue et l'importance de l'audit en étudiant la fiabilité des contrôles internes – un concept reflétant le principal critère d'audit vu de la perspective de la responsabilité de la direction. L'évaluation du contrôle interne est une phase au cours de laquelle la coordination et la coopération entre les vérificateurs internes et externes sont cruciales.

## ■ LES ASPECTS INSTITUTIONNELS DE LA VÉRIFICATION DANS LE SECTEUR PUBLIC

### Les vérificateurs

On peut définir un vérificateur du secteur public comme une personne se livrant à des activités d'audit dans le secteur public sur une base professionnelle. Selon cette définition vaste, le groupe des vérificateurs dans le secteur public comprend (Dees, 2011) :

- ceux qui se livrent à des activités traditionnelles de vérification (attestations des états financiers, révision des engagements, audits des bourses, etc.) et ceux qui mènent des audits dans un sens plus large (par exemple, les vérifications de gestion, les évaluations qui sont de manière prédominante des expertises par nature, les audits de conformité, les audits informatiques et les audits environnementaux) ;
- les vérificateurs employés par une organisation publique fonctionnant dans une position extérieure (tels les vérificateurs à l'emploi des Institutions supérieures de contrôle, les bureaux locaux de vérification ou les firmes privées d'évaluation) ;
- les vérificateurs chargés d'évaluer les questions de direction et d'information au sein des organisations publiques (par exemple, les vérificateurs internes menant des audits de conformité au sein d'une organisation) et les vérificateurs qui, pour le compte d'une organisation publique qui les emploie, mènent des vérifications sur la gestion et l'information opérationnelles de tiers (par exemple, les vérificateurs qui travaillent au bureau des enquêtes de l'impôt et des douanes chargés d'évaluer les contrôles internes et les déclarations de revenus d'une organisation) ;
- les personnes offrant leur expertise technique ou leurs connaissances obtenues dans des formations spécifiques de vérification (tels que les comptables agréés, les vérificateurs en informatique, les vérificateurs de gestion et les vérificateurs judiciaires) et celles qui en font autant de la perspective d'autres disciplines (comme l'administration publique, le droit ou la psychologie) ;

- les vérificateurs à l'emploi de tous les niveaux administratifs du secteur public, y compris les organisations internationales, les gouvernements centraux (ministères et organismes), les provinces et municipalités, les offices des eaux et les autorités administratives autonomes.

La communauté des vérificateurs publics est donc riche d'une variété de disciplines, de formations, de postes et de types de travail de vérification.

## Les organisations professionnelles

La vérification dans le secteur public possède sa propre place au sein de nombreuses organisations professionnelles. Certaines ont été mises sur pied dans le seul but de se livrer à des activités de vérification dans le secteur public. L'INTOSAI se présente sur son site Web comme « l'organisation parapluie du contrôle externe des finances publiques<sup>5</sup> ». Sa devise est *Experientia Mutua Omnibus Prodest* (l'expérience mutuelle bénéficie à tous) et l'organisme établit des normes professionnelles<sup>6</sup>, fait la promotion d'échange de savoir et offre un soutien aux organismes de vérification émergents. Parmi les organisations de vérification dans le secteur public figurent EUROSAI (Organisation des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques d'Europe) et, aux Pays-Bas, l'Association of Audit Offices. Au Royaume-Uni, le Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (Institut agréé des finances et de la comptabilité dans le secteur public) est un organisme spécialisé qui représente la vérification dans le secteur public.

D'autres organisations professionnelles de comptabilité reconnaissent jusqu'à un certain point que l'audit dans le secteur public occupe une place particulière dans le domaine de la vérification. Au niveau européen, par exemple, la Fédération des experts-comptables européens possède un comité du secteur public. Aux Pays-Bas, le secteur public jouit d'une position particulière dans les codes de gouvernance et les codes professionnels de l'organisation nationale de la comptabilité (Royal NIVRA). L'Institute of Internal Auditors (IIA) compte un comité du secteur public ainsi qu'un programme d'évaluation conçu pour les vérificateurs internes dans ce secteur (Certified Government Auditing Professional Examination).

En revanche, la Fédération internationale des comptables ne compte plus de comité particulier pour le secteur public. Ses activités liées à cette sphère sont désormais concentrées au sein du Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB), un institut chargé d'établir des normes et de développer des standards internationaux de comptabilité dans le secteur public.

## Les normes internationales de vérification

La majorité des normes internationales relatives à l'audit dans le secteur public sont établies par l'INTOSAI. En 2010, l'organisme a endossé un ensemble complet de normes baptisé ISSAI (*Normes internationales des Institutions supérieures de*

<sup>5</sup> Voir [www.intosai.org/fr/sur-lintosai.html](http://www.intosai.org/fr/sur-lintosai.html)

<sup>6</sup> Pour plus d'information voir [www.issai.org/composite-275.htm](http://www.issai.org/composite-275.htm)

contrôle des finances publiques), ainsi que le *Guide sur la bonne gouvernance*<sup>7</sup>. L'INTOSAI demande à ses membres de s'en servir comme cadre de référence pour la vérification publique en l'employant en accord avec leurs mandats et leurs lois et règlements nationaux. Les normes peuvent également renforcer la qualité des engagements en vérification offerts par des sociétés privées dans le secteur public. Elles peuvent de plus inspirer des activités internes de vérification dans le secteur public, qui est principalement régi par les standards professionnels de l'IIA. Les ISSAI sont classifiées en quatre niveaux (voir tableau 1).

**TABLEAU 1 : LES QUATRE NIVEAUX DES NORMES INTERNATIONALES DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE**

NIVEAU	DESCRIPTION
Niveau 1 Les principes fondateurs	Ce niveau contient les principes fondateurs de l'INTOSAI. On trouve ceux-ci dans la Déclaration de Lima (ISSAI 1).
Niveau 2 Les conditions préalables au fonctionnement des Institutions supérieures de contrôle	Ce niveau s'appuie sur les principes fondateurs et contient des déclarations et des principes généraux portant sur les questions institutionnelles et sur le bon fonctionnement et la conduite professionnelle des Institutions supérieures de contrôle (ISSAI 10, 11, 20, 21, 30 et 40).
Niveau 3 Les principes fondamentaux de contrôle	Ces documents contiennent les principes et les concepts fondamentaux nécessaires à la conduite d'audits dans les organisations publiques. Ils comprennent des exigences de base en termes de qualification, d'indépendance, de conflits d'intérêts, de compétence, ainsi que des conseils sur la planification des poursuites, les preuves, l'analyse des états financiers, les contrôles internes et la rédaction des rapports (ISSAI 100, 200, 300 et 400).
Niveau 4 Les directives de contrôle	Les documents de ce niveau contiennent un plus grand nombre de lignes directrices spécifiques, détaillées et opérationnelles pouvant être employées sur une base quotidienne dans le cadre des tâches de vérification. Ce niveau, de loin le plus volumineux, compte des lignes directrices pour la mise en œuvre des trois types d'audit (l'audit financier, l'audit de performance et l'audit de conformité), ainsi que des lignes directrices sur des sujets précis (ISSAI 1000-1810, 3000, 3100, 4000, 4100, 4200 et 5000-5600).

Pour fixer ses normes de niveau 4, l'INTOSAI travaille sur une base de protocole d'entente en consultation intime avec l'organisme responsable de créer les normes pour les audits des états financiers historiques : l'International Auditing

<sup>7</sup> Voir [www.issai.org/composite-275.htm](http://www.issai.org/composite-275.htm)

and Assurance Standards Board (IAASB), une filiale de la Fédération internationale des comptables. Le conseil a adopté, sans les modifier, les normes internationales d'audit de l'organisme. Cependant, en ajoutant des notes pratiques pour chaque norme, le conseil a publié des explications supplémentaires et des lignes directrices pour les audits financiers dans le secteur public. Il a par ailleurs développé et publié des normes pour les audits de conformité et de performance, les responsabilités additionnelles les plus communes en vérification dans le domaine public.

## **Les Institutions supérieures de contrôle : des chefs de file**

Les Institutions supérieures de contrôle agissent en tant que vérificateurs externes pour les organisations nationales et internationales. Ils fonctionnent sous différents modèles en accord avec les législations nationales sous lesquelles leurs mandats sont définis. Leurs responsabilités en matière de vérification peuvent être limitées aux organismes et aux ministères du gouvernement central ou inclure d'autres entités du secteur public.

En 2011, l'Assemblée générale des Nations Unies a reconnu expressément que le rôle important de ces institutions dans la promotion de l'efficacité, du principe de responsabilité, de l'efficacité et de la transparence des administrations publiques favorisait l'avènement des priorités et des objectifs nationaux de développement ainsi que des objectifs ayant fait l'objet d'ententes internationales<sup>8</sup>. Dans le cadre de cette résolution, les Nations Unies encouragent ses États membres à respecter, d'une manière cohérente aux structures de leurs institutions nationales, les principes élaborés dans deux documents fondamentaux de l'INTOSAI, la Déclaration de Lima (ISSAI 1, 1977) et la Déclaration de Mexico sur l'indépendance des Institutions supérieures de contrôle (ISSAI 10, 2007). La Déclaration de Lima – considérée comme la Magna Carta de l'audit gouvernemental – inclut l'énoncé suivant sur le thème de la vérification dans le secteur public :

[Les] objectifs spécifiques du contrôle des finances publiques, c'est-à-dire l'utilisation appropriée et efficace des fonds publics, la recherche d'une gestion financière rigoureuse, l'adéquation de l'action administrative et information des pouvoirs publics et de la population par la publication de rapports objectifs, sont nécessaires à la stabilité et au développement des États tout en respectant les objectifs des Nations Unies ;

[...]

L'institution du contrôle est immanente à l'administration des finances publiques laquelle constitue une gestion fiduciaire. Le contrôle des finances publiques n'est pas une fin en soi mais il est un élément indispensable d'un système régulateur qui a pour but de signaler en temps utile les écarts par rapport à la norme ou les atteintes aux principes de la conformité aux lois, de l'efficacité, de l'efficacité et de l'économie de la gestion financière de manière à ce que l'on puisse, dans chaque cas, prendre des mesures correctives, préciser la responsabilité des parties en cause, obtenir réparation ou prendre des mesures pour empêcher, ou du moins rendre plus difficile, la perpétration d'actes de cette nature (ISSAI 1, 1977, p. 5).

<sup>8</sup> Voir [www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/0\\_news/2012/UN\\_Resolution\\_A\\_66\\_209\\_F.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/0_news/2012/UN_Resolution_A_66_209_F.pdf)

Cette déclaration positionne clairement la vérification dans le secteur public en tant que pouvoir institutionnel au sein de la structure d'un État. Elle établit également ses objectifs dans une perspective de bonne gouvernance et de reddition de comptes, une perspective qui sera développée plus loin.

## ■ LA VÉRIFICATION AUX PAYS-BAS

### Le gouvernement central

Dans le système de vérification du gouvernement central néerlandais, on trouve deux principales institutions : la Cour néerlandaise de vérification (Netherlands Court of Audit – NCA), qui est le vérificateur externe se rapportant à la Chambre des représentants, et le département de la vérification interne du gouvernement central, qui fait rapport aux ministres.

La NCA est un Haut Comité d'État fondé par la Constitution. Elle possède une position indépendante par rapport au gouvernement et aux États généraux. Sa position, son mandat et ses pouvoirs sont décrits dans la Government Accounts Act. Sa tâche fondamentale est de fournir une déclaration annuelle d'approbation des comptes du gouvernement central. Il est également de son devoir d'approuver les états financiers des ministères en exprimant une opinion de vérification sur l'image fidèle et la conformité des transactions financières. De plus, la NCA vérifie la bonne santé de la gestion financière et matérielle ainsi que le rendement et l'efficacité des politiques et de la gestion du gouvernement. Au cours de la dernière décennie, la NCA a entrepris une nouvelle tâche, la vérification des données sur le rendement publiées par les ministères dans leurs rapports annuels.

La NCA détient des pouvoirs pour auditer les organisations liées financièrement au gouvernement central (par exemple, par des prêts, des bourses ou des garanties) et les organisations qui remplissent un mandat légal financé par les deniers publics. Le principal objectif est de veiller à ce que les ministres demeurent imputables de leurs responsabilités par rapport à ces organisations. Ainsi, l'audit financier (y compris les tests de conformité des transactions financières) et les audits de performance figurent parmi les tâches de vérification de la NCA définies légalement. L'audit de conformité est pour le moment limité à la gestion financière et matérielle.

Afin d'éviter les chevauchements, la NCA a recours au travail du département de la vérification interne du gouvernement central. En particulier dans ses audits financiers, cette pratique est systématique et rendue possible par le fait que le département fournit des opinions de vérification interne sur les états financiers des ministères. La Government Accounts Act force également le département à couvrir les autres domaines de vérification de la NCA, sauf une exception : le département de la vérification ne possède pas de tâche d'audit de performance dans la loi. De tels audits peuvent cependant être menés à la demande de la direction.

Tant pour la NCA que pour le département de la vérification interne, il existe une forme relativement nouvelle de vérification, celle des fonds de l'Union européenne. Ce travail est réalisé dans le but de garantir à la Commission européenne,

ainsi qu'au Parlement néerlandais et aux parties prenantes, la qualité de la gestion, la légalité et la conformité dans le cadre des dépenses de ces subventions.

## **Les provinces, les municipalités et les offices des eaux**

Aux paliers provincial et local et pour les offices des eaux, les états financiers sont vérifiés par des cabinets d'audit privés. Cependant, dans les villes d'Amsterdam et de La Haye, les départements de vérification internes des cités se chargent également de certifier les comptes en tant que vérificateurs externes. Tous les vérificateurs responsables des certifications sont nommés formellement par les instances démocratiquement élues. Les opinions de l'auditeur comprennent un paragraphe sur la conformité des transactions financières.

Quant aux autres types de vérification – audit de performance et de conformité –, chaque province et municipalité est tenue légalement de créer soit un comité de vérification public (dont les membres du conseil peuvent faire partie), soit un bureau indépendant de vérification (excluant les membres du conseil).

Pour l'instant, il n'existe pas de tâche légale de vérification de la fiabilité des données sur le rendement incluses dans les rapports annuels pour ces paliers de gouvernement. Les seuls tests d'audit que les firmes incluent dans leurs activités d'audit financier ont trait à la cohérence des données sur le rendement avec la situation financière telle qu'elle est déclarée.

Dans tous les organismes, un département de vérification interne peut être mis sur pied comme partie intégrante du système de gouvernance, mais aucune obligation légale n'existe en cette matière.

## **Les entités administratives autonomes**

L'audit financier des entités administratives autonomes est aussi mené par des cabinets d'audit privés. Leurs opinions de vérification couvrent également la conformité des transactions financières rapportées dans les états financiers. De plus, les cabinets doivent également faire état de leurs résultats sur le rendement de la gestion des entités. Il n'existe pas d'autres exigences en matière d'audit de conformité ou de performance. Quant aux données sur le rendement fournies dans le rapport annuel, la vérification financière inclut les mêmes tests de conformité mentionnés dans la section sur les provinces, les municipalités et les offices des eaux.

La NCA est dotée de pouvoirs légaux lui permettant de vérifier de nombreuses entités administratives. Ces pouvoirs servent à renforcer les activités d'audit de conformité et de performance de la NCA au niveau du gouvernement central.

Comme dans le cas des provinces, des municipalités et des offices des eaux, un département de vérification interne n'est pas obligatoire.

## ■ LA BONNE GOUVERNANCE PUBLIQUE ET LA REDDITION DE COMPTES

Comme il a été mentionné précédemment, la vérification est un élément essentiel de la bonne gouvernance publique. Les organisations des vérificateurs du secteur public (comme l'État, les bureaux locaux et régionaux de vérification, les firmes de vérification et les départements internes de vérification) ont des mandats, des pouvoirs et des responsabilités précis, mais la perspective demeure la même : participer à la saine gestion publique, en particulier par la défense et la promotion de la reddition de comptes (*accountability*) (Dees, 2011 ; ISSAI 100, 2001).

### La bonne gouvernance publique

Par le rôle qu'ils jouent dans l'obligation de rendre des comptes, les vérificateurs du secteur public aident les organisations à satisfaire à un ensemble de critères. Il est possible de classer ces critères en cinq catégories (Dees, 2011, p. 20-22).

TABLEAU 2 : LES CRITÈRES DE LA BONNE GOUVERNANCE PUBLIQUE

CRITÈRES	DESCRIPTION
Critères de performance	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Rendement : les politiques élaborées produisent-elles les effets escomptés ?</li> <li>• Économie et efficacité : les biens et les services sont-ils acquis de manière économique? Les meilleurs résultats possible sont-ils atteints en consommant le moins de ressources possible? En d'autres mots, l'optimisation des ressources est-elle poussée à son maximum ?</li> </ul>
Critères de diligence requise	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Réactivité : la formulation des politiques et leur mise en œuvre s'appuient-elles sur les besoins du public ?</li> <li>• Démocratie : les citoyens peuvent-ils participer à la formulation des politiques et influencer leur mise en œuvre? Sont-ils suffisamment informés pour le faire ?</li> <li>• Conformité : les traités internationaux et les règles en vertu des lois sont-ils respectés? Les transactions financières sont-elles conformes aux conditions des contrats et des accords de subventions ?</li> <li>• Bien-fondé : les normes écrites et non écrites de la bonne gouvernance sont-elles respectées ?</li> <li>• Intégrité : les activités sont-elles éthiques et responsables ?</li> </ul>
Critères financiers	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Solidité financière et viabilité budgétaire : la formulation et la mise en œuvre des politiques sont-elles financièrement bien fondées et conformes aux cadres de travail budgétaires prévus par les ententes? Toutes les exigences et conséquences financières à court et long terme sont-elles prises en compte ? Les intérêts des générations futures ont-ils été considérés ?</li> </ul>

CRITÈRES	DESCRIPTION
Critères organisationnels	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Qualité de la gouvernance interne : la gestion à l'interne est-elle saine (y compris la gestion des risques, les contrôles internes, la vérification interne et la surveillance) et le personnel possède-t-il l'expertise requise ?</li> <li>• Qualité de la coopération avec les autres organisations : les responsabilités et les pouvoirs sont-ils clairement distribués aux organisations et sont-ils exercés correctement ?</li> <li>• Capacité d'innovation : de nouvelles approches et pratiques de travail sont-elles mises en œuvre lors de l'élaboration des politiques ?</li> <li>• Capacité d'apprentissage : l'organisation apprend-elle de ses expériences et de celles des autres ?</li> <li>• Durabilité : les intérêts du peuple et de la planète sont-ils pris en compte ?</li> </ul>
Critères de reddition de comptes et de transparence	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Transparence : l'information pertinente est-elle accessible et les parties prenantes y ont-elles un accès direct ? Les décisions sont-elles prises, mises en œuvre et exécutées en accord avec les procédures convenues ? L'information contenue dans les budgets, les états financiers et autres sources est-elle pertinente, récente, fiable, compréhensible et présentée de manière à en permettre la comparaison avec d'autres informations de type semblable ?</li> <li>• Qualité de la reddition de comptes face au public : les aspects de fond et procéduraux des diverses modalités de reddition de comptes publique tant verticales qu'horizontales sont-ils appropriés ? Le contenu complet des rapports de reddition de comptes publique et les rapports externes basés sur ces derniers reflètent-ils l'étendue des pouvoirs et des responsabilités de l'organisation publique et toutes les exigences de qualité requises pour une saine gestion publique (Dees, 2009) ?</li> <li>• Qualité des vérifications externes : les données essentielles sur la reddition de comptes publique et les autres données essentielles sont-elles sujettes à des vérifications adéquates menées par des vérificateurs qualifiés et indépendants ?</li> <li>• Décisions imputables : lorsque surgit un dilemme entre les camps divers, des décisions raisonnables sont-elles prises ? Peut-on en justifier les motivations par l'intérêt public (Bemelmans-Vidéc, 1993, p. 29-30) ?</li> </ul>

En incluant les « décisions imputables » parmi ces critères, on reconnaît explicitement la nature controversée de la gestion publique et l'existence de valeurs publiques contradictoires. La conformité avec les règles des finances et d'équité peut entraver le rendement, de même que la recherche du meilleur rendement peut mettre le niveau de la conformité sous pression. Cette réalité engendre un dilemme en matière de reddition de comptes : l'opposition entre la reddition de comptes sur le plan des finances et de l'équité, d'une part, et sur celui du rendement, de

l'autre (Behn, 2001, p. 10-11). La légitimité de l'administration publique dépend de la capacité des politiciens et des fonctionnaires à « survivre » à ce dilemme. Ils doivent fonctionner à l'intérieur de ce périmètre de tension et se montrer sensibles au mélange des valeurs qui dominant en un certain endroit et à un moment précis (Bovens et autres, 2001, p. 34). Il leur faut ménager démocratie et efficience : « La démocratie et l'efficience ne peuvent pas se passer l'un de l'autre. Un gouvernement efficace sert la démocratie, et les gouvernements démocratiques nécessitent un certain effort d'efficience » (Raadschelders, 2003, p. 108-109). Le choix de la priorité accordée à ces valeurs, qui sont souvent stipulées dans les critères par les représentants de certaines disciplines (Bemelmans-Videc, 1993, p. 17), est basé sur des approches et idéologies sociales et politiques dominantes (Bemelmans-Videc et Fenger, 1999, p. 18-19). On s'attend des administrateurs qu'ils soient des « généralistes », capables d'évaluation (jugement appréciatif), de coordination et d'intégration, ce qui est censé engendrer un jugement politiquement et administrativement réalisable (Bemelmans-Videc, 1993, p. 11-12). Résoudre les dilemmes opposant des valeurs divergentes requiert souvent une « éthique administrative » : un ensemble de nouvelles valeurs formant la base pour un choix généraliste. Ces finales devraient être liées de près à la notion de l'intérêt public.

La bonne gouvernance publique n'est pas un concept statique, mais dynamique. Elle ne sera jamais accomplie, puisqu'elle se trouve dans un état d'entretien perpétuel et de constante amélioration. C'est une forme intangible de développement du territoire qui concerne au final le bonheur du public. La vérification dans le secteur public est l'une des nombreuses forces à même d'aider à améliorer la qualité de la gestion des affaires publiques. À travers l'ensemble des critères partiellement contradictoires, le vérificateur sert de trait d'union entre les organisations du secteur public, d'une part, et les représentants élus démocratiquement ainsi que les citoyens, d'autre part (Dees, 2011, p. 13).

L'engagement de la vérification vers la bonne gouvernance et la reddition de comptes est reflété dans la description des missions, les stratégies et le travail des Institutions supérieures de contrôle. Dans le même temps, étant donné les mandats légaux restreints des Institutions supérieures de contrôle, tous les critères de saine gestion ne sont pas représentés dans leurs activités d'audit. À titre d'exemples, voici quelques Institutions supérieures de contrôle d'importance.

La Cour néerlandaise de la vérification (NCA) vérifie et améliore la régularité, l'efficience, l'efficacité et l'intégrité avec lesquelles l'État et ses divers organismes associés fonctionnent. Elle vérifie également la conformité des obligations néerlandaises en matière de traités internationaux. Le travail de la Cour est axé sur la saine gestion de manière à améliorer les capacités d'apprentissage de l'administration publique.

Pour sa part, le National Audit Office (NAO) au Royaume-Uni aide le pays à dépenser avec sagesse et appuie le Parlement et le gouvernement dans leurs quêtes de piloter des améliorations durables des services publics, en vérifiant les états financiers de tous les ministères et d'une vaste gamme d'organismes publics, tout en publiant une soixantaine de rapports chaque année.

Au Canada, le Bureau du vérificateur général (BVG) vérifie les activités du gouvernement fédéral et fournit au Parlement des données, des conseils et des assurances de nature indépendante en ce qui a trait à la gestion des fonds publics par le gouvernement fédéral. Le Bureau conduit trois principaux types d'audits législatifs : les audits financiers, les examens spéciaux et les audits de performance.

Enfin, le Government Accountability Office des États-Unis (GAO) aide le Congrès à s'acquitter de ses responsabilités constitutionnelles et à améliorer son rendement et il assure la reddition de comptes du gouvernement fédéral, au bénéfice du peuple américain, par les moyens suivants :

- vérification du fonctionnement des organismes afin de déterminer si les fonds fédéraux sont dépensés de manière efficiente et efficace ;
- enquêtes sur toute allégation d'activités illégales ou inappropriées ;
- production de rapports sur l'efficacité des programmes et politiques du gouvernement par rapport à leurs objectifs ;
- production d'analyses des politiques et création de listes d'options qui sont ensuite proposées au Congrès ;
- publication d'opinions et de décisions légales, tels les jugements sur les réclamations et les rapports concernant les règlements des organismes ;
- conseils prodigués au Congrès et aux dirigeants des organismes exécutifs sur les manières de rendre le gouvernement plus performant sur le plan de l'efficacité, de l'efficacé, de l'éthique, de l'équité et de la réactivité.

Les vérificateurs du secteur public contribuent à la bonne gouvernance principalement en rendant des comptes au public. Dans la prochaine section, il sera question de ce concept fondamental.

## **La reddition de comptes en tant que concept fondateur**

La nature de l'administration publique fait en sorte que les politiciens et les fonctionnaires doivent employer des moyens réduits pour formuler et mettre en œuvre des politiques avec d'autres organismes publics et certaines entités privées afin d'engendrer des résultats ou d'accomplir des tâches précises dans l'intérêt public. Ainsi, les organisations publiques prennent des décisions ayant force exécutoire et exercent leur pouvoir administratif à l'intérieur du cadre de l'État de droit démocratique. Étant donné qu'elles entreprennent des activités vitales pour le public, qu'elles emploient de l'argent des contribuables et qu'elles prennent des décisions aux conséquences vastes et exécutoires, des arrangements de vérification de la responsabilité bien développés, dont des fonctions d'audits internes et externes, sont essentiels.

L'obligation de rendre des comptes au public est une sorte d'ancre démocratique qui permet de contrôler l'exercice public du pouvoir (la perspective démocratique), d'équilibrer les rapports de force (perspective constitutionnelle) et de renforcer la capacité d'apprentissage (perspective cybernétique) (Bovens, 2006, p. 25-26).

### *Quelques définitions*

On trouve dans la littérature sur l'administration publique plusieurs définitions :

Une obligation de rendre des comptes à propos de l'exécution de responsabilités envers ceux qui ont octroyé ces responsabilités. (Gray et Jenkins, 1993, p. 55)

Le processus par lequel une entité remplit les conditions requises par ceux envers qui elle est redevable (légalement ou moralement). Ces conditions comprennent des données à propos de futurs possibles, d'actions courantes et de résultats d'actions passées. (Cutt et Murray, 2000, p. 29)

L'obligation de répondre d'une responsabilité qui a été conférée. (Leclerc et autres, 1996, p. 44; conforme avec Wilson Committee, 1975, p. 9)

Une relation dans laquelle une personne ou une organisation est tenue de répondre de sa gestion et qui implique un certain degré de délégation de l'autorité d'agir. (Romzek et Dubnick, 1998, p. 6)

Bemelmans-Videc (2003, p. 182) l'associe aux concepts d'autorité et de responsabilité :

Le degré et la nature de la reddition de comptes sont dictés par [les délimitations de] l'autorité d'un intervenant, comme l'exprime la relation directe entre les concepts d'autorité, de responsabilité et de reddition de comptes : l'autorité est le droit d'agir; l'autorité [déléguée] suppose l'allocation de responsabilités proportionnelles; la responsabilité est l'obligation de remplir les tâches et les devoirs délégués; la reddition de comptes est l'obligation de présenter un rapport et de répondre de l'exécution de ses responsabilités auprès de ceux qui les ont confiées.

Selon ces définitions, la reddition de comptes est interprétée essentiellement comme une obligation de rendre des comptes et de répondre de l'exécution de responsabilités envers ceux qui les ont confiées. Ces responsabilités sont délimitées par l'autorité de l'intervenant et l'obligation implique la fourniture de données et d'explications justifiant des actions, des activités et des choix.

### *Les dimensions supplémentaires*

Voici d'autres dimensions de la reddition de comptes dans les organisations du secteur public relevées dans la documentation sur les administrations publiques :

- une distinction entre la reddition de comptes interne (au sein d'un groupe) et externe (en lien avec des personnes externes) (Bovens, 1998);
- une distinction entre la reddition de comptes objective (obligation formelle de rendre des comptes en retour de l'octroi de responsabilités) et subjective (volontaire, reflet du caractère moral et des standards personnels des administrateurs (Cutt et Murray, 2000);
- une distinction entre la reddition de comptes verticale (hiérarchique) et horizontale (non hiérarchique) (Bovens, 2006). Les cadres de travail de cette notion sont généralement échafaudés autour d'un cœur hiérarchique à deux parties (principal et agent, forum et exécutif, celui qui rend des comptes et celui qui les reçoit), mais augmenté pour reconnaître une vaste gamme d'intervenants ayant à cœur la diffusion des informations (Cutt et Murray, 2000);

- une distinction entre la reddition de comptes politique, légale, administrative, professionnelle et sociale. La première renvoie aux relations habituelles entre principal et agent dans le cadre de la démocratie du Rechtsstaat (État de droit) (Bovens, 2006) ;
- l'importance des attentes sur le plan du comportement et du rendement et de la discrétion en tant que conditions préalables (Behn, 2001 ; Cutt et Murray, 2000) ;
- sa nature éthique : la reddition de comptes requiert l'application raisonnée de règles morales et d'analyses éthiques (Cooper, 1998, p. 18) ;
- sa composition en trois étapes : le rapport du vérificateur ; la discussion entre le vérificateur et l'entité auditée ; l'évaluation par l'entité auditée. Elle est un moyen d'obtenir une évaluation et une aide à la prise de décision par la partie auditée (Bovens, 2006 ; Cutt et Murray, 2000 ; Stewart, 1984) ;
- sa nature publique : accessible au public (Bovens, 2006 ; Friedberg et autres, 1991 ; Mayne, 2007) ;
- son vaste champ d'action et sa complexité comparativement à la reddition de comptes dans le secteur privé. Dans le secteur public, elle est à la fois plus vaste et plus profonde, elle ne peut être définie dans une seule dimension. Elle doit couvrir de nombreux langages pour trouver ses nombreux comptes et doit réunir qualité et quantité. L'obligation de rendre des comptes au public se déploie à travers un processus politique qui répond à de nombreuses voix (Stewart et Ranson, 1994, p. 56-57) ;
- le rôle des codes, c'est-à-dire des systèmes de signaux, de sens et de coutumes qui lient le principal et le délégué (*steward*) dans l'établissement, l'exécution et adjudication de leur relation (Gray et Jenkins, 1993, p. 53-54) ;
- son orientation par rapport aux futurs possibles, aux actions actuelles et aux résultats des actions du passé (McCandless, 2002 ; Cutt et Murray, 2000).

### *Dans le secteur public*

Les finances, l'équité et la performance sont reconnues comme les principales dimensions de la responsabilité (Behn, 2001). Cette substance de base est également présentée sous la forme d'une distinction entre « responsabilité procédurale » (soit des finances et de la conformité) et « responsabilité des conséquences » (efficience, efficacité et optimisation des ressources) (Cutt et Murray, 2000).

Bien que l'obligation de rendre des comptes pour la performance ait été grandement mise en avant dans le contexte de la nouvelle gestion publique (Mayne, 1997), celle dans le cadre des finances et de l'équité a maintenu son importance fondamentale : « Malgré le fait que l'efficience, l'économie et la concurrence soient d'importants critères, ce qui rend la gestion publique véritablement publique et la distingue de celle du secteur privé demeure son obligation de rendre des comptes dans le contexte d'un ensemble unique de missions publiques et de normes telles la représentation, l'égalité, l'impartialité, l'intégrité, la justice et la citoyenneté. Cette dimension normative doit être prise en compte par les décideurs et les réformateurs lorsqu'ils façonnent les normes, afin que la gestion publique puisse être rendue imputable » (Haque, 2000, p. 610).

En fait, cette notion dans le secteur public pourrait se développer encore plus pour refléter au final l'ensemble des critères de la saine gestion qui s'appliquent à l'emploi des pouvoirs et à l'exécution des responsabilités dans les organisations. Les critères présentés au tableau 2 et d'autres encore pourraient émerger dans le futur, découlant des attentes de la société. Cette interprétation vaste constitue une base pour le devenir dans le domaine de la vérification.

#### *Les effets de la vérification dans le secteur public*

Dans certaines situations, le rôle des vérificateurs devrait être coordonné avec les arrangements redditionnels mis en place dans les codes et les réglementations. Ainsi, les vérificateurs devraient obtenir une compréhension profonde de ces arrangements de manière à déterminer leur stratégie d'audits, leurs méthodes d'audits, les modalités de leurs interventions et les moyens de communiquer et d'établir les rapports sur ces vérifications par la suite.

Les ISSAI actuels révèlent des formes majeures de responsabilité liées à la démocratie (procédurales) et à l'efficacité (orientées sur les résultats) – en particulier la responsabilité financière, de performance et de conformité (concordance, pertinence).

## ■ LES PERSPECTIVES D'AVENIR

### **Quelques faits sur la valeur, les bénéfices et les effets de la vérification**

La vérification nécessite un certain dynamisme pour continuer d'engendrer des bénéfices pour le public. À ce propos, il est d'une importance fondamentale que l'INTOSAI ait accordé une place de choix dans son plan stratégique au débat sur la promotion et la communication de la valeur et des bienfaits entraînés par les Institutions supérieures de contrôle. En 2010, l'organisme a publié un nouveau guide<sup>9</sup> sur la question qui sera transformé en ISSAI de haut niveau. Ce guide est construit autour de deux objectifs interreliés : être reconnue en tant qu'institution qui a un impact sur la vie des citoyens et être reconnue en tant qu'institution modèle indépendante. Chaque objectif est expliqué avec des références aux exigences fondamentales, qui à leur tour sont appuyées par une série de principes directeurs. En adoptant des valeurs comme la capacité à réagir et la responsabilité en tant qu'exigences fondamentales pour leur propre fonctionnement, les Institutions supérieures de contrôle reconnaissent qu'elles doivent elles aussi se conformer aux critères de saine gestion publique si elles veulent se montrer efficaces et crédibles dans un environnement en constantes mutations. On peut en dire autant des vérificateurs du secteur public en général, tant externes qu'internes. Se conformer à ces valeurs pourrait contribuer à une réponse aux critiques selon lesquelles

<sup>9</sup> *Les accords de Johannesburg* (2010), p. 26, [www.incosai.co.za/downloads/accords/JHB%20Accords\\_FR.pdf](http://www.incosai.co.za/downloads/accords/JHB%20Accords_FR.pdf)

l'explosion des vérifications, en particulier dans le secteur public, est attribuable à la capacité qu'a le domaine de se mettre à l'abri des connaissances empiriques (Power, 1997, p. 144). Il serait également utile aux vérificateurs du secteur public de demeurer constamment conscients des effets désirés ou non de leurs interventions (Leeuw, 2011 ; Morin, 2008 ; Van Loocke et Put, 2011).

### **L'innovation dans le domaine de la vérification**

Il est crucial d'innover dans la façon de procéder aux vérifications. Selon Stuiveling (2010, p. 132), pour bénéficier de la capacité d'apprentissage des entités auditées et l'améliorer, il faut demeurer en contact avec la société qui se transforme constamment et fait face au défi de l'incertitude. Les vérificateurs doivent être en mesure d'envisager les nouveaux phénomènes de manière différente. Dans le cas contraire, ils deviendront aveugles à la réalité et perdront graduellement leur pertinence face à la société qu'ils désirent servir. Selon Stuiveling (2010, p. 136), on peut distinguer quatre types d'innovations :

- les méthodes innovantes : mener des audits d'une façon nouvelle ;
- les produits innovants : communiquer les résultats des audits et les connaissances d'une nouvelle manière ;
- les interventions innovantes : recourir à de nouvelles façons d'influencer les audités et les autres parties prenantes ;
- les relations innovantes : investir dans des relations avec des parties prenantes autres que les audités et les entretenir.

### **Augmenter la portée**

Augmenter la portée de la vérification dans le secteur public pourrait constituer un autre type d'innovation. Les vérificateurs ont la possibilité de déployer leurs ailes pour servir le vaste champ de la bonne gouvernance publique en tant qu'agents de liaison entre les organisations publiques et les élus, les groupes de citoyens ou les individus. L'audit est opportun partout où les bienfaits promis par les données obtenues l'emportent sur les coûts engendrés par l'opération.

Par exemple, les vérifications sur la qualité de l'information traitant d'activités déjà réalisées et de résultats obtenus pourraient être menées de façon systématique et structurelle. En ce qui a trait au critère de « solidité financière et de viabilité budgétaire », les vérificateurs du secteur public en Europe pourraient développer des formes d'assurance sur l'euro et sur les statistiques des dettes en euros que rapportent à l'Europe l'institut néerlandais des statistiques (Statistics Netherlands) et le ministère des Finances des Pays-Bas. Ces données comptables nationales sont d'une importance cruciale pour le pays, mais également au niveau international, et présentent un haut risque d'erreur. Avec l'émergence internationale des projections de revenus et de dépenses à long terme, les vérificateurs du secteur public pourraient offrir des assurances sur les politiques comptables et les méthodes de calculs à appliquer. Pour ce qui est de l'intégrité, ils pourraient réviser la position éthique d'une organisation en appliquant le Thermomètre Éthique (Kapstein, 1988). Le critère de « transparence » semble pouvoir se passer d'explication, mais dans l'arène politique et administrative, c'est loin d'être le cas. Enthoven (2011)

a analysé vingt-cinq ans d'enquêtes parlementaires aux Pays-Bas et découvert un mécanisme récurrent d'accès limité à l'information entre le gouvernement et la Chambre des représentants. Les carences allaient des informations incorrectes, incomplètes, obscures, fallacieuses et sélectives jusqu'aux excès d'information. Parfois, les problèmes sont injustement attribués à la nature secrète des informations. La Chambre n'est habituellement pas informée des options de politiques et des diverses écoles de pensée. Des soucis ont également été détectés de manière régulière dans l'information que les fonctionnaires fournissent aux ministres. Il n'est pas rare que des informations critiques et politiquement délicates soient tenues cachées des ministres. Les mécanismes peuvent également être décelés dans le flux quotidien d'information liant le gouvernement et le Parlement. C'est là tout sauf une saine gestion publique, et tant les vérificateurs externes qu'internes doivent relever d'importants défis.

Au cours des prochaines années, la portée de l'obligation de rendre des comptes au public, et par conséquent celle de la vérification publique, pourrait être étendue de façon à inclure tous les critères de bonne gouvernance publique. Idéalement, les organisations du secteur public devraient s'assurer de leur saine gestion en rendant publiques des affirmations explicites dans la lignée de ces critères et sur les compromis que ces critères impliquent. Le vérificateur pourrait évaluer la juste présentation de ces affirmations : des données de vérification complètes, menées par des équipes multidisciplinaires. Ceci nous amène finalement au thème de l'intégration.

### **La vérification intégrée**

Les jugements intégrés des vérificateurs sur la bonne gouvernance ont été considérés à la fois comme des « caractéristiques de valeur » et d'« inévitables défis » (Bemelmans-Videc et Fenger, 1999, p. 40). Actuellement, les ISSAI ne reconnaissent pas explicitement la nature controversée des valeurs au sein de l'administration publique ni les compromis et le dilemme en matière de reddition de comptes qui en résultent. Ces normes sont caractérisées par une ségrégation entre les audits financiers, les audits de conformité et les audits de performance, chaque type aboutissant à des jugements partiels. De nombreux rapports de vérification offrent des jugements unilatéraux sur des pratiques à multiples facettes, par exemple l'exécution d'un programme politique n'est jugée que sur son efficacité ou son efficacité sans considération pour la conformité ou les lois et règlements qui s'appliquent, ou encore la conformité est évaluée sans égard pour l'efficacité ou l'efficacité. On distingue trois principaux arguments en faveur de l'intégration (Bemelmans-Videc et Fenger, 1999, p. 45) :

- l'amélioration de l'efficacité, tant pour l'audit que pour le vérificateur ;
- les audits financiers, de performance et de régularité partageant déjà de manière partielle les mêmes formes et objectifs ;
- l'intégration permettrait au vérificateur de présenter un portrait intégral à ses clients (en particulier le Parlement) et à l'audit. Cela réduirait la tension entre la régularité et le rendement.

Une approche intégrée et complète de la vérification<sup>10</sup> tiendrait compte de l'existence de valeurs contradictoires au sein de l'administration publique et considérerait comme point de départ le besoin des administrateurs de trouver un équilibre et d'accepter des compromis entre ces valeurs. « Performance et conformité! », plutôt que « performance ou conformité? » (Pollitt et autres, 1999). L'intégration est obtenue par le truchement des principales étapes de la vérification : planification, exécution et production de rapports. Dans l'évaluation des résultats d'audits et dans la préparation des rapports, apparaît le défi représenté par le jugement intégré. Les options suivantes pour ce jugement – réclamant une médiation entre des valeurs contradictoires – ont été proposées par Bemelmans et Fenger (1999) :

- les décisions (établissement des priorités) devraient être prises par les vérificateurs eux-mêmes, sur la base d'un cadre normatif d'un ordre supérieur (guide d'intégration);
- des organismes élus démocratiquement devraient fournir des jugements finaux sur les priorités des valeurs et des normes liées à la bonne gouvernance;
- les principales normes internationales de vérification dans le secteur public – les ISSAI – pourraient être développées davantage pour encourager une telle approche intégrée, par exemple en concevant un ensemble de « normes de vérification intégrées ».

---

## BIBLIOGRAPHIE

- Allison, G. T. Jr. (1983). « Public and Private Management: Are They Fundamentally Alike in All Unimportant Respects? », dans J. L. Perry et K. L. Kraemer (dir.), *Public Management*, Palo Alto, Mayfield, p. 72-92.
- Behn, R. D. (2001). *Rethinking Democratic Accountability*, Washington, D.C., Brookings Institution Press.
- Bemelmans-Videc, M. L. (2003). « Audit and Evaluation in the Collaborative State: The Role of Supreme Audit Institutions », dans A. Gray et autres (dir.), *Collaboration in Public Services: The Challenge for Evaluation*, New Brunswick, Transaction Publishers, p. 179-206.
- Bemelmans-Videc, M. L. (1993). *Bekwamen in Besturen: Over Disciplines en Dilemma's in de Bestuurlijke Oordeelsvorming*, Inaugural lecture, Nijmegen, Universitair Publikatiebureau.
- Bemelmans-Videc, M. L. et H. J. M. Fenger (1999). « Harmonizing Competing Rationalities in Evaluating Governance », *Knowledge, Technology & Policy*, vol. 12, n° 2, p. 38-51.

---

<sup>10</sup> Ce dernier concept a été initialement développé dans les années 1980, en particulier au Canada. Un jalon important a été l'établissement de la Fondation canadienne pour la vérification intégrée (FCVI) en tant qu'organisme coopératif sans but lucratif consacré à la recherche et à la formation dans l'évolution de la vérification intégrée (Leclerc et autres, 1996, p. 227).

- Bovens, M. A. P. (2006). *Analysing and Assessing Public Accountability: A Conceptual Framework*, European Governance Papers (EUROGOV) No. C-06-01.
- Bovens, M. A. P. (1998). *The Quest for Responsibility: Accountability and Citizenship in Complex Organizations*, Cambridge, Cambridge University Press.
- Bovens, M. A. P. et autres (2001). *Openbaar Bestuur: Beleid, Organisatie en Politiek*, 6<sup>e</sup> éd., Alphen aan den Rijn, Kluwer.
- Cooper, T. L. (1998). *The Responsible Administrator: An Approach to Ethics for the Administrative Role*, San Francisco, Jossey-Bass.
- Cutt, J. (1988). *Comprehensive Auditing in Canada: Theory and Practice*, New York, Praeger.
- Cutt, J. et V. Murray (2000). *Accountability and Effectiveness Evaluation in Non-profit Organizations*, Londres et New York, Routledge.
- Dees, M. (2011). *The Public Sector Auditor: Linking Pin in Public Administration*, Inaugural lecture, Breukelen, Nyenrode Business University.
- Dees, M. (2009). *Externe Verslaggeving van Publieke Organisaties: Een Multidisciplinair Theoretisch Kader van uit een Verticaal Verantwoordingsperspectief*, Dissertation, Radboud University Nijmegen, The Hague, RS Drukkerij.
- Dittenhofer, M. A. (1996). « A Comparison of Government Auditing Standards in Five Anglo-Saxon Countries », dans J. L. Chan (dir.) et R. H. Jones et K.G. Lüder (co-dir.), *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 9, Greenwich, JAI Press, p. 101-122.
- Elder, R. J., M. S. Beasley et A. A. Arens (2010). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, 13<sup>e</sup> éd., Upper Saddle River, Pearson.
- Enthoven, G. M. W. (2011). *Hoe vertellen we het de Kamer?: Een Empirisch Onderzoek naar de Informatierelatie tussen Regering en Parlement*, Delft, Eburon.
- Everard, P. et D. Wolter (1989). *Glossary: Selection of Terms and Expressions Used in the External Audit of the Public Sector*, Luxembourg, Office for Official Publications of the European Communities.
- Friedberg, A. et autres (1991). *State Audit and Accountability: A Book of Readings*, Jerusalem, State Comptroller's Office.
- Gray, A. G. et W. I. Jenkins (1993). « Codes of Accountability in the New Public Sector », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 6, n° 3, p. 52-67.
- Haque, M. S. (2000). « Significance of Accountability under the New Approach to Public Governance », *International Review of Administrative Science*, vol. 66, n° 4, p. 599-617.
- Institute of Internal Auditors (2012). *What Is Internal Auditing?* [www.theiia.org/theiia/about-the-profession/internal-audit-faqs/?i=1077](http://www.theiia.org/theiia/about-the-profession/internal-audit-faqs/?i=1077) (page consultée en octobre 2012).
- International Federation of Accountants (IFAC) (2010a). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, Part I, New York, IFAC.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2010b). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, New York, IFAC.
- Kaptein, M. (1998). *Ethics Management: Auditing and Developing the Ethical Content of Organizations*, Dordrecht, Kluwer.
- Kocks, C. (2003). « Auditing, audit, auditor, wat moeten we ermee? », *Twintig over Internal/Operational Auditing*, [Auditing.nl](http://Auditing.nl).

- Leeuw, F. L. (2011). « On the Effects, Lack of Effects and Perverse Effects of Performance Audit », dans J. Lonsdale, P. Wilkins et T. Ling, *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*, Cheltenham, Edward Elgar, p. 231-247.
- Leclerc, G. W. et autres (1996). *Accountability, Performance Reporting, Comprehensive Audit: An Integrated Perspective*, Ottawa, CCAF-FCVI.
- Lindeberg, T. (2007). « The Ambiguous Identity of Auditing », *Financial Accountability & Management*, vol. 23, n° 3, p. 337-350.
- Loocke, E. Van et V. Put (2011). « The Impact of Performance Audits: A Review of the Existing Evidence », dans J. Lonsdale, P. Wilkins et T. Ling, *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*, Cheltenham, Edward Elgar, p. 175-208.
- Mathison, S. (dir.) (2005). *Encyclopedia of Evaluation*, Thousand Oaks, Sage.
- Mayne, J. (2007). « Evaluation for Accountability: Myth or Reality? », dans M. L. Bemelmans-Videc, J. Lonsdale et B. Perrin (dir.), *Making Accountability Work: Dilemmas for Evaluation and for Audit*, New Brunswick, Transaction Publishers, p. 63-84.
- Mayne, J. (1997). « Accountability for Program Performance: A Key to Effective Performance Monitoring and Reporting », dans J. Mayne et E. Zapico-Goni (dir.), *Monitoring Performance in the Public Sector*, New Brunswick, Transaction Publishers, p. 157-173.
- McCandless, H. E. (2002). *A Citizen's Guide to Public Accountability: Changing the Relationship Between Citizens and Authorities*, Victoria, Trafford Publishing.
- Montfort, C. J. van (2008). *Besturen van het Onbekende: Goed Bestuur bij Publiek Private Arrangementen*, The Hague, Lemma.
- Morin, D. (2008). « Auditors General's Universe Revisited: An Exploratory Study of the Influence they Exert on Public Administration through their Value for Money Audits », *Managerial Auditing Journal*, vol. 23, n° 7, p. 697-720.
- Pollitt, C. et autres (1999). *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford, Oxford University Press.
- Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford, Oxford University Press.
- Raadschelders, J. C. N. (2003). *Government: A Public Administration Perspective*, New York, M.E. Sharpe, Armonk.
- Romzek, B. S. et M. J. Dubnick (1998). « Accountability », dans J. M. Shafritz (dir.), *International Encyclopedia of Public Policy and Administration*, New York, West-view Press, p. 6-11.
- Stewart, J. D. (1984). « The Role of Information in Public Accountability », dans A. Hopwood et C. Tomkins (dir.), *Issues in Public Sector Accounting*, Oxford, Phillip Allan, p. 13-34.
- Stewart, J. et S. Ranson (1994). « Management in the Public Domain », dans D. McKeivitt et A. Lawton, *Public Sector Management: Theory, Critique and Practice*, Londres, Sage Publications, p. 54-70.
- Stuiveling, S. J. (2010). « New Trends in Auditing: Innovation in the Work of Supreme Audit Institutions », *EUROSAI Magazin*, n° 16, p. 132-139.
- Wilson Committee (1975). *Report of the Independent Review Committee on the Office of the Auditor General of Canada*, Ottawa, Information Canada.