

ÉDITION
REVUE GAMP

3

LA REVUE

GOUVERNANCE, AUDIT
& MANAGEMENT PUBLIC



FIGE

SYNERGIE POUR UNE BONNE GOUVERNANCE



sommaire

ÉDITORIAL **04**

Les inspections générales d'Etat d'Afrique
et institutions assimilées face aux enjeux
de la normalisation en matière d'audit, d'études,
de conseils et d'enquête de prévention et de
détection des fraudes, des abus et des gaspillages **07**

1^{ère} Partie - Un outil de modernisation
de l'Administration publique adapté à la diversité des Etats **10**

2^{ème} Partie - Un outil d'intégration africaine
en vue de renforcer la convergence administrative **20**

Références - Textes législatifs et réglementaires **41**

Les normes et règles déontologiques
des institutions de contrôle des finances publiques **44**

Présentation sur les normes d'audit
du Gouvernement américain **52**

Les normes internationales
d'audit dans le secteur privé **58**

Les normes d'audit
internationales (ISA) **72**

Les institutions de contrôle face
aux nouveaux défis des finances publiques **74**

2^{ème} Partie – Les nouveaux défis
des finances publiques **77**

3^{ème} Partie – Le rôle des institutions
de contrôle face à ces défis **80**

Les ISAC et les attentes des politiques,
des médias de la société civile et des citoyens **84**

FORMALISATION D'UN CADRE
STRATEGIQUE D'ACTION **95**

COMPOSANTES
DE LA STRATEGIE **96**

Editorial



Abdou Karim Gueye

Rédacteur en Chef – Revue GAMP

Un troisième numéro de la revue Gouvernance, Audits et Management Public (**GAMP**) ! En matière de bonne gouvernance et de construction d'Etats africains de classe internationale, cette parution atteste de cette volonté du Forum des Inspections générales d'Etat d'Afrique (**FIGE**) de réfléchir, de proposer des pistes, d'aider à la formalisation et à l'action. En fait, pour le FIGE, il s'agit de nourrir ses lecteurs et les décideurs africains, mais aussi les partenaires du continent, de la sève de pensées ajustées et renouvelées aux réalités et aux perspectives de notre continent.

Alors, le FIGE maintient-il le cap d'une recherche-action affirmée, un domaine d'importance stratégique de son Plan de développement à moyen et long terme. A cet égard, le colloque international du Forum des Inspections générales d'Etat d'Afrique et institutions assimilées, du 13 au 16 octobre 2008, à Dakar, sur « **les normes professionnelles des institutions supérieures de contrôle** », fut un jalon de plus vers la réalisation de cet objectif. L'occasion fut belle et pertinente de formaliser, d'évaluer, de projeter et d'ouvrir de nouvelles brèches et pistes pour les Inspections générales d'Etat et institutions assimilées (**FIGE**).

Convergence, normalisation, déontologie, nouveaux défis des finances publiques face à l'audit, de l'audit face à l'intérêt général des citoyens, différences et opportunités, autant de mots souvent discutés, pour s'interroger sur les réalités et les tendances actuelles et futures ! Plusieurs experts d'horizons différents, de l'Afrique, des Etats-Unis, du Canada, du secteur privé de l'audit et du conseil auront contribué aux réflexions...

Le lecteur découvrira, dans un contexte économique mondial d'intégration, de hausses erratiques des cours du pétrole et des produits alimentaires, de déficits budgétaires et de développement des nouvelles technologies de l'information :

■ la problématique de la normalisation internationale des travaux d'audit, notamment à travers la présentation des normes de l'IFACI, du Bureau du Vérificateur général du Canada, de l'USAID et du Gouvernement américain (GAGAS¹), ce merveilleux document et synthèse remarquable que tout auditeur du secteur public devrait lire ;

- les défis actuels de maîtrise, d'une vision consolidée et pluriannuelle des engagements et des ressources financières de l'Etat, d'évaluation des politiques publiques et de rationalisation des institutions de contrôle ;

- les exigences accrues de qualité de la dépense publique face aux besoins d'accroissement des recettes, de gestion de la dette, de mise en place de mécanismes rigoureux d'approbation, de suivi et de contrôle de l'exécution budgétaire par le pouvoir législatif ;

- la tendance à l'affirmation de philosophies de gestion publique axée sur les résultats et les performances, sur les notions d'objectifs, d'efficacité, d'économie et d'efficience ;

- l'exigence de normes d'audit, de cadres et de règles déontologiques applicables aux auditeurs pour la sauvegarde de la crédibilité des institutions de contrôle ;

le poids des enjeux démocratiques, de l'affirmation de la société civile, de l'impact du nouveau management public, lesquels mis ensemble, élargissent la vision du contrôle et plaident pour des résultats aux citoyens, mieux pour une convergence d'intérêt, non seulement plus entre le mandataire, le contrôleur et l'entité contrôlée, mais entre ceux-ci et lesdits citoyens.

Enjeux et perspectives d'importance stratégique ! Ce sont là des pistes savamment étudiées lors des débats. Alors apparaissent à cette occasion de nouveaux défis stratégiques :

- contribuer à consolider une stratégie de convergence administrative, d'intégration africaine et de coopération avec les organisations régionales compétentes comme l'UEMOA, l'Union Africaine, mais alors une stratégie adaptée à la diversité des Etats et aux besoins de modernisation de l'Administration publique ;

- le besoin d'une vision systémique qui allie dans un même élan les normes internationales, tant du secteur privé que public, pour l'élaboration, le plaidoyer et la promotion de l'adhésion à des normes internationales de grande qualité ;

- l'adoption, l'adaptation, voire la réadaptation d'un référentiel des métiers, des compétences et de renforcement des capacités institutionnelles et humaines...

Audit, normes, rationalisation, processus, autant de questions sans aucun doute importantes ! Mais pour qui ? Pour quelles finalités ? Pour quels bénéficiaires ? Pour quel impact ? Pour la satisfaction de quelles attentes ? Ceux des politiques ? Des média ? De la société civile ?

Faut-il dépasser alors les visions originelles de la théorie de l'audit, du contrôle administratif a posteriori appréhendé comme un sous-système non ouvert sur l'environnement, généralement toutes caractérisées par une vision triangulaire entre un commanditaire du contrôle, un contrôleur et une entité auditée ? Comme un mandat confié à des contrôleurs, par le Parlement, le roi, le prince, un chef d'Etat ? Faut-il dépasser sinon élargir les doctrines classiques, notamment celles de Mautz et Sharaf et de la théorie de l'agence ?

Au fond, à bien y réfléchir, « **a priori il n'y a pas de conflits d'intérêts entre le contrôleur, les gestionnaires et entités contrôlés et les citoyens...** ».

Il demeure donc possible, ensemble, de construire une stratégie qui intègre ses intérêts et une plateforme partenariale entre contrôleurs, mandataires, contrôlés, Etats, société civile et parties prenantes à la transparence. Tout un programme !

Enjeux et perspectives d'importance stratégique ! Ce sont là des pistes savamment étudiées lors des débats. Alors apparaissaient à cette occasion de nouveaux défis stratégiques :

- contribuer à consolider une stratégie de convergence administrative, d'intégration africaine et de coopération avec les organisations régionales compétentes comme l'UEMOA, l'Union Africaine, mais alors une stratégie adaptée à la diversité des Etats et aux besoins de modernisation de l'Administration publique ;

- le besoin d'une vision systémique qui allie dans un même élan les normes internationales, tant du secteur privé que public, pour l'élaboration, le plaidoyer et la promotion de l'adhésion à des normes internationales de grande qualité ;

l'adoption, l'adaptation, voire la réadaptation d'un référentiel des métiers, des compétences et de renforcement des capacités institutionnelles et humaines...

Les inspections générales d'Etat d'Afrique et institutions assimilées face aux enjeux de la normalisation en matière d'audit, d'études, de conseils et d'enquête de prévention et de détection des fraudes, des abus et des gaspillages

Rapport introductif - Professeur Jacques Mariel Nzouankeu - Expert en Administration Publique et Gouvernance Secrétaire Permanent de l'Observatoire des Fonctions Publiques Africaines (OFPA).
tewatat@yahoo.fr - jmnzouankeu@yahoo.fr

Cotonou, septembre 2008

Introduction

Le 16 février 2006, à Djibouti, à l'issue d'un colloque international sur *"l'évolution de l'audit dans le secteur public"*, les Inspecteurs Généraux d'Etat, représentant les Inspections Générales d'Etat du Burkina Faso, de Djibouti, de la Mauritanie, du Sénégal et du Tchad, décident, dans un document intitulé *"La Déclaration de Djibouti"*, de créer une association africaine dénommée : **"Forum des Inspecteurs Généraux d'Etat (FIGE)**, en adoptent les statuts, et donnent au Secrétaire Permanent qu'ils viennent de désigner, mission de préparer, pour adoption par les instances de l'association, un plan de développement triennal chiffré pour la période 2007-2009.

Comment en est-on arrivé là ? Quelles perspectives s'ouvrent à cette nouvelle institution panafricaine ? Avant de répondre à cette question, il convient de prendre une vue d'ensemble sur le phénomène ainsi que les organes du contrôle sur le continent africain, en vue d'identifier les problématiques liées à leur développement.

A- Le contrôle constitue l'une des principales fonctions de régulation de l'Etat en général, et de l'Administration en particulier. Il a été enrichi, depuis 1970, par le concept d'audit qui tend à le supplanter, voire à l'absorber.

La consultation de ces deux termes dans un dictionnaire illustre la variété des sens qu'on leur a donnés, mais aussi la manière dont ils se sont adaptés aux mutations de l'Etat moderne, ainsi qu'à l'environnement international dans lequel s'inscrivent lesdites mutations. C'est ce qui explique qu'ils se présentent comme des termes génériques d'où sont dérivés d'autres tels que : vérification, inspection, pointage, examen, maîtrise, régulation, planning, diagnostic, et bien entendu, les termes dérivés tels que contrôleur, auditeur, vérificateur, inspecteur, etc.

Le contrôle repose sur deux hypothèses

La première hypothèse suppose l'existence d'une ou des normes qui s'imposent au contrôlé. Sur ce point, et de quelque manière que s'exerce l'activité du contrôleur, on observe qu'il porte :

- Soit sur *le rapport de conformité* entre la norme et l'acte du contrôlé, lorsque celui-ci était tenu d'en respecter *la lettre et l'esprit* ; la vérification prend alors ici tout son sens de contre-rôle : il s'agit de vérifier que le modèle fourni par la norme a été bien reproduit par le contrôlé.

▪ Soit sur *le rapport de comptabilité* entre la norme et l'acte du contrôlé, lorsque celui-ci n'était tenu qu'à l'obligation d'en respecter *l'esprit* ; la vérification tend alors à vérifier que, sans être la copie conforme de la norme, l'acte du contrôlé n'en dénature pas l'esprit.

La deuxième hypothèse repose sur l'idée que le contrôle, pour être efficace, doit être effectué par un regard, un organe extérieur à la structure concernée. C'est ce qui explique qu'au niveau de l'Etat, en application de la théorie de la séparation des fonctions de Montesquieu, le contrôle politique est exercé par le Parlement sur l'Exécutif, le contrôle judiciaire est exercé par les tribunaux sur l'Administration et les citoyens.

Dans les systèmes juridiques des pays africains francophones, le contrôle administratif présente quelques particularités. En effet, alors que logiquement ce sont des organes extérieurs à l'Administration qui devraient vérifier son bon fonctionnement, ou la bonne exécution par elle des lois et règlements, en fait, ce sont des organes administratifs qui contrôlent l'Administration. Dans son principe, et sa nature, un tel contrôle est interne. Le contrôle administratif constitue finalement un *auto-contrôle* de l'Administration par elle-même, bien que les autorités administratives indépendantes, ainsi que des organes de régulation, dont le rôle s'accroît, tentent de se poser dans certains domaines comme des contrôleurs externes de l'Administration.

Finalement, l'Administration s'est considérée comme une entité autonome, au même titre que l'Etat. Ainsi, de même qu'au niveau de l'Etat, une structure peut contrôler une autre (le législatif contrôle l'exécutif), au niveau de l'Administration, un organe peut être chargé de contrôler d'autres. Dans ces conditions, le contrôle est considéré comme effectué par un organe externe, et les expressions auto-contrôle ou contrôle interne désignent le contrôle effectué au sein d'un organe, d'une structure, ou d'une institution administrative.

B- Le prototype d'organe de contrôle administratif dans l'espace francophone africain, c'est l'Inspection, terme qui désigne des organes de contrôle spécialisés selon l'objet (Inspection des Finances, de l'Education, du Trésor, etc.) ou selon un secteur déterminé (Inspection des ministères). Par opposition à ces organes spécialisés, on pourrait considérer l'Inspection Générale d'Etat comme un organe généraliste de contrôle, en ce sens qu'elle n'est limitée ni par l'objet, ni par le secteur de son intervention (sauf exceptions justifiées par le respect du principe de la séparation des pouvoirs et de la séparation des autorités administratives et judiciaires).

C'est de la France colonisatrice que la plupart des pays africains ont hérité des organes de contrôle devenus, pour certains, Inspections Générales d'Etat. Deux types de pénétration du modèle colonial peuvent être relevés.

- En Afrique Equatoriale et Centrale, l'exemple du Tchad est significatif. A l'Indépendance de ce pays, une *Mission d'Etudes Administratives* avait été mise en place par la France pour évaluer l'organisation et le fonctionnement de l'Administration et créer des organes permettant d'atteindre cet objectif.

En attendant les conclusions des travaux de cette *Mission*, l'organisation de la Présidence de la République comprenait, outre ses services propres, trois services rattachés : l'Inspection générale de l'Administration (qu'on peut considérer comme héritière de l'Inspection des Affaires Administratives des Territoires d'Outre-Mer), le Contrôle Financier, et la Brigade nationale de vérification et de contrôle fiscal. En 1962 était créé une *Inspection des Services Publics* qui n'avait jamais été organisé.

En 1965, un décret crée une *Direction Générale du Contrôle de l'Etat* et dispose, dans l'un de ses articles, que l'Inspection des Services Publics est supprimée. C'est dans ces conditions que le vocabulaire administratif tchadien a substitué l'expression de contrôle d'Etat, qui deviendra *Contrôle Général d'Etat*, à celle, d'inspiration coloniale, d'Inspection Générale d'Etat.

- En Afrique Occidentale, l'exemple du *Sénégal* est significatif. Avant son Indépendance, en 1960, deux organes coloniaux étaient dédiés au contrôle administratif : l'Inspection des Affaires Administratives des Territoires d'Outre-Mer, et Inspection Générale de l'Afrique Occidentale Française (AOF). Après l'Indépendance du Sénégal fut créée l'Inspection des Affaires Administratives du Sénégal, service administratif rattaché au Secrétariat Général du Gouvernement. En 1964, elle avait été transformée en Inspection Générale d'Etat, service spécial de la Présidence de la République. A partir de 1987, elle accède au rang d'*Institution administrative supérieure de contrôle*, statut que consacre son dernier texte d'organisation de 2005.

La quasi totalité des pays africains francophones se sont dotés d'institutions administratives supérieures de contrôle dénommées, pour la plupart, Inspections Générales d'Etat. Dans le cadre du présent rapport, et en raison de la diversité de leurs dénominations, nous les désignerons : Institutions Supérieures de Contrôle de l'Ordre Administratif (**ISCOA**).

C- Ces observations montrent tout l'enjeu de la création, à Djibouti, le 16 février 2006, du **Forum des Inspections Générales d'Etat et organismes assimilés (FIGE)**.

Pour la première fois en effet, ces organes de contrôle se regroupent dans une structure de dimension continentale. Toutefois, l'engagement suscité par ce mouvement unitaire cède rapidement place à des interrogations et à des doutes. On peut en effet craindre qu'il ne s'agisse que d'une association ou d'un forum de plus, c'est-à-dire sans lendemain. On peut aussi se demander comment des organes, qui sont les bras séculaires de leurs Etats, peuvent envisager des actions communes dans des domaines qui relèvent de la souveraineté de leurs gouvernements. Bref, on peut se demander si le FIGE peut servir à autre chose que d'être un club de hauts fonctionnaires sans réelle perspective.

En réalité, le chemin parcouru par le FIGE depuis sa création, le dynamisme de ses membres, son caractère attractif qui se manifeste entre autres par de nouvelles demandes d'adhésion, sont autant de faits qui crédibilisent cette structure et en font un élément incontournable du paysage institutionnel africain. Précisément, lorsqu'on se place dans cette perspective africaine qui constitue la principale justification de la création du FIGE, deux termes viennent à l'esprit, et pourraient bien en constituer la devise : *diversité* et *convergence* : diversité des ISCOA membres du FIGE, adaptée aux niveaux de développement institutionnel des Etats, ainsi qu'aux conditions spécifiques et particulières de leur modernisation ; convergence des techniques et des méthodes du FIGE imposée par les exigences de l'intégration africaine, tels paraissent être les repères permettant d'observer et de présenter cette institution.

La présentation du FIGE se fera donc selon les deux axes ci-après :

- un outil de modernisation de l'Administration publique adapté à la diversité des Etats ;
- un outil d'intégration africaine en vue de renforcer la convergence administrative.

1^{ère} Partie - Un outil de modernisation de l'Administration publique adapté à la diversité des Etats

Les membres du FIGE (voir fiches techniques en annexe) sont des organes, structures, ou institutions qui, dans leurs pays respectifs, sont à l'avant-garde des initiatives tendant à veiller à la bonne gestion des finances publiques, au bon fonctionnement, bref, à la modernisation de leurs administrations publiques.

La grande diversité qui caractérise ces organes de contrôle du FIGE constitue paradoxalement leurs meilleurs atouts et leurs avantages comparatifs. Elle signifie en effet qu'il ne s'agit pas d'organes créés *ex nihilo*, mais s'inscrivent dans les réalités administratives concrètes de leurs pays. Elle signifie aussi que les problèmes d'Administration publique dépendent du niveau de développement institutionnel de chaque Etat, en sorte que l'outil de modernisation (en l'occurrence de contrôle) est d'autant plus efficace qu'il est adapté aux contextes dans lequel il est utilisé.

La diversité des organes du FIGE qui se manifeste aussi bien dans leurs régimes juridiques que dans leur mode d'organisation, contribuera au renforcement de sa cohésion.

I- Diversité des régimes juridiques

Quatre éléments permettent d'apprécier les diversités des régimes juridiques des organes de contrôle.

A- Statut juridique de l'organe de contrôle et de ses membres

1. Statut juridique de l'organe de contrôle

Les éléments significatifs du statut juridique de l'organe de contrôle sont :

a) **La dénomination.** Celle d'Inspection Générale d'Etat est la plus répandue, sauf au Tchad et depuis l'année dernière au Burkina Faso où l'expression consacrée est celle de contrôle général d'Etat. Au Tchad, l'expression de contrôle d'Etat remonte à 1965, et marque une volonté de rupture avec le vocabulaire administratif de l'époque coloniale. Au Burkina Faso, la substitution en 2007 du Contrôle Général d'Etat à l'Inspection Générale d'Etat s'explique en partie par l'extension des missions de cet organe à d'autres domaines, comme la lutte contre la corruption.

b) **Le texte de création,** c'est le décret, sauf pour le Burkina Faso, Madagascar et le Sénégal qui ont institué leur ISCOA par une loi. Le texte d'organisation de la structure, c'est le décret, sauf pour la Mauritanie où certaines questions importantes d'organisation sont réglementées par des circulaires.

Le choix du texte de création de l'organe de contrôle traduit l'importance accordée à cet organe sur le plan administratif, mais également la nature de ces missions, et la nature des prérogatives reconnues aux contrôleurs.

Par exemple, seule une loi peut accorder aux contrôleurs le pouvoir de déférer, le cas échéant, un contrôleur devant la justice, parce qu'il s'agit là d'une prérogative susceptible de porter atteinte aux libertés publiques.

Il y a cependant une difficulté juridique à admettre que l'organe supérieur de contrôle soit créé par une loi, alors qu'il est placé sous l'autorité du Chef de l'Exécutif. Normalement, lorsque la loi crée un organe, c'est pour assurer son indépendance, notamment à l'égard du Gouvernement ; c'est le cas, par exemple du Médiateur de la République dans la plupart des pays où cette structure existe, ou de certaines Autorités Administratives indépendantes.

En fait, les Gouvernements se sont trouvés dans la nécessité de placer les ISCOA sous leur autorité, mais en même temps de les doter de prérogatives dont certaines ne peuvent être instituées que par la loi. Ils ont alors utilisé les artifices juridiques, notamment les zones d'ombre qui existent dans les constitutions sur les domaines respectifs de la loi et du règlement, pour faire légiférer sur cette matière.

Djibouti a trouvé une solution originale : l'Inspection Générale d'Etat est créée et organisée par décret, mais c'est une loi qui fixe ses missions, attributions, droits, obligations et prérogatives de ses membres, ainsi que les principes déontologiques qui le régissent.

c) **Le rattachement** de l'organe de contrôle présente un intérêt pratique certain. C'est l'un des indicateurs de l'importance et du poids administratif que les autorités veulent lui reconnaître.

En principe, l'organe est rattaché à l'autorité qui exerce, au plus haut niveau, l'effectivité du pouvoir politique. L'exemple du Sénégal est significatif à cet effet. Ainsi, de 1960 à 1962, le Sénégal vivait sous un régime parlementaire dans lequel l'effectivité du pouvoir était exercé non pas par le Président de la République, mais par le Président du Conseil des Ministres (équivalent du Premier Ministre britannique, ou du Chancelier allemand). Sous ce régime, l'ancienne Inspection des Affaires Administratives du Sénégal était placée "*sous les ordres immédiats*" du Président du Conseil. En 1963, des changements avaient conduit à supprimer le poste de Président du Conseil, et à instituer au Sénégal un régime présidentiel, toujours en vigueur, malgré la restauration ultérieure du poste de Premier Ministre. Depuis lors, l'Inspection Générale d'Etat est rattachée au Président de la République. Il en va de même au Bénin, au Congo, et à Madagascar où les Inspections Générales d'Etat ou organismes assimilés sont rattachés à la Présidence de la République.

En revanche, au Burkina Faso, à Djibouti, en Mauritanie et au Tchad, les Inspections Générales d'Etat et organismes assimilés sont rattachés au Premier Ministre, alors qu'il est manifeste que dans ces pays-là, ce sont les Chefs d'Etat qui exercent, au plus haut niveau, l'effectivité du pouvoir politique. Cette situation tient, soit aux dispositions constitutionnelles qui font du Premier Ministre le Chef de l'Administration, soit à la volonté politique de ne pas donner à l'organe de contrôle un poids administratif excessif, soit enfin à la nature même de l'organe ; ainsi, au Tchad, l'organe supérieur de contrôle, c'est tout un ministère qu'il paraît difficile de rattacher à la Présidence de la République dans un système politique où il existe un Premier Ministre.

2. Statut juridique des membres de l'organe de contrôle

Les membres des organes de contrôle sont nommés par décret, sauf en Mauritanie où les Inspecteurs d'Etat sont nommés par arrêté du Premier Ministre.

S'il est normal que les membres de ces organes rattachés à la Présidence de la République soient nommés par décret, en revanche, on peut s'interroger sur le fait que les membres des organes rattachés au Premier Ministre soient nommés par décret du Président de la République, même sur proposition du Premier Ministre, comme c'est le cas au Burkina Faso. De ce point de vue, la solution mauritanienne est la plus logique : l'Inspection Générale d'Etat étant rattachée au Premier Ministre, c'est à lui à en nommer les membres par un acte qu'il est habilité à prendre, à savoir un arrêté.

Les solutions burkinabé, djiboutienne et tchadienne s'expliquent par le fait que les membres des corps de contrôle sont des hauts fonctionnaires qui, en application des textes de la fonction publique, ne peuvent être nommés que par décret. Mais alors, l'autorité qui les nomme étant le Président de la République, le Premier Ministre n'exerce pas sur eux la plénitude de son pouvoir hiérarchique. Tout se passe donc comme si en fait, ils sont rattachés à la Présidence de la République.

Les chefs des ISCOA bénéficient souvent d'un statut spécial. Leurs titres sont différents de ceux de leurs collaborateurs : Vérificateur Général au Sénégal, assisté d'un Vérificateur Général Adjoint, Inspecteur Général d'Etat au Bénin, Djibouti et Congo ; Contrôleur Général d'Etat au Burkina Faso et au Tchad. De plus en plus, les chefs des structures sont nommés pour une durée déterminée non renouvelable (Burkina Faso, Sénégal).

B- Rapports entre les ISCOA et les autres corps de contrôle

L'Administration publique, comme champ d'intervention des corps de contrôle, peut être entendue au sens étroit comme limité au seul pouvoir exécutif. Mais pour diverses raisons qu'il n'est pas nécessaire de développer ici, il faut entendre au sens large comme englobant les administrations parlementaires, judiciaires, les administrations des autres institutions parfois visées par la Constitution (Cours constitutionnelles, Conseil Economique et Social, Haute Cour de Justice, des autorités de régulation, etc.). Le critère le plus sûr pour attirer une structure dans le champ de l'administration publique est celui du bénéfice ou de l'utilisation des deniers publics ; c'est du reste ce qui explique l'extension du contrôle administratif à certaines entités privées.

Dans le champ de l'Administration publique au sens large ainsi délimité, interviennent plusieurs corps de contrôle dont les missions se chevauchent, ou dont les rapports ne sont pas toujours clairement définis, ce qui peut affecter leur bonne collaboration. On peut distinguer trois hypothèses :

1. Les corps de contrôle administratif spécialisés

Par corps de contrôle administratif spécialisés, on entend les Inspections internes des ministères, le Contrôle Financier, là où il est encore maintenu, l'Inspection des Finances, les Inspections techniques, et d'une manière générale, tous les corps de contrôle qui couvrent des secteurs particuliers de l'Administration, ou portent sur des domaines ou matières spécifiques.

Dans certains pays membres du FIGE, cette situation est clairement réglée. Ainsi :

- **Au Bénin**, l'Inspection Générale d'Etat coordonne les interventions des autres corps et organes de contrôle, à savoir : l'Inspection Générale des Finances, l'Inspection Générale des Services publics et les corps et organes de contrôle rattachés aux ministères.

- **Au Burkina Faso**, le Contrôle Général d'Etat est chargé de la coordination technique de l'ensemble des organes de contrôle administratif.

- **A Djibouti**, il est institué à la Primature un Comité de coordination des corps et organes d'inspection.

- **Au Sénégal**, l'IGE est formellement érigée par la loi en Institution administrative supérieure de contrôle (IASC), et à ce titre, elle est chargée de la coordination des activités des corps et organes de contrôle administratif. C'est dans ce contexte qu'il est institué à la Primature du Sénégal un Bureau de Suivi et de Coordination (BSC) de l'Inspection Générale d'Etat.

- **Au Tchad**, la question se pose en d'autres termes, puisque l'ensemble des activités rentrant dans la mission de contrôle est confié à un ministère

Il reste cependant que la notion de *coordination* est l'une des plus ambiguës de la science administrative. Il faudra donc déterminer, au cas par cas, quels sont les pouvoirs réels de chaque ISCOA à l'égard des autres corps de contrôle administratif.

Dans les autres pays, les textes sont laconiques sur cette question.

2. Les contrôles parallèles

Les textes régissant les ISCOA prévoient en général que les missions qui leur sont confiées ne font pas obstacle à l'exercice d'autres contrôles parallèles, dont la liste varie d'un texte à l'autre, mais dans laquelle on trouve généralement la faculté laissée aux ministres de faire procéder éventuellement à toutes enquêtes, vérifications administratives et financières qui leur paraissent utiles.

Ces dispositions instituent donc des contrôles parallèles à ceux exercés par les ISCOA. Ainsi se pose la question de leurs rapports entre ces organes de contrôle.

A Madagascar, les articles 18 et suivants de la loi n° 2004-032 (voir en annexe les références des textes) tranchent la question. Selon ce texte, pour exercer les pouvoirs de contrôle général qu'il tient de la Constitution, le Président de la République dispose de deux organismes : l'Inspection Générale d'Etat et le Contrôle Financier. Le même texte confère des statuts quasi-autonomes à chacun des autres corps de contrôle. On se trouve donc en présence d'un système de pluralité des corps de contrôle relativement indépendants les uns des autres, dont les relations sont fixées par la loi elle-même.

Dans les autres pays, les textes ne précisent pas la nature des relations entre les ISCOA et les autres corps de contrôle qu'on pourrait qualifier *ad hoc* susceptibles d'être institués par les ministres.

Pour résoudre ce problème, une piste de recherche consiste à se demander si les ISCOA disposent, en matière de contrôle de l'Administration, d'une compétence de droit commun ou d'une compétence d'attribution. Si leur compétence est de droit commun, leurs rapports avec les autres organes de contrôle se détermineront en application du principe de *subsidiarité* : la compétence des ISCOA sera de principe, et elles auront préséance sur les autres corps de contrôle.

C'est bien dans ce sens que les textes régissant les ISCOA peuvent être utilement interprétés. Les articles de ces textes qui énumèrent leurs attributions ne le font qu'à titre indicatif. Il s'agit en fait davantage de *missions* que d'attributions qui, elles sont dispersées dans plusieurs textes.

3. Le contrôle juridictionnel

Les rapports les plus difficiles à préciser concernent ceux des ISCOA avec les juridictions des comptes (Cour des comptes, Sections ou chambres des comptes des Cours Suprêmes).

Deux observations peuvent être faites.

D'une part, si les pouvoirs publics ont maintenu la matière financière et comptable dans les missions des ISCOA, c'est que les résultats attendus de leurs interventions sont différents de ceux résultant d'un jugement des comptes. Le traitement des mêmes données est différent, selon qu'il est effectué par les ISCOA ou par une juridiction des comptes. Les deux contrôles sont donc complémentaires.

D'autre part, les juridictions des comptes publics sont, ou devraient être constituées comme des institutions au sein du pouvoir exécutif. De même que les juridictions administratives qui, entre autres, peuvent annuler les actes administratifs ne sont pas des tribunaux judiciaires et que leurs membres ne sont pas des magistrats de l'ordre judiciaire, les juridictions des comptes publics ne devraient pas avoir le statut des tribunaux judiciaires, ni appliquer leurs méthodes et techniques de travail lors de leurs investigations. Dans certains cas, les difficultés des relations qu'on a pu observer entre certaines ISCOA et certaines juridictions des comptes proviennent de la méconnaissance de ces principes.

C- Degré d'indépendance fonctionnelle

Bien que rattachées aux Chefs de l'Etat et/ou de Gouvernement, les ISCOA doivent bénéficier d'une réelle indépendance fonctionnelle pour bien accomplir leurs missions.

Cette indépendance doit concerner l'Institution elle-même ; elle est alors essentiellement financière. Au Sénégal et au Burkina Faso, les ISCOA disposent de fonds d'intervention qui garantissent leur autonomie de gestion. Dans les autres pays, les dépenses des ISCOA sont inscrites au budget de fonctionnement de leur organe de rattachement.

L'indépendance doit concerner également les membres des ISCOA et concerne les garanties statutaires dont il a été question plus haut.

A Madagascar, ces garanties sont particulièrement renforcées par la loi n° 2004-032 dont les articles 3 à 12, ainsi conçus, méritent être cités :

Chapitre I - Du principe d'indépendance

Article 3 : Dans l'exercice de leurs attributions d'inspection ou de contrôle, les Inspecteurs d'Etat, les Inspecteurs des Finances, les Contrôleurs d'Etat, les Membres de Commission ou de Comité au sein de l'Autorité de Régulation des Marchés Publics sont indépendants.

Ils ne sont soumis qu'à la Constitution et à la loi.

Ils formulent, selon le cas, un jugement sans parti pris, une opinion objective sur des faits établis, un avis à l'abri de toute pression externe, et notamment celle des autorités politiques administratives.

Les Inspecteurs d'Etat, les Inspecteurs des Finances et les Contrôleurs d'Etat peuvent, selon les circonstances et en cas de flagrance, se saisir directement sous réserve d'une régularisation ultérieure par un ordre de mission, ou être saisis par l'autorité de rattachement, des dossiers ou de cas relevant de leur compétence pour des missions non prévues dans le Programme de Travail Annuel (PTA).

Article 4 : Aucun Inspecteur d'Etat, ni Inspecteur des Finances, ni Contrôleur d'Etat ne peut procéder à un acte relevant de ses fonctions :

- lorsqu'il s'agit de ses propres intérêts et de ceux de son conjoint ;
- lorsqu'il s'agit d'activités ou de travaux dans lesquels il est personnellement ou financièrement impliqué ;
- lorsqu'il est membre d'une assemblée délibérante, d'un conseil d'administration ou d'un organe de gestion d'organismes publics placés sous son contrôle.

Article 5 : L'Inspection Générale de l'Etat, l'Inspection Générale des Finances et le Contrôle Financier sont rattachés à la Présidence de la République conformément à l'article 56 de la Constitution.

Article 6 : L'Inspection Générale des Finances est placée sous l'autorité directe des Ministres chargés des Finances et/ou du Budget.

Article 7 : Les Membres de Commission ou de Comité au sein de l'Autorité de Régulation des Marchés Publics, organisme indépendant, sont régis par le Code des Marchés Publics.

Article 8 : Les décisions, observations et recommandations dûment justifiées ainsi que les visas et avis formulés par l'Inspection Générale de l'Etat, l'Inspection Générale des Finances, le Contrôle Financier et les Membres de Commission ou de Comité au sein de l'Autorité de Régulation des Marchés Publics, ne peuvent être remis en cause par l'autorité de rattachement que pour des motifs déterminants, qui seront concrétisés par une note expresse de cette dernière insérée dans le dossier à titre de pièce justificative.

Article 9 : Les Inspecteurs d'Etat, les inspecteurs des Finances, les Contrôleurs d'Etat, les Membres de Commission ou de Comité au sein de l'Autorité de Régulation des Marchés Publics, ne peuvent être poursuivis sur le plan disciplinaire ou pénal pour les conclusions et recommandations formulées dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions.

Article 10 : *Les Inspecteurs d'Etat, les Inspecteurs des Finances, les Contrôleurs d'Etat, les Membres de Commission ou de Comité au sein de l'Autorité de Régulation des Marchés Publics, sont tenus d'observer la neutralité politique dans l'exercice ou à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions.*

Article 11 : *La loi détermine le statut des Inspecteurs d'Etat, classés hors hiérarchie et hors catégorie parmi les corps de fonctionnaires civils et militaires. Elle détermine également le statut des Contrôleurs d'Etat placés hors échelonnement indiciaire appelés à seconder les Inspecteurs d'Etat.*

La nature, les conditions et les modalités d'octroi des droits, indemnités et avantages rattachés à ces corps de fonctionnaires sont fixées par voie réglementaire.

Article 12 : *Les droits et avantages attribués aux Membres de Commission ou de Comité au sein de l'Autorité de Régulation des Marchés Publics sont définis par voie réglementaire, sur proposition conjointe des Ministres chargés des Finances et/ou du Budget.*

II- Diversité des modes d'organisation

Dans leurs modes d'organisations, les Iscoa du FIGE présentent également une grande diversité dont trois types peuvent être relevés.

A- Le modèle sénégalais

Actuellement le plus répandu, il s'agit d'un service central, doté de structures légères et fonctionnant selon les principes d'une administration de mission.

Le schéma d'ensemble se présente ainsi :

Chef de la structure :

Vérificateur Général (VGS)

Adjoint :

Vérificateur Général Adjoint (VGAS)

Personnels :

- Inspecteurs généraux d'Etat
- Assistants de vérification
- Personnel administratif et technique

Structure :

- Cabinet du VGS
- Sections spécialisées d'inspection, de vérification, d'audit et d'enquête
- Section des études et du contrôle qualité
- Bureau de la documentation et des archives

Organes de concertation et de régulation

- Assemblée Générale
- Comité de Direction
- Comité de planification et de reddition des comptes
- Comité de lecture des rapports
- Comité d'éthique

Ce modèle a l'avantage de la souplesse et de l'efficacité, surtout lorsqu'on sait que son effectif théorique est d'environ 30 agents.

Pour accomplir certaines missions, notamment d'études et de recherches, elle doit s'adjoindre l'expertise extérieure ponctuelle ou opérant en séance, ce qui présente l'avantage d'imprégner constamment le corps d'apports extérieurs et de faciliter son adaptation à l'environnement extérieur.

B- Le modèle burkinabé

Le modèle burkinabé est un grand service central structuré comme un département ministériel, et en ayant les dimensions, dénommé : *Autorité Supérieure de Contrôle d'Etat (ASCE)*. Il se présente comme suit

Chef de la

structure : Contrôleur Général d'Etat

Personnels : Contrôleurs d'Etat

Structuration / Administration

- Cabinet
- Secrétariat Général
- Quatre départements de contrôle
 - Département des Finances publiques (DFP)
 - Département de l'Administration publique (DAP)
 - Département de la lutte contre la corruption (DLC)
 - Département du Suivi, de la mise en œuvre des recommandations et actions de la Justice (DSRAJ)
- Deux directions d'appui
 - Direction des Affaires Administratives et Financières (DAAF)
 - Direction de la documentation, de l'Informatique et de la communication (DDIC)

L'avantage du modèle, c'est de spécialiser en son sein des structures visant la réalisation d'objectifs déterminés.

Son inconvénient, c'est le risque de lourdeur et de fonctionnarisation. On peut aussi se demander si les contrôleurs seront spécialisés par départements et comment dans la pratique, lors des vérifications, il sera possible d'isoler les affaires pour tenir compte de la spécialité des départements.

Enfin, le débat reste ouvert de savoir si la meilleure stratégie de lutte contre la corruption c'est la dispersion et la spécialisation des organes de lutte, avec un volet confié aux ISCOA, comme c'est le cas actuellement dans plusieurs pays africains, ou leur centralisation, comme au Burkina Faso et le transfert de leurs missions à l'ISCOA.

C- Le modèle tchadien

Au Tchad, l'ensemble du contrôle de l'Etat est confié au ministère chargé du Contrôle Général d'Etat et de la Modernisation.

L'Administration centrale de ce Ministère est ainsi structurée :

- Un Secrétariat Général ;
- Une Direction Générale du Contrôle Général d'Etat comprenant :
 - Une Direction du Contrôle des Services Financiers, Fiscaux, Comptables et Administratifs de l'Etat et des administrations civiles et militaires ;
 - Une Direction du Contrôle des Etablissements Publics, des Sociétés d'Etat ou d'Economie Mixte et des Collectivités territoriales Décentralisées ;
 - Une Direction du contrôle des programmes, Projets et Organismes Privés.
- Une Direction Générale de la Moralisation de la vie Publique comprenant :
 - Une Direction de l'Ethique et de la Déontologie ;
 - Une Direction de la Sensibilisation et de l'Information.
- Une Direction des Etudes, de la Législation et de la Documentation ;
- Une Direction des Affaires Administratives, Financières et du Matériel ;

Le modèle tchadien peut être interprété de plusieurs manières

1. On peut d'abord considérer que l'équivalent tchadien de l'ISCOA, c'est le ministère tout entier. Comme on le constate en effet, la restructuration de l'Administration centrale de ce ministère reprend, d'une certaine manière, les principales structures des ISCOA, avec une répartition des fonctions conçues de telle sorte que ces structures restent indépendantes. Ainsi, outre le Secrétariat Général qu'on retrouve par exemple au Burkina Faso, les Directions Générales du Contrôle Général d'Etat et de la Modernisation de la vie publique sont complémentaires (la réforme intervenue au Burkina Faso était d'ailleurs justifiée en partie par le souci de réunir ces deux missions dans une même structure) et les deux autres directions, respectivement des études et des affaires administratives peuvent être considérées comme des directions d'appui.

2. On pourrait aussi considérer que seule la Direction Générale du Contrôle Général d'Etat remplit les fonctions normalement dévolues à une ISCOA. Cette interprétation restrictive ferait d'elle un organe de contrôle certes relativement léger, mais pratiquement sans autonomie, puisqu'il ne pourrait fonctionner qu'en s'appuyant sur les autres structures du ministère.

3. On peut aussi se demander si en confiant à tout un ministère, voire même à l'une de ses directions générales la fonction d'ISCOA on ne dénature pas l'objectif visé par ce contrôle. L'objectif de la création de ce type d'organe, c'est de donner au Chef de l'Exécutif un outil relativement léger, mais suffisamment efficace, l'informant de l'état du fonctionnement de l'Administration, et intervenant pour redresser ses dysfonctionnements. Dès lors que cette mission est confiée à tout un ministère, l'objectif visé ne peut plus être le même.

2^{ème} Partie - Un outil d'intégration africaine en vue de renforcer la convergence administrative

En raison de la diversité des ISCOA du FIGE, et même de la différenciation de leurs structures et de leurs modes d'organisation, la question qui se pose, et qui conditionne même la pérennité de cette Association, c'est ce qu'elles peuvent faire ensemble, et notamment, comment elles peuvent le faire.

Au regard des défis à relever, c'est dans le processus de l'intégration africaine en matière d'Administration publique que le FIGE devrait s'engager, trouver ses marques, et développer des avantages comparatifs.

Cette approche lui sera facilitée par le renforcement du phénomène de la convergence administrative en Afrique. En effet, on observe une affirmation de la convergence administrative, aussi bien horizontale que verticale.

Sur le plan horizontal, on observe le rapprochement des systèmes administratifs des pays anglophones de ceux des pays francophones et lusophones. Par exemple, le système de la fonction publique des emplois n'est plus, comme on l'affirmait avant, l'apanage des pays anglophones, les pays francophones et lusophones n'organisant que les systèmes de la carrière. Au contraire, système des emplois et système de la carrière s'interpénètrent dans les deux espaces linguistiques, avec même une tendance à l'accroissement du système de la carrière dans l'espace anglophone. De même, l'inflation des textes qu'on croyait jusque-là propre à l'espace francophone et lusophone s'est considérablement développée dans les pays anglophones pourtant réputés privilégier les usages et les coutumes.

Sur le plan vertical, les systèmes administratifs des Etats francophones et lusophones, qui appartiennent d'ailleurs à la même famille juridique romano-germanique, tendent à se rapprocher en ce qui concerne les règles relatives à leur organisation, leur fonctionnement, leur gestion, les processus de prise de décision, les objectifs de contrôle de l'action administrative, etc. D'ores et déjà, les statuts de nombreux corps d'agents comportent très peu de différences de fond, les seules différences tenant aux concepts utilisés. Par ailleurs, sous les effets conjugués de l'ajustement structurel, des Documents de Stratégie de la Réduction de Pauvreté DSRP, des doctrines de la bonne gouvernance et du désengagement de l'Etat du secteur privé, le périmètre de l'Etat central de plusieurs pays présente des similitudes de plus en plus grandes, de même que les techniques de la gestion des affaires publiques.

Le FIGE peut bâtir sur ce terreau fertile et se poser comme un outil d'intégration africaine en vue de renforcer la convergence administrative : Pour ce faire, il devrait :

- réorienter ses objectifs dans la perspective de l'intégration africaine ;
- élaborer des outils de l'intégration africaine de ces objectifs ;
- mettre en place les stratégies de leur intégration africaine.

I- Réorientation des objectifs dans la perspective de l'intégration africaine

A sa création, le FIGE s'était donné pour objectifs :

- *de faciliter le dialogue, les rencontres et la concertation entre les représentants des Inspections Générales d'Etat ;*
- *d'échanger leurs idées sur les problèmes d'évolution des systèmes et méthodes de contrôle, de vérification, d'audit, d'évaluation, d'études, de conseil et d'enquête ou d'organisation et de fonctionnement des Inspections Générales d'Etat ;*
- *de mettre en place un centre de documentation à la disposition des Inspections Générales d'Etat ;*
- *de procéder à des études et des recherches relatives aux missions des Inspections Générales d'Etat ;*
- *de promouvoir, conformément aux principes de bonne gouvernance et de transparence, le dialogue, les rencontres et la coopération avec d'autres institutions ou instances internationales, notamment les bailleurs de fonds désireux de passer des conventions avec le Forum des Inspections Générales d'Etat.*

Aussitôt après, avait été élaboré son plan stratégique 2007-2009, dont le résumé analytique est ainsi conçu :

RESUME ANALYTIQUE

Le Plan stratégique du Forum des Inspections générales d'Etat (FIGE), pour la période 2007 - 2009, définit la vision du Forum et l'opérationnalise sous forme d'objectifs et de plans d'actions stratégiques. Il tient compte d'une part, de l'évolution de l'environnement institutionnel et socioéconomique, d'autre part, des métiers exercés par les réseaux similaires, de formation-action, de recherche-action, ensuite des métiers des institutions d'audit, de contrôle, de vérification, d'évaluation, d'études, de conseils et d'enquêtes dans le secteur public et enfin, de l'impact des nouvelles technologies de l'information et de la communication.

Les plans d'action stratégiques - 2007 - 2009, s'appuient sur les 6 domaines d'intervention stratégique suivants :

- I - Contrôle, Vérification, Audits, évaluations, études, conseils et enquêtes.
- II - Formation - action.
- III - Recherche-action.
- IV- Nouvelles technologies de l'information et de la communication.
- V - Réseautage, Partenariat, coopération régionale et internationale.
- VI - Bonne Gouvernance stratégique et organisationnelle.

A chaque niveau, des objectifs majeurs ont été définis, l'objectif stratégique majeur étant décliné comme suit: Le FIGE est un des leaders de la pensée stratégique sur le secteur public africain; il est un interlocuteur privilégié pour tout ce qui concerne la vérification, le contrôle, l'audit, le conseil et les études sur le secteur public et ses relations avec la bonne gouvernance, le management public et l'obligation de rendre compte, avec comme résultat attendu: des extrants à haute valeur ajoutée pour la gouvernance, le management public, la consolidation d'un Etat de droit en vue d'atteindre un Etat de classe internationale.

En outre, des objectifs spécifiques ont été définis, au niveau de chaque domaine d'intervention stratégique

VERIFICATION, CONTROLE, AUDITS, EVALUATIONS, ETUDES, CONSEILS ET ENQUETES

Objectif: Promouvoir l'harmonisation concertée et ajuster les dispositifs et processus des vérifications, contrôles, des audits, évaluations, études, conseils et enquêtes aux priorités et enjeux de la bonne gouvernance et du management public axés sur des résultats et des impacts durables pour le développement.

Résultats attendus

- des référentiels, pour la gestion et l'action, sous formes de normes, d'outils, de codes, manuels ou guides;
- des capacités accrues d'investigations, de prévention et de détection des fraudes, par tout moyen approprié.

FORMATION-ACTION

Objectif : Systématiser la formation-action pour le renforcement des capacités, la professionnalisation, l'ajustement institutionnel et organisationnel des Institutions Supérieures de contrôle de l'Ordre Administratif.

Résultats attendus

- un cadre stratégique et opérationnel de formation adapté aux enjeux et défis du FIGE;
- des modules de formation à court, moyen et long termes compétitifs et pertinents par rapport aux enjeux et défis.

RECHERCHE- ACTION

Objectif : Etre au cœur d'une réflexion africaine endogène, ouverte et partenariale, ainsi qu'un des leaders des évaluations et de la pensée stratégique en matière de bonne gouvernance.

Résultats attendus

- consolider la position stratégique du Réseau au niveau régional et international comme un des acteurs significatifs de la réflexion et de la prospective sur le secteur public africain;
- contribuer à l'affirmation et à l'opérationnalisation de la pensée stratégique pour tout ce qui concerne la gestion publique;
- produire des extraits à haute valeur ajoutée sous forme de publications pour la bonne gouvernance, le management public et les résultats du développement.

NOUVELLES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION

Objectif : Eriger et intégrer les nouvelles technologies de l'information et de la communication, en un puissant moyen de visibilité, de productivité, d'efficacité du Réseau, des processus de travail et des activités des ISCOA.

Résultat attendu

- Optimiser l'efficacité des processus de gestion des missions, du fonctionnement et des travaux des institutions membres par l'usage des nouvelles technologies de l'information et de la communication.

RESEAUTAGE, PARTENARIAT ET COOPERATION REGIONALE ET INTERNATIONALE

Objectif : Consolider la position stratégique du Réseau au niveau régional et international.

Résultats attendus

- le FIGE, un des acteurs significatifs de la réflexion évaluative et de la prospective en matière de gestion du secteur public;
- le développement du Réseau, par des initiatives de partenariat, de plaidoyer et par tout autre procédé destiné à accroître sa visibilité et sa notoriété

BONNE GOUVERNANCE STRATEGIQUE ET ORGANISATIONNELLE

Objectif: Ajuster le dispositif stratégique et organisationnel aux enjeux opérationnels du FIGE.

Résultats attendus

- une gestion transparente au sein du FIGE;
- le renforcement de l'obligation de rendre compte dans le secteur public.

Certes, le plan est ambitieux, mais comme disait Nietzsche « **ce n'est pas le chemin qui est difficile, c'est le difficile qui est le chemin** ». La vision et les objectifs stratégiques constituent le levier de nos futurs résultats, mais au-delà, l'action aussi. En effet, il n'y a pas de stratégie, sans un plan qui guide l'action. Si notre stratégie est bonne, nous devons impérativement la réaliser, car c'est encore la stratégie qui permet de maîtriser le destin d'une organisation, de savoir où aller, comment et quand y aller. En ce sens, le Plan stratégique 2007 - 2009 est notre atout, notre guide, notre référence permanente.

Ces dispositions devraient être relues en vue de mieux orienter les objectifs du FIGE dans la perspective de l'intégration africaine.

Les observations ci-après pourraient être prises en compte dans cette relecture.

A- En ce qui concerne les objectifs fixés par les Statuts

1. **Globalement**, ces objectifs font du FIGE, exclusivement, un lien de dialogue et d'échanges d'idées et d'expériences. Le titre de l'Association, "Forum", conforte cette lecture. C'est certes une grande avancée d'avoir un lien d'échanges d'idées et d'expériences des ISCOA, ne fût-ce que du fait qu'il n'y a pas de structure équivalente sur le continent.

3. Plus spécifiquement

- Il conviendrait d'indiquer en quoi les études et les recherches qu'entreprendra le FIGE, de même que la réflexion sur les méthodes et techniques de vérification, dépasseront le simple niveau d'échanges d'expériences pour avoir un impact sur le travail des auditeurs. Le fait par exemple, grâce aux enseignements acquis lors des rencontres, de prendre conscience de l'importance de l'audit intégré, et même d'en acquérir l'expertise, constituera un enrichissement certain pour l'auditeur, mais il n'est pas sûr qu'il en fasse bénéficier son organe de contrôle si le niveau de développement institutionnel de celui-ci ne le permet pas.
- Le développement des NTIC devrait amener à relire l'objectif relatif à la mise en place d'un centre de documentation à la disposition des IGE. Il serait en effet difficile que les ISCOA des pays autres que celui qui abrite le centre en profitent réellement. Il serait plus indiqué d'adopter une stratégie de création et de renforcement des centres de documentation dans chaque pays, et/ou de numérisation des ressources documentaires, en vue de faciliter leurs échanges.

B- En ce qui concerne le plan stratégique 2007-2009

Ces objectifs eux-mêmes s'intègrent dans la perspective de la convergence administrative en Afrique, mais c'est la nature des résultats et les moyens de les atteindre qui n'apparaissent pas, et mériteraient d'être reformulés dans la perspective de l'intégration africaine. Exemple :

En matière de vérification, le Plan d'action ne précise pas, en ce qui concerne les codes, manuels et guides s'ils seront nationaux, ou s'il s'agira de recueils additionnant les codes et manuels nationaux, ou alors (pour prendre le cas de manuels de procédures) d'un manuel de procédures panafricain, que devront appliquer toutes les ISCOA ; or, c'est seulement en orientant la recherche dans cette dernière hypothèse, que le produit et son résultat s'inscrivent dans la perspective de l'intégration africaine.

II- Elaboration des outils d'intégration africaine

Les missions et champs d'intervention des ISCOA présentent déjà de nombreuses convergences.

Les missions se ramènent toujours à trois grandes catégories : veiller à la bonne gestion financière, comptable et patrimoniale, veiller au bon fonctionnement de l'Administration, procéder à des études et donner des avis au Gouvernement de la propre initiative de l'ISCOA ou à la demande des autorités compétentes. Pour l'exécution de ces missions, les membres des ISCOA bénéficient des prérogatives similaires, certains pouvant même, tels des officiers de police judiciaire, traduire directement en justice de prétendus délinquants.

Les champs d'intervention des ISCOA sont également similaires, bien que leur présentation varie d'un texte à l'autre. Il s'agit toujours des services de l'Etat centraux et déconcentrés (ou extérieurs), des collectivités décentralisées ou locales, quelque soit leur dénomination, et des entreprises et personnes publiques ou privées bénéficiant des deniers publics.

Etant donné qu'il existe un consensus sur la structure de ces missions et champs d'intervention, leur contenu dépend, soit de la souveraineté des Etats, soit de leur politique ou niveau de développement. Le FIGE, en tant qu'Association, peut donc difficilement agir sur ce levier.

En revanche, les méthodes et techniques de contrôle constituent des matières sur lesquelles le FIGE peut agir. L'intégration des systèmes administratifs africains ne pouvant progresser que si les normes de contrôle de ses activités sont harmonisées, ces normes constituent les principaux outils d'intégration africaine en matière administrative que le FIGE a vocation à créer. De ces outils principaux découleront des instruments pratiques de travail tels que les codes, les manuels de procédures, les guides.

Deux catégories de normes sont concernées.

A- Les normes que les ISCOA appliquent dans l'exercice de leurs missions

Un document de travail préparatoire au présent colloque, intitulé *"Introduction aux enjeux et problématiques du Colloque de Dakar"* contient d'importants développements en matière de normalisation, ainsi que leurs fondements théoriques.

Le document inventorie ensuite les normes dites « généralement admises ou reconnues » ci-après qu'il commente.

- les normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne de l'Institut des Auditeurs internes ;
- la Déclaration de LIMA sur les lignes directrices de contrôle des finances publiques ;
- les normes IFRS (International Financial Reporting Standard) ou normes internationales de rapport financier ;
- des normes de la Commission Européenne édictées sous forme de directives pour ses membres ;
- aux Etats-Unis, le Yellow Book ou Government Auditing Standards, un remarquable document ;
- la loi américaine Sarbanes Oxley, bien qu'américaine, mais considérée comme un standard international de référence ;
- récemment des normes de forensic audit ou de juriscomptabilité spécifiques à la prévention, à la détection et la poursuite des fraudes, des abus et des gaspillages.

A ces normes s'en ajoutent d'autres, citées dans le document, en l'occurrence :

- le General Accepted Government Auditing Standards USA (GAGAS) ;
- les normes d'audit INTOSAI ;
- les normes des comptables agréés du Canada, etc.

Il appartient au FIGE, soit d'adopter l'une de ces normes comme standard, soit de faire la synthèse de certaines d'entre elles, soit de créer, d'élaborer une norme FIGE qui servira désormais de référentiel.

Précisément, le document précité présente, aux pages 25 et 26, une *"Proposition d'un futur cadre de normes pour les IGE d'Afrique, membres du FIGE"*.

On peut observer, sous réserve des avis autorisés des spécialistes que ce cadre ne distingue pas ce qui concerne les normes de travail proprement dites, et les normes qui s'appliquent aux organes de contrôle et aux auditeurs. Or cette distinction est nécessaire. En effet, le consensus sera plus facile à réunir sur les normes de travail, parce qu'elles s'appuieront sur des pratiques internationales reconnues, ainsi que sur les exigences objectives des auditeurs. Il sera donc plus facile de les formaliser, par exemple dans le cadre d'une convention. En revanche, les normes qui s'appliquent aux ISCOA et à leurs membres présentent des caractéristiques différentes des normes de travail.

B- Les normes qui s'appliquent aux ISCOA et à leurs membres

Les normes qui s'appliquent aux ISCOA et à leurs membres, tendent à accroître leurs capacités internes et leur crédibilité auprès des structures et personnes contrôlées.

Les règles relatives à la capacité interne tendent à s'assurer que la structure qui aspire au rang d'ISCOA dispose d'un statut juridique, d'une organisation et de moyens lui permettant de jouer un rôle sur le plan international. Il s'agit aussi de doter les ISCOA d'un minimum de règles communes ou au moins similaires d'organisation et de fonctionnement, de manière à faciliter leur intégration dans un ensemble sous-régional. Si cet objectif n'était pas atteint, la capacité de négociation et d'action du FIGE serait amoindrie.

Par analogie, et dans un autre domaine, l'Association Internationale des médiateurs fixe des conditions de forme et de fond à remplir par toute nouvelle organisation qui souhaite en devenir membre. En attendant que ces conditions soient remplies, l'organisation intéressée ne peut siéger que comme observateur.

1. Les règles relatives à la capacité interne des ISCOA pourraient concerner leur statut juridique (mode de création, niveau de rattachement, garanties d'indépendance fonctionnelle), les moyens d'intervention, les modalités de leur organisation interne, ainsi que leurs missions.

A ce sujet, trois pistes de réflexion pourraient être examinées.

a) Afin d'accroître l'opérationnalité des ISCOA leur organigramme devrait être revu dans le sens de créer trois principales structures :

- Une Section Consultative chargée de donner des avis et de faire des recommandations. Elle serait intégrée dans le circuit interministériel de consultation animé par le Secrétaire Général du Gouvernement. Dans certains cas, son avis serait obligatoire.
- Une Section de Vérification regroupant les membres qui effectuent les vérifications
- Une Section des Etudes qui produirait des études ou rapports (à ne pas confondre avec les rapports de vérification) sur des questions déterminées.

Des règles de mobilité permettraient aux membres des ISCOA de passer d'une section à l'autre tout au long de leur carrière. Ils commenceraient leur carrière dans une section déterminée ; deux ou trois ans après, ils passeraient dans une autre section, et ainsi de suite, avec la possibilité de faire deux ou trois rotations complètes.

b) Les ISCOA devraient être des structures légères. Pour ce faire, il faudrait renforcer les Inspections internes des ministères afin d'éviter aux ISCOA de faire ce qui devrait être mieux fait au niveau ministériel. L'alourdissement de l'organigramme de certaines ISCOA tient au fait qu'elles tentent de faire tout remonter vers elles, en raison de la faiblesse des contrôles internes.

c) Certaines ISCOA confèrent à leurs membres le pouvoir de déférer directement à la justice les présumés délinquants. De ce fait, ils disposent des pouvoirs d'officiers de police judiciaire. Ce pouvoir, qui présente des avantages et des inconvénients, peut cependant modifier la nature et l'objectif du contrôle et mérite réflexion.

D'autres ISCOA confèrent à leurs membres le pouvoir de recevoir des réclamations des citoyens contre l'Administration. Il ne paraît pas indiqué que de telles missions qui relèvent des attributions du Médiateur, soit exercées par des auditeurs.

2. Les règles relatives aux auditeurs eux-mêmes concernent la déontologie de la profession. Plusieurs ISCOA ont déjà élaboré leurs codes de déontologie en sorte qu'il sera aisé au FIGE d'en faire la synthèse, pour produire un document régional.

III- Mise en place des stratégies d'intégration africaine des outils de contrôle

Les outils et produits élaborés par le FIGE n'auront un impact réel que s'ils s'imposent aux Etats ; c'est à cette condition qu'ils serviront effectivement la cause de l'intégration africaine.

Les principales étapes du processus pour atteindre cet objectif sont les suivantes :

1. S'assurer que le FIGE possède effectivement la capacité juridique d'une Association Internationale (décret des Etats qui approuvant ses statuts ; ratification des statuts lorsque la législation interne l'exige ; accord de siège avec le gouvernement qui abrite le siège). Lorsque ces conditions sont réunies, les avis, propositions et recommandations du FIGE peuvent effectivement être facilement introduits dans le droit interne des Etats.
2. En attendant, collaborer avec des Organisations régionales telle que l'UEMOA, étant entendu cependant que l'UEMOA, comme toute organisation régionale d'ailleurs, ne pourra appuyer que les ISCOA de ses Etats membres.
3. Collaborer avec d'autres grandes organisations internationales pour élaborer des outils en partenariat avec elles.
4. Obtenir le statut d'observateur auprès de l'Union Africaine.

Conclusion

Les quelques remarques qui précèdent montrent l'importance du FIGE dans le paysage institutionnel africain. La pertinence de ses objectifs justifie amplement l'espoir et l'optimisme qu'on peut nourrir quant à sa capacité à contribuer à la performance, mais aussi à la modernisation de nos Administrations publiques.

Annexes - Fiches Techniques sur les ISCOA

BENIN

Dénomination : Inspection Générale d'Etat

Texte de création : Décret

Texte d'Organisation : Décret

Rattachement : Présidence de la République

Organisation :

Chef de la structure : Inspecteur Général d'Etat

Personnels : Inspecteurs d'Etat

Structuration / Administration

⇒ Trois sections

- ☐ Administrations centrales et services extérieurs
- ☐ Etablissements publics nationaux et locaux ; sociétés d'Etat et à participation financière publique
- ☐ Collectivités locales

Missions :

- Coordination des activités de tous les autres organes de contrôle et d'inspection
- Mission générale de contrôle et d'inspection du fonctionnement normal et régulier des structures relevant de son champ d'intervention
- Mission spécifique de contrôle de la gestion financière et comptable des structures relevant de son champ d'intervention
- Missions ponctuelles d'études, de contrôle, d'enquête nécessitées par des situations particulières
- Coordination des interventions des autres corps et organes de contrôle : Inspection Générale des Finances ; Inspection Générale des services publics ; corps et organes de contrôle rattachés aux ministères

Champ d'intervention :

- Services de l'Etat et des collectivités locales ;
- Etablissements publics nationaux et locaux ;
- Organismes publics à vocation sociale ;
- Sociétés et offices d'Etat ;
- Sociétés à participation financière publique ;
- Structures et personnes morales bénéficiant des concours financiers publics

Modalités et moyens d'intervention :

- Prerogatives des membres ; statut d'Indépendance fonctionnelle
- Assermentation
- Missions horizontales, sectorielles et thématiques
- Programme annuel d'inspection et de contrôle
- Sur pièces ou sur place ; après notification préalable ou à l'improviste

Ethique et déontologie :

- Charte des valeurs affichées dans les locaux de l'IGE
- Code de déontologie

BURKINA FASO**Dénomination** : Autorité Supérieure de Contrôle d'Etat**Texte de création** : Loi**Texte d'Organisation** : Décret**Rattachement** : Premier Ministre**Organisation :***Chef de la structure* : Contrôleur Général d'Etat*Personnels* : Contrôleurs d'Etat*Structuration / Administration*

⇒ Cabinet

⇒ Secrétariat Général

⇒ Quatre départements de contrôle

☐ Département des Finances publiques (DFP)☐ Département de l'Administration publique (DAP)☐ Département de la lutte contre la corruption (DLC)☐ Département du Suivi, de la mise en œuvre des recommandations et actions de la Justice (DSRAJ)

⇒ Deux directions d'appui

☐ Direction des Affaires Administratives et Financières (DAAF)☐ Direction de la documentation, de l'Informatique et de la communication (DDIC)**Missions :**

- Attribution des missions et attributions initialement dévolues à trois (03) anciennes structures, à savoir : l'Inspection Générale d'Etat, la Haute Autorité de Coordination de la Lutte contre la Corruption et une partie des attributions de la Coordination Nationale de Lutte contre la Fraude ;

- Pouvoir de saisine directe de la justice de toute infraction commise par les agents et par les services publics de l'Etat ; (*Source : legiburkina.bf*)

- Contrôler dans tous les services publics de l'Etat, des Collectivités Publiques Locales, les Etablissements et tout Organisme National investi d'une mission de service public, l'observation des textes législatifs et réglementaires qui en régissent le fonctionnement administratif, financier et comptable ;

- Etudier la qualité du fonctionnement et de la gestion de ces services ;

- Vérifier l'utilisation des crédits publics et la régularité des opérations des administrateurs, des ordonnateurs, des comptables et régisseurs de deniers et matières ;

- Proposer toutes mesures susceptibles de renforcer la qualité de l'Administration publique ;

- Recevoir et étudier les réclamations des administrés dans les relations que ces derniers ont avec les Administrations de l'Etat, les collectivités territoriales, les établissements publics ou tout organisme investi d'une mission de service public ;

(*Source : loi n° 13/93/ADP voir références, textes législatifs et réglementaires*)

Champ d'intervention :

- Administrations centrales ;
- Administrations décentralisées ;
- Institutions de l'Etat ;
- Missions diplomatiques à l'étranger ;
- Sociétés d'Etat et Sociétés à participation publique majoritaire ;
- Circonscriptions administratives ;
- Collectivités territoriales et leurs établissements publics ;
- Personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique.

Moyens et modalités d'intervention :

- Suivi de la mise en œuvre des recommandations contenues dans les rapports de l'ASCE et des Inspections techniques ;
- Présence de l'ASCE sur tous les autres organes de contrôle administratif ;
- Coordination technique de l'ensemble des organes de contrôle administratif ;
- Affirmation de l'Indépendance de la structure ;
- Elaboration d'un rapport général annuel d'activités remis au Chef de l'Etat avec copie au Premier Ministre et au Président de l'Assemblée Nationale et l'obligation de sa publication ;
- Création d'un fonds d'intervention alimenté par le budget de l'Etat pour assurer le fonctionnement de l'ASCE. (Source : *legiburkina.bf*)

Ressources financières :

- Fonds d'intervention

Ethique et déontologie :

- Obligations générales des fonctionnaires

Autres particularités

- ☐ Pouvoir de saisine directe de la justice
- ☐ Examen des réclamations des administrés dans leurs relations avec l'Administration (Quid des interférences avec les attributions du Médiateur ?)

CONGO

Texte de création	: Décret
Rattachement	: Présidence de la République
Dénomination	: Inspection Générale d'Etat
Texte d'Organisation	: Décret

Organisation :

Chef de la structure : Contrôleur Général d'Etat (un IGE)

Membres : - Inspecteurs Généraux d'Etat

- Inspecteurs d'Etat

- Auxiliaires de contrôle

Structuration :

- ☐ Inspection mobile
- ☐ Direction des Etudes, de la documentation et de l'informatique
- ☐ Direction administrative et financière

Missions :

- Contrôle de l'observation des lois et règlements et du bon fonctionnement de l'Administration ;
- Appréciation de la qualité des services publics et de leurs résultats financiers ;
- Contrôle de la gestion financière et comptable, y compris de la régularité et de l'exécution des marchés et contrats de l'Etat et de l'utilisation du patrimoine de l'Etat ;
- Lutte contre la fraude et la corruption ;
- Propositions de mesures correctives pour le bon fonctionnement de l'Administration ;
- Suivi des affaires contentieuses ;
- Etudes, à la demande du Président de la République ou de la propre initiative de l'IGE
- Participation aux travaux des commissions et groupes d'études relatifs aux diverses activités de l'Etat.

Champ d'intervention :

- Ensemble des services publics de l'Etat ;
- Etablissements publics ;
- Collectivités locales ;
- Force publique ;
- Services administratifs et financiers du pouvoir judiciaire ;
- Services administratifs et financiers du parlement
- Services administratifs et financiers des autres institutions constitutionnelles ;
- Sociétés nationales ;
- Sociétés d'économie mixte à capitaux publics majoritaires ;
 - Personnes morales de droit privé en ce qui concerne leurs obligations vis-à-vis de l'Etat
 - Personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de l'Etat ou de ses démembrements.

Moyens et modalités d'intervention :

- Constitution de groupes d'intervention
- Prérogatives du corps
- Utilisation du code spécial de chiffrement
- Rapport
- Programme annuel d'activités
- Missions occasionnelles proposées par le Président de la République
- Missions ponctuelles proposées par les ministres.

Ressources financières :

- Dotations budgétaires de l'Etat

Ethique et déontologie :

- Serment

Autres particularités

DJIBOUTI**Dénomination** : Inspection Générale d'Etat**Texte de création** : Décret**Texte d'Organisation** : Décret**Missions / droits et obligations / déontologie / carrière** : Loi**Rattachement** : Premier Ministre**Organisation :***Chef de la structure* : Inspecteur Général d'Etat*Membres* : Inspecteurs d'Etat*Structuration*

- ☐ 02 sections d'Inspection
- ☐ 01 section de suivi
- ☐ Des services techniques et administratifs
- ☐ Département du Suivi, de la mise en œuvre des recommandations et actions de la Justice (DSRAJ)

Structure sui generis : Comité de coordination des corps et organes d'Inspection**Missions :**

- Missions générales et permanentes de vérification et d'audit ;
- Vérification intégrée ;
- Vérification de conformité aux lois ;
- Missions spéciales d'investigation ;
- Etudes et recherches ;
- Vérification et audits financiers et comptables ;
- Mandats de la vérification de l'optimisation des ressources ;
- Avis à la demande du Premier Ministre ou du Président de la République
- Participation aux travaux d'élaboration des programmes d'action établis en matière de réformes administratives et financières.

Champ d'intervention :

- Services de l'Etat et des collectivités locales ;
- Etablissements publics nationaux et locaux ; organismes publics à vocation sociale, Sociétés d'Etat, Sociétés à participation financière publique ; personne morale bénéficiant de concours financiers publics ;

Moyens et modalités d'intervention :

- Missions horizontales ; sectorielles - thématiques ;
- Prérogatives du corps ;
- Programme annuel d'activités ;

Ressources financières :

- Dotation de l'Etat
- Participation, subventions provenant d'organismes ne relevant pas de l'Administration
- Rémunération des travaux d'Expertise au profit de la coopération bilatérale ou multilatérale

Ethique et déontologie :

- Serment
- Charte des valeurs
- Code d'éthique

Autres particularités

- ☐ Un décret de création et d'organisation
- ☐ Un décret d'organisation et de fonctionnement
- ☐ Une loi missions - droits obligations ; carrière ; (éduqué)

MADAGASCAR**Dénomination** : Inspection Générale d'Etat**Texte de création** :**Texte d'Organisation /Missions/principes fondamentaux** : Loi**Rattachement** : Président de la République
Exécutif de la Provinciale Autonome**Organisation :****Missions :**

- Audit interne des structures placées dans son champ d'intervention ;
- Respect des politiques, plans et procédures ;
- Respect des lois et règlements ;
- Protection des actifs de l'Etat ;
- Evaluation des performances ;
- Recherche des dysfonctionnements ;
- Propositions d'amélioration ;
- Suivi des actions de redressement.

Champ d'intervention :

- Services publics de l'Etat, civils et militaires ;
- Collectivités Territoriales décentralisées ;
- Organismes bénéficiant du concours financier public

Moyens et modalités d'intervention :

Approbation du Plan de Travail Annuel valant ordre de mission permanent

Ressources financières :**Ethique et déontologie :**

- Règles de déontologie applicables aux organes administratifs de contrôle

Autres particularités

- ☐ Distinction des organes administratifs de contrôle et des organes judiciaires de contrôle (Cour des comptes).
- ☐ Organes administratifs de contrôle : Inspection Générale d'Etat ; Contrôle Financier ; Inspection Générale des Finances ; Autorité de régulation des marchés
- ☐ Prédominance du contrôle des *finances publiques* (Titre 1^{er} de la loi : Des organes administratifs d'Inspection ou de contrôle des *finances publiques* malgaches).
- ☐ Trois principes fondamentaux : indépendance – responsabilité – universalité.

MAURITANIE**Dénomination** : Inspection Générale d'Etat**Texte de création** : Décret**Rattachement** : Premier Ministre**Organisation :***Chef de la structure* : Inspecteur Général d'Etat*Membres* : Inspecteurs Généraux d'Etat Adjoints**Missions :**

- Contrôle de l'organisation et du fonctionnement administratif, financier et comptable des entités rentrant dans son champ d'intervention ;
- Etudes et audits de l'Etat des lieux des services ou secteurs concernés ;
- Qualité de l'organisation et du fonctionnement des services ;
- Gestion financière et comptable ;
- Avis et propositions d'amélioration de la qualité des services publics ;

Champ d'intervention :

- Services publics de l'Etat ;
- Collectivités locales ;
- Etablissements publics ; organismes privés bénéficiant des concours financiers de l'Etat.

Moyens et modalités d'intervention :

- Programme de travail ;
- Prérogatives du corps ;
- Rapport ;

Ressources financières :

- Régie d'avance

Ethique et déontologie :

- Obligations de service communes aux corps de contrôle

Autres particularités

- ☐ Peu d'indications sur les rapports entre IGE et autres corps de contrôle sauf préséance protocolaire (art. 7 du décret 129-2005).

SENEGAL

Dénomination	: Inspection Générale d'Etat
Texte de création	: Loi
Texte d'Organisation	: Décret
Rattachement	: Présidence de la République

Organisation :

Chef de la structure : Vérificateur Général (VGS)

Adjoint : Vérificateur Général Adjoint (VGAS)

Personnels :- Inspecteurs généraux d'Etat

- Assistants de vérification
- Personnel administratif et technique

Structure :

- Cabinet du VGS
- Sections spécialisées d'inspection, de vérification, d'audit et d'enquête
- Section des études et du contrôle qualité
- Bureau de la documentation et des archives

Organes de concertation et de régulation

- Assemblée Générale
- Comité de Direction
- Comité de planification et de reddition des comptes
- Comité de lecture des rapports
- Comité d'éthique

Missions :

- Missions générales et permanentes de vérification, d'audit, de contrôle et d'inspection

Vérification administrative et financière (VAF)
Audit interne
Vérification de l'optimisation des ressources (VOR)

- Evaluation des politiques publiques
- Investigation et enquête
- Etudes et recherche
- Formulation d'avis sur toute affaire soumise par le Président de la République

Champ d'intervention :

- Services publics de l'Etat centralisés et déconcentrés ;
- Etablissements publics, entreprises du secteur parapublic ; personnes morales de droit privé bénéficiant du concours financier de la puissance publique ;
- Collectivités locales et leurs établissements publics ;
- Gestion administrative et financière de l'armée, de la gendarmerie, des corps paramilitaires et des services judiciaires ;
- Organismes, associations, fondations faisant appel à la générosité du public ;
- Projets de développement ; agences ; programmes et fonds ;
- Officiers publics et ministériels et toute personne qui exerce une charge au nom de l'Etat ;
- Rapports entre les tiers, notamment avec les organismes bancaires, publics et privés.

Moyens et modalités d'intervention :

- Corps unique, hors hiérarchie
- Programme annuel d'activités
- Missions horizontales, verticales, occasionnelles, ponctuelles
- Prérogative du corps
- Techniques avancées d'investigation (Audit interne Supérieure Intégré AISI)
- Contrôles inopinés
- Vérification sur place et sur pièces
- Bureau de Suivi et de Coordination de l'Inspection Générale d'Etat à la Primature (BSC/PM)

Ressources financières :

Fonds d'intervention

Ethique et déontologie :

- Comité d'éthique

Autres particularités

- ☐ Supervision de la passation des services entre les membres du Gouvernement ou sur mandat du Président de la République
- ☐ Accès permanent à tous les conseils interministériels
- ☐ Immunité de poursuite et privilège de juridiction
- ☐ Conditions d'accès : concours direct ; concours professionnel ; recrutement au tour extérieur.

TCHAD**Dénomination :** Ministère chargé du Contrôle Général d'Etat et de la Modernisation**Texte de création :** Décret**Texte d'Organisation :** Décret**Rattachement :** Premier Ministre**Organisation :**

- Un Secrétariat Général ;
- Une Direction Générale du Contrôle Général d'Etat comprenant :
 - ⇒ Une Direction du Contrôle des Services Financiers, Fiscaux, Comptables et Administratifs de l'Etat et des administrations civiles et militaires ;
 - ⇒ Une Direction du Contrôle des Etablissements Publics, des Sociétés d'Etat ou d'Economie Mixte et des Collectivités territoriales Décentralisées ;
 - ⇒ Une Direction du contrôle des programmes, Projets et Organismes Privés.
- Une Direction Générale de la Moralisation de la vie Publique comprenant :
 - ⇒ Une Direction de l'Ethique et de la Déontologie ;
 - ⇒ Une Direction de la Sensibilisation et de l'Information.
- Une Direction des Etudes, de la Législation et de la Documentation ;
- Une Direction des Affaires Administratives, Financières et du Matériel ;

Missions :

- Vérifier la régularité, l'efficacité, l'efficience des opérations des dépenses ;
- Contrôler les recouvrements des recettes réalisées dans le cadre du Budget Général de l'Etat, des Etablissements Publics, des Collectivités Territoriales Décentralisées et Sociétés d'Etat ou d'économie mixte et/ou toute opération bénéficiant du concours des fonds publics, ainsi que de biens matériels de l'Etat ;
- Vérifier périodiquement et régulièrement la bonne gestion des Aides Extérieures, Dons et Legs ;
- Contrôler les Projets et Programmes dans différentes phases de leur exécution.

Champ d'intervention :

- Services publics civils et militaires (y compris les missions diplomatiques à l'étranger) ;
- Projets, programmes et Etablissements Publics quel que soit leur mode de gestion ;
- Sociétés d'Etat ou d'Economie Mixte ;
- Collectivités Territoriales Décentralisées ;
- Associations, Organismes ou Personnes Morales de droit privé, bénéficiant des fonds publics ou du concours financier de l'Etat ;
- Personnes physiques ou morales effectuant des transactions avec l'Etat ainsi que les usagers des services publics ;
- Instructions de la République bénéficiaires de fonds publics même celles détenant une autonomie budgétaire ;
- Régies financières et les autres services de recettes administratives.

Moyens et modalités d'intervention :

- Programme annuel d'activités ;
- Contrôles ponctuels, inopinés et a posteriori ;
- Sur place et sur pièces ;
- Rapports

Ressources financières :

- Budget de l'Etat

Ethique et déontologie :

Existence au sein du même ministère, d'une Direction Générale de la Mobilisation de la vie publique comprenant une Direction de l'Ethique et de la Déontologie

Références - Textes législatifs et réglementaires - Documents divers

(Dans l'ordre alphabétique des Etats)

BENIN

- 1- Décret n° 2006-319 du 12 juillet 2006, portant création, attributions, organisation et fonctionnement de l'Inspection Générale d'Etat
- 2- Décret n° 2006-627 du 04 décembre 2006, portant réorganisation des organes de contrôle et d'inspection de l'Administration publique en République du Bénin
- 3- Décret n° 2006-699 du 11 décembre 2006, définissant le cadre général des attributions, de l'organisation et du fonctionnement des Inspections Générales des ministères.

BURKINA FASO

- 1- Loi n° 032/2007 du 29 novembre 2007 portant création, attributions, composition et fonctionnement d'une Autorité supérieure de contrôle de l'Etat
- 2- Décret n° 2008-342/PRES/PM/MFPRE du 8 avril 2008, portant organisation de l'emploi spécifique de l'Autorité Supérieure de Contrôle d'Etat
- 3- Décret n° 2008-160/PRES/PM du 24 juin 2008, portant organisation et fonctionnement de l'Autorité Supérieure de Contrôle d'Etat
- 4- Décret portant fonction des taux des indemnités des contrôleurs d'Etat, des inspecteurs techniques de services et du personnel de soutien de l'Autorité Supérieure de Contrôle d'Etat

Anciens textes

- 5- Loi n° 13/93/ADP du 18 mai 1993, portant création, attributions, composition et fonctionnement de l'Inspection Générale d'Etat
- 6- Décret n° 95-185/PRES/PM du 23 mai 1995, portant statut des Inspecteurs d'Etat
- 7- Décret n° 98-456/PRES/PM du 25 novembre 1998, portant organisation des services de l'Inspection Générale d'Etat.

CONGO

- 1- Décret n° 2006-493 du 03 août 2006 portant réorganisation de l'Inspection Générale d'Etat
- 2- Arrêté n° 5566 du 03 août 2006 fixant la procédure d'inspection.

DJIBOUTI

- 1- Décret n° 2001-0222/PM du 26 novembre 2001 portant création d'une Inspection Générale d'Etat
- 2- Décret n° 2004-0014/PRE/MESN du 21 janvier 2004 portant organisation et fonctionnement de l'Inspection Générale d'Etat
- 3- Décret n° 2004-0058/PR/PM du 13 avril 2004, relatif aux avantages et indemnités accordés aux membres de l'Inspection Générale d'Etat
- 4- Décret n° 2005-0151/PR/PM du 31 août 2005 portant sur le Comité de Coordination des Corps et Organes d'Inspection
- 5- Loi n° 52/AN/04/5^e L du 03 mai 2004, portant sur l'Inspection Générale d'Etat.

MADAGASCAR

- 1- Loi n° 2004-032 fixant les principes fondamentaux régissant les organes administratifs d'Inspection et de contrôle
- 2- Loi n° 2004-033 portant règles de déontologie s'appliquant aux organes administratifs d'Inspection et de contrôle
- 3- Loi n° 2004-006 du 26 juillet 2004 portant réorganisation et fonctionnement du Conseil de Discipline Budgétaire et Financière.

MAURITANIE

- 1- Décret n° 122-205/PCDMDJ du 19 septembre 2005, portant institution d'une Inspection Générale d'Etat
- 2- Décret n° 129-2005/PCDMDJ du 1^{er} novembre 2005, modifiant et complétant le décret n° 122-2005/PCDMDJ du 19 septembre 2005 portant institution d'une Inspection Générale d'Etat
- 3- Lettre circulaire n° 09 du 03 octobre 2005 : Note d'orientation sur la gestion des crédits budgétaires.

Références - Textes législatifs et réglementaires - Documents divers

(Dans l'ordre alphabétique des Etats)

SENEGAL

- 1- Loi n° 2005-23 du 11 août 2005, portant Statut des Inspecteurs Généraux d'Etat
- 2- Loi n° 2007-17 du 19 février 2007, modifiant la loi n° 2005-23 du 11 août 2005 portant statut des Inspecteurs Généraux d'Etat
- 3- Décret n° 2007-809 fixant les règles d'organisation et du fonctionnement de l'Inspection Générale d'Etat
- 4- Décret n° 2006-742/PR du 31 juillet 2006, créant un fonds d'intervention de l'Inspection Générale d'Etat (IGE), fixant les conditions de fonctionnement dudit fonds, abrogeant et remplaçant l'instruction présidentielle n° 11/PR du 14 mai 1987
- 5- Décret n° 88-1130 du 12 août 1988, relatif à l'uniforme des Inspecteurs Généraux d'Etat
- 6- Décret n° 78-031 du 19 janvier 1978, fixant les modalités de procès-verbaux de passation de service

TCHAD

- 1- Décret n° 441/PR/MCCGEM/2004, du 27 septembre 2004, portant organigramme du Ministère chargé du Contrôle Général d'Etat et de la Moralisation
- 2- Décret n° 696/PR/PM/MCCGEM/2005 du 20 septembre 2005, portant modalités et procédures d'exécution des missions, et déterminant les conditions de contrôle et de normalisation effectués par le ministère chargé du Contrôle Général d'Etat et de la Moralisation.

Les normes et règles déontologiques des institutions de contrôle des finances² publiques

Premier colloque international du Forum des inspections générales d'État tenu à Dakar (Sénégal)

Conférence prononcée par François Boisclair –
Directeur des services conseils en vérification de l'optimisation
des ressources auprès du Vérificateur général du Québec

14 octobre 2008

Mesdames, Messieurs

Introduction : présentation du rôle du Bureau du Vérificateur général

C'est avec plaisir que le Vérificateur général du Québec, M. Renaud Lachance, a accepté l'invitation que lui a faite la Vérificatrice générale du Sénégal, Mme Keita, de participer à ce Colloque international du Forum des Inspections générales d'État d'Afrique.

M. Lachance m'a demandé de faire la présentation sur le thème suggéré par le comité organisateur à savoir les normes et règles déontologiques des institutions de contrôle des finances publiques.

Dans un premier temps, je ferai une brève présentation du rôle du Vérificateur général du Québec. Ensuite nous verrons l'importance des normes déontologiques aux yeux des leaders mondiaux dans le domaine du contrôle soit l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (l'INTOSAI) et la Fédération internationale des comptables (l'IFAC). Nous examinerons quelques éléments du code de déontologie de cette dernière. Puis, je vous parlerai de l'expérience satisfaisante que nous avons chez le Vérificateur général du Québec de l'application d'un code de déontologie développé selon le modèle préconisé par l'IFAC.

Le Vérificateur général est nommé par l'Assemblée nationale du Québec, sur proposition du Premier ministre, pour un mandat de 10 ans. Il ne peut être démis de ses fonctions que sur un vote des deux tiers des parlementaires. Son budget est déterminé annuellement par l'Assemblée nationale. Il compte sur un effectif de 250 personnes dont une majorité d'experts comptables, mais également des économistes, des évaluateurs de programmes, des juristes et des informaticiens.

Le Vérificateur général du Québec assiste l'Assemblée nationale dans le contrôle qu'elle exerce sur les activités de l'administration gouvernementale. La fonction de Vérificateur général relève du pouvoir législatif, conformément au modèle du parlementarisme britannique qui est à la base de notre système politique.

² Les interlignes sont de la rédaction pour les besoins du sommaire

Il a compétence sur les fonds et autres biens publics du gouvernement du Québec, de ses ministères et organismes et entreprises, soit plus de 300 organisations. Il peut aussi vérifier l'utilisation des subventions attribuées à des organisations publiques ou privées, notamment dans les secteurs de l'éducation et de la santé.

Le Vérificateur général mène essentiellement deux types de mission. D'abord, il certifie les états financiers de plusieurs entités gouvernementales, à la manière d'un commissaire aux comptes. Cette activité mobilise 63 p. cent de notre force de travail. L'autre partie de nos travaux est consacrée à vérifier si les fonds gouvernementaux ont été utilisés avec un souci d'économie, d'efficacité et d'efficacité, dans une perspective de développement durable, et si les dirigeants des entités vérifiées font rapport adéquatement de leur gestion à l'Assemblée nationale; c'est la vérification de gestion ou d'optimisation des ressources.

Pour remplir ces fonctions, la loi attribue aux institutions comme les nôtres des immunités et des pouvoirs particuliers. Par exemple, le Vérificateur général détermine son propre programme de travail. Il a accès à toute information, même confidentielle. Il peut contraindre quiconque à produire un document et à témoigner. Ses rapports évaluent l'information financière ou le fonctionnement des organisations vérifiées. Ils sont publics et plusieurs font l'objet d'un examen en commission parlementaire et ce, en présence des dirigeants des organisations vérifiées.

Il n'est donc pas étonnant que les attentes des parties intéressées par nos travaux soient élevées relativement à la qualité des opinions que nous publions, à leur caractère objectif, à l'indépendance et au professionnalisme des personnes qui les élaborent. Ce sont des attentes légitimes que perçoivent toutes les institutions de contrôle.

Codification et normes de déontologie – Normes IFAC et code de déontologie

C'est pourquoi les grands organismes internationaux faisant autorité dans le domaine, notamment l'INTOSAI et l'IFAC, font de la question de la déontologie une condition essentielle du développement des pratiques professionnelles en matière de contrôle.

À son congrès de 1998, l'INTOSAI indiquait que, lorsque l'on ordonne les documents qui constituent le cadre universel de référence des institutions supérieures de contrôle (les ISC), le Code de déontologie occupe le second rang. Il vient après les principes généraux concernant le contrôle des finances publiques, mais avant les normes de contrôle elles-mêmes. C'est dire toute l'importance qu'il faut accorder aux normes déontologiques.

Encore récemment, à son dernier congrès de novembre 2007, l'INTOSAI a adopté une déclaration sur l'indépendance des ISC qui insiste sur l'importance d'appliquer un code de déontologie, tout autant que des normes de contrôle. Pour établir ce code, l'INTOSAI recommande de référer soit à ses propres documents, soit à ceux de l'IFAC ou de tout autre organisme de normalisation reconnu.

L'article 6 du Code de déontologie de l'INTOSAI en résumé l'essence. Je le cite :

«6. Il est crucial que l'ISC soit perçue avec confiance, assurance et crédibilité. Le contrôleur favorise une telle attitude en adoptant et en respectant les exigences déontologiques des concepts représentés par les mots clés : Intégrité, Indépendance et Objectivité, Confidentialité et Compétence.» (Fin de la citation)

Les autres articles du code de l'INTOSAI présentent sommairement ces cinq principes dans le contexte d'une institution de contrôle.

Comment donc traduire ces principes, auxquels nous adhérons tous d'emblée, en des exigences déontologiques concrètes ? Les exigences déontologiques se résument-elles au seul énoncé des principes ? Suffit-il à une institution de contrôle d'affirmer que son personnel doit être indépendant des entités vérifiées pour considérer qu'il en est ainsi, ipso facto ? Poser la question, c'est y répondre.

Pour maîtriser adéquatement cette dimension essentielle de nos institutions de contrôle, le code de déontologie de l'IFAC, auquel nous réfère l'INTOSAI, propose une approche active et pratique de la gestion des risques relatifs à la déontologie. Cette approche a été élaborée en réaction aux sombres événements des dernières années dans le secteur financier - Enron et compagnies - qui ont mis en question le comportement d'experts-comptables et de leurs firmes.

Mécanismes de gestion de la déontologie

En plus de formuler les principes déontologiques, les normes de l'IFAC demandent de mettre en place les mécanismes qui permettent :

- de déterminer les menaces au respect de ces principes,
- d'évaluer leur gravité et,
- de mettre en place les mesures de sauvegarde nécessaires pour assurer le respect de ces principes.

Au chapitre des menaces à la déontologie qu'il faut contrer, le code de l'IFAC identifie cinq grandes catégories :

- le risque lié à l'intérêt personnel, par exemple l'acceptation d'un cadeau ou la discussion d'une proposition d'emploi avec une organisation vérifiée;
- le risque d'autocontrôle, lorsqu'un vérificateur doit contrôler des activités dans lesquelles il a été impliqué précédemment;
- le risque de représentation, par exemple, si un vérificateur défend la position de l'organisation vérifiée ou d'une autorité affiliée au point de compromettre son objectivité;
- le risque de familiarité qui découle d'une longue relation professionnelle d'un même vérificateur avec une organisation ou des relations personnelles étroites qu'il entretient avec des personnes clés de cette organisation;
- le risque d'intimidation découlant de pressions exercées sur le vérificateur pour le dissuader d'agir en toute objectivité.

Mesures de sauvegarde et exigences déontologiques

Quant aux sauvegardes qu'une institution de contrôle peut mettre en œuvre pour contrer ces risques, l'IFAC les classe en deux grandes catégories.

La première regroupe les sauvegardes appliquées à l'ensemble de l'organisation de contrôle. Par exemple :

- la communication par la direction supérieure de l'institution de contrôle de ses exigences déontologiques au personnel;
- la mise en place de procédures d'identification, d'évaluation et de traitement des menaces à la déontologie, notamment les conflits d'intérêts;
- la mise en place d'un système de contrôle de la qualité et la désignation d'un cadre supérieur pour veiller à son fonctionnement;
- un mécanisme de gestion disciplinaire pour appuyer l'importance de se conformer aux politiques et procédures de l'institution;
- un mécanisme de traitement de toute dénonciation de comportements non conformes aux exigences déontologiques.

La seconde catégorie de mesures de sauvegarde regroupe celles qui s'appliquent seulement à une mission de vérification afin de minimiser un risque qui lui est particulier. Par exemple :

- la révision du travail par un vérificateur qui n'est pas touché par la menace;
- la consultation d'un expert indépendant pour évaluer les arguments contradictoires d'un expert engagé par l'entité vérifiée;
- la discussion d'une menace à l'indépendance avec le comité de vérification de l'organisation vérifiée ;
- la rotation périodique des entités assignées aux cadres supérieurs de l'institution de contrôle afin d'éviter la familiarité;
- la rotation du personnel affecté aux équipes de vérification;
- l'organisation du travail dans l'équipe de vérification
- le refus par les vérificateurs des gratuités offertes par l'entité vérifiée.

Présentation du cadre de gestion de la déontologie au sein du Bureau du Vérificateur général du Canada

Afin d'illustrer davantage l'application de ces principes, je vous propose maintenant de passer en revue les grandes lignes du cadre de gestion de la déontologie qu'applique le Vérificateur général du Québec.

Mentionnons d'abord qu'en plus du code qui énonce les exigences déontologiques, notre cadre de gestion de la déontologie comporte des politiques et des procédures qui visent à faciliter la mise en œuvre et à contrôler l'application du code de déontologie. L'application de toutes les mesures prévues dans ce cadre procure au Vérificateur général l'assurance raisonnable que ses activités sont réalisées dans le respect des principes déontologiques.

Le Vérificateur général n'aurait pas la même assurance s'il avait seulement énoncé des principes déontologiques, sans prévoir aussi des modalités d'application et de contrôle.

D'abord, notre cadre de gestion prévoit la diffusion du code de déontologie. Il est remis à chaque employé à son embauche et ce dernier assiste à une formation d'une demi-journée pour bien en comprendre le contenu. Dans le mois qui suit son embauche, l'employé doit signer un formulaire attestant qu'il a pris connaissance du code de déontologie et qu'il s'engage à le respecter. De plus, le code est accessible en ligne sur nos sites intranet et internet.

À la fin de chaque année, tout le personnel du Vérificateur général signe une « Déclaration annuelle relative à l'indépendance et à la confidentialité » dans laquelle il déclare avoir respecté nos règles, politiques et procédures d'indépendance, avoir agi avec objectivité et intégrité, et avoir respecté le caractère confidentiel de l'information consultée pour ses fonctions. Dans la même déclaration, il réitère son engagement à respecter le code de déontologie pour l'année à venir.

Bien sûr, le seul fait de signer ces déclarations n'élimine pas tous les risques, mais cela les réduit certainement. En effet, la récurrence annuelle de cette déclaration qui comporte un rappel des exigences déontologiques, l'introspection qu'elle requiert de chaque employé même pour un court moment, le sérieux qu'impose la signature d'un document versé dans son dossier personnel, sont tous des facteurs qui accroissent la connaissance et la sensibilité de chacun aux exigences déontologiques et aux menaces qu'il faut contrer.

En outre, au début de chaque mission, tout vérificateur doit compléter un second formulaire portant cette fois sur l'évaluation de son indépendance relativement à l'entité visée par la vérification. Il doit notamment déclarer ses liens financiers ou familiaux avec les dirigeants de l'entité. À l'aide de la déclaration de chaque membre de l'équipe de vérification, le directeur responsable de la mission complète un formulaire d'évaluation des menaces qui ont été déterminées.

Selon le cas, le directeur de vérification conclut qu'il n'y a pas de menaces aux exigences déontologiques ou, dans le cas contraire, il doit prendre des mesures pour éliminer les menaces ou les réduire à un niveau acceptable. Ces mesures vont de l'exclusion d'un membre de l'équipe de vérification à la mise en place de mesures de sauvegarde, selon la gravité des menaces. Pour l'aider dans le choix de la sauvegarde la plus appropriée, il peut consulter les nombreux exemples présentés dans le recueil de politiques et procédures portant sur les obligations déontologiques.

Notons aussi que le personnel peut demander conseil à un cadre supérieur qui est désigné comme répondant en éthique. Ce dernier aide à clarifier les enjeux déontologiques et assiste les directeurs dans le choix des sauvegardes.

Dans les faits, on observe la présence de menaces dans très peu de cas. Habituellement, les menaces proviennent de liens familiaux ou amicaux étroits ou des discussions d'un membre de l'équipe de vérification avec l'organisation vérifiée au sujet d'un emploi.

De plus, lorsque le directeur de vérification déclare une menace à sa propre indépendance, son supérieur doit à son tour compléter un formulaire d'évaluation de cette menace et prévoir avec le directeur concerné des mesures de sauvegarde appropriées. Dans le cas des missions les plus importantes, le directeur de vérification soumet son analyse à un contrôleur de la qualité.

Les directeurs principaux et les vérificateurs généraux adjoints font, quant à eux, une déclaration annuelle concernant leur indépendance à l'égard des entités pour lesquelles ils supervisent les missions de vérification.

Tous les formulaires sont conservés de manière à préserver le caractère confidentiel des informations personnelles qu'ils contiennent. Ils seront consultés lors de l'inspection professionnelle des dossiers du directeur de vérification qui a lieu sur un cycle de quatre ans.

À première vue, ce système de gestion de la déontologie peut sembler inutilement lourd. Eh bien non, l'expérience démontre que ce n'est pas le cas !

En effet, l'opération ne requiert que peu de temps de chaque employé. Tel que mentionné précédemment, le personnel bénéficie d'une demi-journée de formation sur le code de déontologie, ce qui n'est pas exagéré, compte tenu de nos fonctions. Une fois l'an, tous lisent et signent la déclaration annuelle de deux pages sur leur indépendance et la confidentialité des renseignements qu'ils obtiennent dans leur fonction. Quant à la déclaration relative à l'indépendance des vérificateurs à l'égard des entités qu'ils sont chargés de vérifier, on observe que la plus grande partie des vérificateurs remplit cette obligation en quelques minutes remplissant un formulaire déjà formaté.

Bien sûr, chaque année quelques personnes ont des situations particulières à déclarer et le traitement de leurs déclarations nécessite un certain temps. Mais c'est précisément ce qui est recherché. Traiter ces situations particulières n'est pas du temps perdu; c'est le juste prix à payer pour obtenir l'assurance que nous maîtrisons adéquatement les risques liés à la déontologie. On ne s'attend pas à moins de nous. Cela permet d'ailleurs au Vérificateur général de confirmer au comité de vérification de chaque entité vérifiée que le personnel affecté à cette mission était indépendant de l'entité au moment des travaux.

Enfin, le code de déontologie du Vérificateur général compte 87 articles et met de l'avant huit principes ou valeurs déontologiques soit : l'indépendance, l'objectivité et l'intégrité, le professionnalisme, le respect, la loyauté, la confidentialité et l'exemplarité.

À titre d'exemple, voici quelques-unes des exigences déontologiques qui découlent de ces principes et qui sont adressées à l'ensemble de notre personnel:

- agir librement, sans influence externe,
- n'offrir ni accepter d'avantage indu,
- ne pas être membre du conseil d'administration d'une organisation que nous vérifions,
- faire preuve de neutralité politique dans l'exercice de ses fonctions,

- n'avoir aucun intérêt direct ou indirect qui met en conflit son intérêt personnel et les devoirs de ses fonctions,
- mettre à jour ses connaissances,
- exécuter son travail avec soin et précision,
- faire preuve de courtoisie, d'écoute et de discrétion et éviter toute forme de discrimination,
- respecter le caractère confidentiel de l'information dont il prend connaissance dans l'exercice de ses fonctions,
- faire le meilleur usage possible des ressources mises à sa disposition.

Le code de déontologie pose aussi certaines exigences supplémentaires aux membres des équipes de vérification, entre autres :

- respecter les politiques et les règles de conduite applicables aux employés de l'entité vérifiée;
- n'avoir aucun intérêt financier direct ou indirect dans les organisations vérifiées ni avec leurs dirigeants;
- aviser son supérieur dès qu'il entre en discussion avec l'entité vérifiée au sujet d'un emploi.

Le code comporte une section qui traite des modalités de sanction en cas de manquement aux exigences déontologiques. Une dernière section indique la marche à suivre pour divulguer les manquements aux exigences déontologiques dont un employé a eu connaissance.

Voilà dessinée à grands traits une esquisse qui vise à illustrer une relation assez étroite entre les institutions de contrôles des finances publiques et les normes déontologiques.

François Boisclair - Directeur des services-conseils en vérification de l'optimisation des ressources auprès du Vérificateur général du Québec

M. Boisclair œuvre depuis près de 30 ans dans l'administration publique québécoise. Depuis 20 ans, il est un employé du Vérificateur général du Québec dont plusieurs années à titre de chargé de missions en vérification de l'optimisation des ressources (VOR). Par la suite, pendant sept ans, il fut directeur du cabinet du Vérificateur général, responsable du secrétariat général, des communications, des relations avec les parlementaires et des services juridiques. Enfin depuis 3 ans, il agit à titre de directeur des services conseils en VOR, responsable de la méthodologie et de la formation en ce domaine.

Quelques liens utiles:

Le code de déontologie de l'INTOSAI :

<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstandf.pdf>

Le site de l'IFAC : <http://www.ifac.org/>

Le code de déontologie du Vérificateur général du Québec :

http://www.vgq.gouv.qc.ca/HTML/Code_de_deontologie.pdf

Présentation sur les normes d'audit du Gouvernement américain

Par l'Inspecteur général régional de l'USAID à Dakar (IGR/DAKAR)

1°) Qu'est ce que l'IGR/Dakar ?

L'IGR/Dakar c'est le Bureau de l'Inspection Générale Régionale pour l'Afrique de l'Ouest, l'un des six bureaux à l'étranger du Bureau de l'Inspection Générale, ce bureau de Dakar a été établi en 1983.

2°) Les objectifs de l'IGR/DAKAR

Les objectifs de l'IGR/Dakar sont ceux déclinés ci-après :

- promouvoir des programmes et des opérations économiques, efficaces et efficients pour les entités à auditer ;
- prévenir et détecter la fraude et les abus ;
- collaborer avec les cabinets comptables locaux et les Institutions d'Audit Supérieur ;
- promouvoir la transparence dans les programmes et les opérations des entités à auditer.

3°) Zones couvertes par l' IGR de DAKAR

Les interventions de l'IGR couvrent différentes zones:

- du Maroc en Afrique du Nord à la République Démocratique du Congo en Afrique Centrale ;
- du Cap Vert en Afrique de l'Ouest au Tchad à l'Est ;

La zone couvre 24 pays dont 9 avec une mission de l'USAID et les autres qui sont des pays sans représentation.

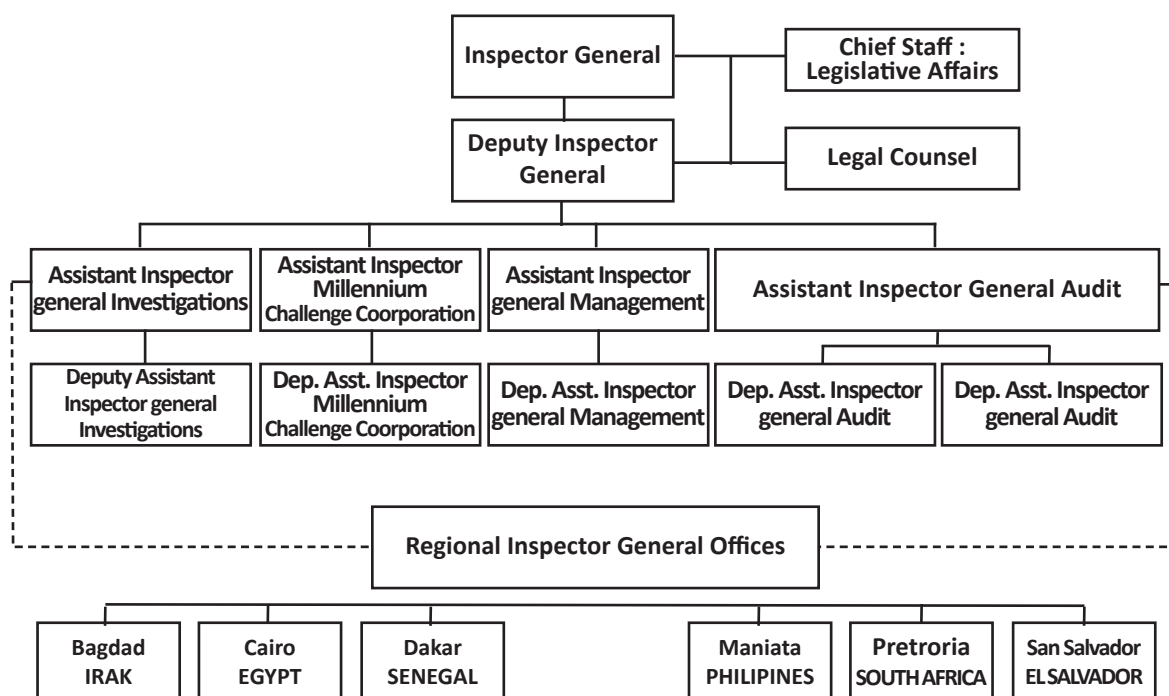
4°) Les responsabilités de l'IGR à DAKAR

Les responsabilités assumées par l'IGR à partir de Dakar sont les suivantes :

- conduire et superviser des audits et la coordination des programmes et des opérations d'enquêtes de la Fondation pour le Développement en Afrique, du Millenium Challenge Corporation, de l'USAID, du Programme d'Auto assistance de l'ambassadeur ;
- diriger et coordonner ces organisations, pour recommander des politiques d'activités afin de promouvoir l'économie, l'efficacité et l'efficience, prévenir et détecter la fraude et les abus ;
- répondre à la demande des représentants des deux chambres du Congrès américain pour examiner des questions spécifiques relatives aux organisations et rapporter au Congrès des conclusions et recommandations.

5°) La place de l'IGR/Dakar dans l'organigramme de l'Inspection générale

L'organigramme ci-dessous donne une vue de la place de l'IGR/Dakar dans l'organigramme de l'Inspection générale :



6°) Les fondements juridiques du Bureau de l'Inspection générale (BIG)

Établi en 1980 par un amendement de la Foreign Assistance Act de 1961, et en 1981, il est adopté sous le dispositif de la loi sur l'Inspection Générale de 1978 avec pour mission de mener et superviser les audits et enquêtes de USAID.

En 1999, la disposition PL106-113 a ajouté la responsabilité de mener les audits et enquêtes sur la Fondation pour le Développement en Afrique et la Fondation Inter-Américaine.

En 2004, la disposition PL108-199 a ajouté la responsabilité pour mener les audits et enquêtes sur la Millennium Challenge Corporation.

7°) La loi de 1978 sur l'Inspection générale

Une loi de 1978 fixe à l'Inspection générale un certain nombre d'attributions :

- mener et superviser des audits et des enquêtes indépendants ;
- promouvoir l'économie, l'efficacité, et l'efficience ;
- prévenir et détecter la fraude, le gaspillage et les abus ;
- veiller à fournir constamment aux chefs d'agence et au Congrès une information complète et mise à jour sur les questions d'audit et enquêtes effectuées.

8°) La mission d'audit

La mission d'audit consiste à aider USAID, ADF, IAF, et MCC à maintenir la responsabilité, se conformer aux lois applicables et règlements et à fournir de l'information aux dirigeants et au Congrès.

9°) Audit, responsabilité et transparence

L'audit est essentiel pour la responsabilité du gouvernement face au public et la transparence relativement aux liens entre les ressources et les résultats afférents aux programmes. Les audits fournissent une évaluation indépendante, objective, factuelle et impartiale de l'intendance, de la performance, ou des coûts des politiques gouvernementales, des programmes et des opérations.

La responsabilité du gouvernement dans l'usage des ressources publiques est un concept clé dans les processus qui sous-tendent notre nation.

La fourniture d'informations fiables, utiles et opportunes est imputable aux dirigeants gouvernementaux pour leur responsabilité dans les programmes du gouvernement et leurs opérations.

10°) La mission d'enquête de détection et de prévention

La mission ci-dessus couvre les fraudes, les gaspillages et les abus dans les programmes et les opérations de l'USAID, l'ADF, le MCC, et l'IAF.

11°) Quelles sont les normes d'audit utilisées par le Bureau de l'Inspection générale (BIG)?

Les auditeurs du Bureau de l'inspection Générale doivent mener leurs audits conformément aux normes gouvernementales d'audit généralement admises aux États-Unis (**GAGAS**). Ces normes, connues aussi sous l'appellation de "Livre Jaune", sont publiées par le Contrôleur Général des États-Unis et le Bureau de la Responsabilité du Gouvernement (GAO). Ces normes couvrent d'une part, les audits financiers, d'autre part, les attestations d'engagement et enfin les audits de performance.

12°) Que comprend le « GAGAS »?

Le « GAGAS » Américain comprend des normes générales, ensuite des normes de recherche pour les audits financiers, les attestations d'engagement et les audits de performance et enfin des normes de rapport pour les audits financiers, les attestations d'engagement et les audits de performance.

Pour les besoins de cette présentation, nous nous concentrerons sur les normes générales applicables à tous les audits et les recherches sur le terrain ainsi que les normes de rapport applicables aux audits de performance.

12.1. Normes générales

Les normes générales couvrent quatre (4) thèmes dont l'indépendance, le jugement professionnel, la compétence, le contrôle de la qualité et l'assurance.

12.1.1. L'indépendance commande qu'en tout ce qui concerne le travail de l'audit, l'organisation de l'audit et l'auditeur personnellement, qu'il soit du gouvernement ou du public, doivent se départir de toute faiblesse personnelle, externe, et organisationnelle pouvant nuire à leur indépendance, et doivent éviter l'apparence de tels affaiblissements dans leur indépendance. La norme inventorie les facteurs pouvant atténuer sinon affecter l'indépendance qui sont des facteurs d'ordre personnel, d'ordre externe et de nature organisationnelle.

Sur ce plan des mesures sont en vigueur, relativement à l'indépendance de l'Inspecteur général :

- il est nommé par le Président, confirmé par le Sénat, sélectionné sans distinction d'affiliation politique et uniquement sur la base de son intégrité et de ses aptitudes démontrées;
- il rend compte au chef de l'organisation inspectée et au Congrès;
- il rend compte à la fois à la direction de l'organisation inspectée et du Congrès sur les questions d'audit et enquêtes menées;
- le chef de l'institution ne peut ni prévenir, ni interdire l'exécution d'un audit ou d'une enquête par le Bureau de l'Inspection Générale
- il a accès à tous les documents et registres disponibles dans l'établissement ;
- les rapports de l'audit sont publics ;
- seul le Président peut le/la démettre de ses fonctions en communiquant les raisons aux deux Chambres du Congrès.

12.1.2. Jugement professionnel

Les auditeurs doivent faire preuve de jugement professionnel dans l'organisation et l'exécution des audits et des attestations d'engagement ainsi que dans leurs rapports.

12.1.3. Compétence

Le personnel assigné à l'exécution des audits ou attestations d'engagement doit collectivement posséder la compétence professionnelle adéquate pour les tâches requises.

12.1.4. Contrôle qualité et assurance

Tout bureau exécutant des audits ou attestations d'engagement conformément à GAGAS doit établir un système interne de contrôle de la qualité et tenir au moins une fois tous les 3 ans une révision avec le regard externe d'un pair.

12.2. Normes de performance

Les normes de performance sont relatives à l'organisation, la supervision, l'obtention de preuves suffisantes et pertinentes appropriées, la documentation d'audit (8)

En ce qui concerne l'organisation, il est prescrit que les auditeurs doivent suffisamment planifier et préparer la documentation nécessaire à l'organisation du travail pour répondre aux objectifs de l'audit.

Relativement à la supervision, les superviseurs des auditeurs ou ceux désignés pour superviser des auditeurs doivent suivre correctement le personnel d'audit.

Par rapport à l'obtention des preuves, les auditeurs doivent obtenir des preuves suffisantes et pertinentes à l'appui de leurs conclusions.

La norme, par rapport à la documentation de l'audit prescrit que les auditeurs préparent la documentation d'audit en rapport avec l'organisation, le rapport et la conduite de chaque audit. A cet égard, la documentation de l'audit est un élément essentiel pour la qualité de l'audit. Le processus de préparation et de revue de la documentation d'audit contribue à la qualité d'un audit. La documentation d'audit sert à fournir la base argumentaire du rapport des auditeurs, aider les auditeurs dans la conduite et la supervision de l'audit et à tenir compte de la révision pour un audit de qualité ;

12.3. Normes de rapport en audits de performance

La norme susvisée concerne les rapports, le contenu des rapports et la publication et la distribution de rapports.

Il est ainsi retenu que les auditeurs doivent publier les rapports d'audit de chaque audit de performance qu'ils ont mené et qu'ils doivent utiliser un format de rapport d'audit approprié pour l'usage projeté et ce par écrit ou par toute autre forme recouvrable.

Quant au contenu du rapport, les auditeurs devraient préparer des rapports d'audit contenant :

- les objectifs, l'étendue, et la méthodologie de l'audit ;
- les résultats de l'audit, y compris les découvertes, conclusions, et recommandations appropriées ;
- une déclaration relative au respect des normes de la GAGAS par les auditeurs;
- un résumé de points de vue de fonctionnaires responsables; et
- le cas échéant, la nature de toute information confidentielle ou sensible omise.

La distribution de rapports élaborés sous le GAGAS dépend de la relation des auditeurs à l'organisation auditée et de la nature de l'information contenue dans le rapport. Il est prévu que les organisations d'audit dans les entités du gouvernement devraient distribuer les rapports de l'audit à ceux chargés de gouverner, aux fonctionnaires appropriés de l'entité auditée, et aux corps de contrôle appropriés ou aux organisations requises ou ordonnant l'audit.

NB : Comment obtenir des copies du GAGAS ?

- Une version électronique des normes gouvernementales d'audit (le "Livre Jaune"), édition révisée de juillet 2007 peut être obtenue gratuitement à travers le site Web de GAO à: www.gao.gov
- La version imprimée des normes gouvernementales d'audit, édition révisée de juillet 2007 peut être commandée par l'intermédiaire du bureau l'Imprimerie du Gouvernement (GPO) soit en ligne, soit en appelant au 202-512-1800 ou 1-866-512-1800.

Les normes internationales d'audit dans le secteur privé

Aziz Dièye, Expert comptable

Les Normes Internationales d'Audit sont le fruit d'un long processus d'élaboration, de plaidoyers et d'efforts de rassemblement de toutes les parties impliquées dans la création d'un monde économique transfrontalier et dans lequel l'information financière circule de la même manière que les idées, c'est-à-dire selon un langage connu de tous et acceptable pour tous.

Il y a eu en effet une volonté sans équivoque de faire converger les pratiques et les outils professionnels des comptables afin qu'une **lingua franca** vienne ajouter son apport positif à la confiance et donne ainsi aux acteurs économiques les assurances de nature à leur permettre de prendre des décisions pleinement informées.

Il s'agit au cours des quatre décennies passées, de faire en sorte que la globalisation de l'économie corresponde à l'acceptation par tous des mêmes pratiques, des mêmes outils, des mêmes disciplines lors de l'élaboration des rapports établis par les Experts Comptables et destinés à tous les utilisateurs potentiels tels que les actionnaires, dirigeants d'entreprises, travailleurs, pouvoirs publics comme les tiers, bref tous les détenteurs d'intérêts réels ou potentiels.

Au début du processus de formulation des Normes, chaque pays y allait de sa propre initiative, selon ses capacités à élaborer des outils de travail.

Ainsi il y avait autant de Normes d'Audit que de juridictions nationales ; ce qui voulait dire que les règles de contrôle selon lesquelles les assurances étaient données quant à la fiabilité des états financiers, éléments-clés de la décision d'investir, n'étaient pas les mêmes. Elles variaient d'un pays à l'autre alors que le besoin d'informer voire de rassurer sur la qualité de l'information financière était à peu près le même partout dans le monde.

Un autre point qui mérite d'être considéré relève de ce que les Etats, gouvernements centraux comme démembrements institutionnels, étaient tenus à l'écart du processus d'élaboration des Normes, étant donné que les Professionnels, Experts Comptables et Commissaires aux Comptes avaient le droit exclusif d'élaborer leurs propres formes d'organisation, leurs propres normes de travail. C'était la période faste de **l'auto-régulation** qui a duré de la création des **Chartes** Professionnelles entre 1930 et 1945 à la dernière décennie du 20ème siècle.

La crise financière asiatique de 1995 et surtout les affaires **ENRON**, **WORLD COM** et **TYCO** ont mis un terme à la libre détermination de leur référentiel par les Experts Comptables eux-mêmes et à l'anarchie souverainiste la plus totale, chaque Ordre National d'Experts Comptables établissant ses propres normes de travail hors de la vue des autres ordres nationaux. Ce qui peut se justifier par l'existence de frontières étatiques qui sont autant de barrières juridiques indépendantes les unes des autres mais également, ce qui est moins défendable, à l'insu des pouvoirs publics qui se sont abstenus, ignorant tout des aspérités d'une profession de lumière diffusant normalement de la clarté sur l'activité économique mais trop souvent recroquevillée sur des positions corporatistes et rétive à toute incursion, à toute ingérence des Etats pourtant censés devoir veiller à l'existence d'une information financière fiable de nature à protéger l'épargne.

Il a donc fallu **ENRON** pour que naisse un monde nouveau dans lequel les normes de production de l'information financière sont validées par un «due-process» connu de tous, mis en œuvre selon des standards clairement définis et universellement reconnus tant à l'intérieur des frontières étatiques que sur toutes les places financières et sur tous les marchés au quotidien, voire à l'instant. Des actifs sont acquis ou cédés sur la base d'informations financières dont la fiabilité est assurée par des professionnels regroupés au sein de l'**INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC)** et qui, du fait de cette appartenance, sont obligés de travailler selon les normes dites internationales d'audit (**ISA**) **INTERNATIONAL STANDARDS OF AUDITING**.

Ces normes se veulent universelles et **sui generis**, c'est-à-dire qu'elles ont la prétention de s'appliquer dans leurs diverses formulations et variantes à toutes les matières financières, qu'il s'agisse d'états financiers d'entités publiques ou d'organismes privés. Cette prétention à l'application universelle pose le problème de la pertinence de l'intitulé de ma présentation **«Normes Internationales d'Audit dans le Secteur Privé»**.

En effet la question est de savoir s'il existe une quelconque différence entre les Normes selon que l'on audite le secteur public ou le secteur privé.

I. LE CADRE INSTITUTIONNEL ET ORGANISATIONNEL D'ELABORATION DES NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT

Historique et champ d'intervention

La Fédération Internationale des Experts-comptables (IFAC) est l'organisation universelle des Experts Comptables. Elle a été fondée en 1977. Elle a pour vocation de servir l'intérêt général en étant la tête de file de toute la profession comptable.

A cet effet l'IFAC rassemble plus de deux millions cinq cent mille experts-comptables regroupés dans 157 entités membres et associés présents dans 123 pays.

L'IFAC tire sa force non seulement du nombre de ses adhérents mais aussi et surtout de l'implication et du soutien d'institutions nationales et régionales et d'individus eux-mêmes attachés aux valeurs cardinales qui fondent l'institution : **INTEGRITE, TRANSPARENCE, COMPETENCE**.

Le champ d'intervention de l'IFAC inclut :

- la défense de l'**intérêt général** et du **Droit** de toutes les parties prenantes à disposer d'une information financière fiable ;
- la contribution à l'efficacité de l'économie mondiale se fait :
 - en améliorant la confiance du Public en la qualité et la fiabilité des états financiers des organismes économiques ;
 - en encourageant la fourniture d'informations performantes et de grande qualité, informations financières comme non financières ;

- en promouvant la fourniture de services professionnels de haut niveau par tous les membres de la profession comptable ;
- en promouvant l'adhésion au Code d'Ethique de l'ensemble des professionnels comptables ;
- la constitution du leadership et participation aux prises de parole en faveur et au nom de l'ensemble de la profession.
- le développement et la promotion de Normes valables au plan mondial et leur mise à jour permanente ;

Ces Normes sont regroupées sous des rubriques différentes:

- le Code d'Ethique ;
- les Normes d'Audit : ISA-, ISRE-, ISAE-, ISQC-, IAES-, IAEPS-, IREPS ;
- le Code des Normes d'Education.

L'IFAC recherche de façon permanente la convergence mondiale des normes professionnelles notamment celles d'audit et d'éthique et d'éducation en usage dans les différentes parties du monde.

L'IFAC inclut également dans son champ d'intérêt l'amélioration de la qualité des travaux d'audit et de consultation financière, la promotion des valeurs morales de la profession comptable afin de la rendre attractive aux nouvelles générations.

L'IFAC recherche également à promouvoir l'adhésion des membres à l'obligation de se conformer au catalogue des obligations permanentes qu'exige leur qualité de membre (SMO).

L'IFAC a inclus dans son champ d'intérêt l'assistance aux pays émergents et/ou en développement, en coopération avec leurs organisations régionales.

Organisation de l'IFAC

L'IFAC est composé de 3 organes principaux : le Bureau, le Conseil, les membres, des comités étant créés au fur et à mesure que le besoin s'en fait sentir.

Le Conseil de l'IFAC comprend tous les Ordres Nationaux qui ont pour prérogative d'approuver les décisions prises par le Bureau et les Comités.

LES MEMBRES DU BUREAU DE L'IFAC

- ROBERTO D'IMPERIO	ITALIE
- KEVEN DANCEY	CANADA
- INGRID DOERGA	HOLLANDE
- ROBERT HODGKINSON	ROYAUME UNI (UK)
- GEN IKEGANI	JAPON
- JAPHETH KATTO	OUGANDA
- OLIVIA KERTLEY	U.S.A.
- DAVID LEONARD	U.K.
- BERNADETTE MC GRORY-FARDEIL	ISLANDE
- JOYCELYN MORTON	AUSTRALIE
- WILLIAM NAHUM	FRANCE
- NORBERT PFITZER	ALLEMAGNE
- ROBERTO RESA	MEXIQUE
- GORAN TIDSTROM	SCANDINAVIE
- LUIZ CARLOS VAINI	BRESIL
- KAMLESH VIKAMSEY	INDE
- SYLVIE VOGHEL	CANADA

Les membres du Bureau en tant que représentants de la profession mondiale signent un engagement à agir dans un esprit d'intégrité et pour l'intérêt général.

Un Comité de Nomination a été créé avec pour mission de faire des recommandations quant à la composition du Bureau de l'IFAC et des différents comités.

En plus de ces organes internes, l'IFAC a entrepris de se doter, en Novembre 2003, d'un processus normatif de création des normes et d'institutions de supervision en vue de renforcer la confiance du public vis-à-vis de l'organisation.

Le processus normatif et dûment validé d'élaboration des normes (Due Process) exige les conditions suivantes :

- une plus grande transparence dans le système de conception des normes, notamment par ;
- mais aussi une plus grande transparence dans le système de conception des normes, notamment par l'exigence :

- * de l'implication du public et des organismes chargés de la régulation et de la supervision ;
- * de l'implication du public et des organismes chargés de la régulation et de la supervision ;
- * d'un dialogue permanent entre les régulateurs et la profession comptable

La réalisation de ces conditions se fait au travers de trois organismes :

❖ **Public Interest Oversight Board (PIOB).**

Le Conseil de Surveillance de l'intérêt public qui a été créé en Février 2005 est chargé d'évaluer les activités de normalisation de l'IFAC dans les domaines des missions d'audit, de validation, de codification de normes d'éthique (incluant les notions d'indépendance) et d'éducation comme dans la détermination des obligations à remplir pour se conformer aux exigences professionnelles.

Le PIOB se compose de 10 membres nommés par les régulateurs internationaux et institutionnels.

❖ **Monitoring Group (M.G.)**

Il inclut les régulateurs internationaux et les institutions intervenant dans les secteurs financiers. Le groupe d'évaluation a pour mission principale de débriefer le PIOB quant aux événements les plus significatifs de l'évolution de la régulation et de la Profession Comptable.

❖ **IFAC Regulatory Liaison Group (IRLG) – Groupe de Liaison IFAC – Régulateurs :**

Le groupe de liaison comprend le Président de l'IFAC, le Vice-Président, le Directeur Exécutif, 3 membres désignés par le Bureau de l'IFAC, le Président du Forum des Cabinets et 6 autres membres désignés par le Global Public Policy Committee (Comité des Affaires Internationales de l'IFAC).

Le Groupe de Liaison travaille avec le Monitoring Group et a pour vocation de réfléchir sur la réglementation de la Profession Comptable.

Les objectifs de l'IFAC

Il s'agit principalement de promouvoir à l'échelle planétaire une Profession Comptable respectée et qui contribue à l'efficacité de l'économie mondiale :

- servir l'intérêt public en général, renforcer la Profession Comptable à l'échelle mondiale ;
- contribuer au développement d'une économie mondiale forte par l'élaboration et la promotion de l'adhésion à des normes professionnelles de grande qualité et en incitant à la convergence de toutes les normes professionnelles et en menant un plaidoyer convaincant sur les sujets d'intérêt public lorsque les compétences de la Profession d'expert comptable sont perçues comme étant d'importance sur ces sujets.

Les valeurs fondatrices de l'IFAC, de ses organes dirigeants, de son Staff comme de ses volontaires sont **intégrité, transparence, compétence**.



II. Les normes de l'IFAC

Une des **missions caractéristiques** de l'IFAC est **l'Elaboration de Normes d'Application Universelle de Travail** par tous les membres qui se réclament d'une affiliation à l'IFAC.

Si l'objectif affirmé est que ces normes soient adoptées et appliquées par tous les membres, ce qui leur donne le droit de se prévaloir de la conformité de leurs travaux aux prescriptions de l'IFAC et d'en tirer la crédibilité qu'offre une telle appartenance, il y a lieu de noter que :

- ces normes sont diverses et s'intéressent à des sujets variés ;
- ces normes ne se substituent pas aux dispositions légales qui varient selon les juridictions nationales.

Les normes d'audit et d'assurance sont élaborées et validées par **l'IAASB** : Le Comité des normes Internationales d'Audit et de Missions d'Assurance.

L'IAASB est un Comité permanent constitué par l'IFAC ; il comprend :

- **18 membres ;**
- **10 désignés par les membres ou institutions de l'IFAC ;**
- **5 désignés par le Forum des Cabinets d'Audit ;**
- **3 sont des personnes physiques n'exerçant pas à titre libéral.**

Les membres prêtent serment d'agir dans l'intérêt du public au sens large et de la Profession Comptable prise au plan mondial.

Typologie des travaux	Audit	Examen limité	Procédures Convenues	Compilation
Niveau d'assurance	Elevé	Modéré	Pas d'assurance	Pas d'assurance
Rapport de conclusion	Assurance positive sur les assertions sous-tendant l'établissement des états financiers	Assurance négative sur assertions retenues sous-tendant l'établissement des états financiers	Constitution découlant des procédures mises en œuvre	Identification des Informations compilées

Ceci peut les emmener à prendre position contre les pratiques courantes de leur pays ou contre les vues des organismes ou personnes qui sont désignés. Si un membre est absent à 2 réunions annuelles, il peut être contraint à la démission.

Les réunions discutant des Normes et de leurs modalités d'application sont ouvertes au public, les sujets et ordres du jour et documents diffusés sont disponibles sur le site de l'IAASB.

L'IAASB élabore :

- les Normes Internationales d'Audit (ISA) ;
- les Normes d'Examen Limité (ISRE) ;
- les Normes Internationales d'Assurance (ISAE) ;
- les Guides Pratiques.

L'IAASB développe également les Normes de Contrôle de qualité sous la conduite d'autres comités.

Le Comité International d'Ethique Professionnelle des Comptables élabore et met à jour le Code d'Ethique pour les Comptables Professionnels.

Le Comité IFAC sur les Normes Comptables applicables dans le secteur public élabore les Normes applicables dans le secteur public (IPSAS).

Les Normes Internationales d'Education sont élaborées par le Comité International des Normes Internationales d'Education (IAESB).

Les Normes d'Audit applicables pour les Petites et Moyennes Entreprises (PME) sont développées par le Comité IFAC sur les petites entreprises.

Les normes internationales de contrôle de la qualité (ISQC)

Cette catégorie de normes a pour objectif de fournir les lignes directrices déterminant les obligations des cabinets quant à la mise en place en leur sein d'un système de contrôle de qualité pour les missions d'audit, de revue limitée, de mission de validation et de services connexes. Des dispositions supplémentaires relativement au contrôle de qualité existent dans d'autres dispositifs de l'IAASB.

La Norme 220 intitulée « Le contrôle de qualité dans l'audit des états financiers » fournit également des directives sur le contrôle de qualité.

En un mot la Norme ISQC impose aux cabinets d'audit de mettre en place un système de contrôle de qualité destiné à donner une assurance raisonnable que le cabinet d'audit et ses collaborateurs agissent en conformité avec les normes professionnelles et les dispositions légales et réglementaires et que les rapports émis sont en adéquation avec les circonstances de la situation.

Les experts comptables indépendants et l'application du code d'éthique

Cette partie du Code détaille les organes attachés à l'audit et relustré par des exemples sur les dangers attachés à l'exercice de la profession : prise d'intérêt personnel, autocontrôle de son travail, excès de familiarité, intimidation...

La prise d'intérêt dans les affaires d'un client ou la réalisation d'affaires avec un client rend difficile l'indépendance requise de l'auditeur ; cette prise d'intérêt peut revêtir les formes et les conséquences suivantes :

- part trop grande des honoraires d'un seul client sur le total des revenus de l'expert comptable ;
- la peur de perdre un client.
- la réalisation d'opération autre que ce contrôle pour un client peut remettre en cause l'indépendance.

Principes généraux de base du Code

Le comptable ne travaille pas seulement pour le client qui paie ses services, il n'a pas pour mission que de donner satisfaction, mais doit avoir à cœur de servir l'intérêt général et suivre tout le long de son travail les quatre principes généraux suivants :

Intégrité : faire preuve de droiture et d'honnêteté.

Objectivité : éviter tout biais, tout conflit d'intérêt, toute influence extérieure de nature à perturber sa capacité de jugement professionnel.

Compétence professionnelle: apporter soin et diligence en accord avec les normes techniques en vigueur.

Confidentialité: se garder de trahir le secret professionnel et de ne divulguer aucune information en sa possession sous aucun prétexte sauf sous réquisition d'une Autorité judiciaire en accord avec la Loi.

Comportement professionnel: ne rien faire qui puisse ternir l'image de la profession, se conformer aux lois et règlements du pays.

On voit bien que c'est par abus de langage que l'on désigne d'un nom générique toutes les normes alors que les Normes sont bien diverses.

Nous allons passer en revue les Normes d'éthique permettant d'instaurer parmi ses membres des Normes de haute qualité morale applicable au niveau mondial.

Si dans un pays les ressortissants ne sont pas autorisés à appliquer certaines parties du Code, ces membres doivent tout faire pour à tout le moins se conformer aux autres parties du Code qu'il ne leur est pas interdit d'appliquer dans leur environnement légal. Dans le cas où des dispositions du Code d'éthique de leur pays sont moins contraignantes, les membres de l'IFAC vont faire appliquer les normes du Code d'éthique qui sont plus rigoureuses que celles en vigueur dans leurs pays.

La Norme définit les modalités d'exercice du Contrôle Interne au sein des Cabinets, notamment les politiques et procédures définissant :

- le niveau le plus élevé d'attribution de la responsabilité de la qualité des travaux ;
- les valeurs morales sous-tendant les travaux ;
- les conditions d'acceptation et de continuation des relations de travail et les cas requérant un traitement spécifique ;
- la politique des ressources humaines ;
- l'évaluation des performances ;
- les systèmes de revue et de contrôle des travaux à chacun de ses niveaux d'exécution.

L'objet du code d'éthique est :

- de définir les conditions de prise de risque lors de l'entrée en relation avec un client ;
- régir le refus d'entrée en relation, de clarifier les niveaux tolérables de familiarité avec les clients, les risques d'absence d'indépendance ainsi que les conditions de sauvegarde de l'auditeur, les obligations de mise en adéquation de la formation avec les besoins spécifiques des clients.

Le Code, en gros, balise les relations entre le cabinet et son client pour protéger l'indépendance de l'auditeur et préserver sa moralité.

Définition et objectif d'une mission d'assurance

Une mission d'assurance est une mission dans laquelle un expert comptable indépendant émet une conclusion destinée à améliorer le degré de confiance attaché par les utilisateurs éventuels autres que le commanditaire des travaux effectués sur la base des critères reconnus.

Aux termes du cadre conceptuel, deux types de missions d'assurance sont discernables, en l'occurrence les missions d'assurance raisonnable et les missions de revue limitée.

L'objectif d'une mission du premier type est de réduire les risques liés à la mission d'opinion à un niveau raisonnablement faible.

L'objectif d'une **mission de revue limitée** est de réduire les risques d'opinion à un niveau acceptable, compte tenu des circonstances de la mission mais pour laquelle les risques sont plus gros que pour la catégorie et en vue de l'expression d'une assurance négative.

Le cadre référentiel ne couvre pas toutes les missions réalisées par l'expert-comptable, les missions relevant de la Norme fondée sur des procédures agréées, ni sur les missions de compilation.

Les missions de conseils fiscaux ou de conseils en gestion.

Les rapports qu'émet un expert-comptable sur des missions ne rentrant pas dans les catégories des missions d'assurance ne doivent inclure aucune mention des termes du cadre conceptuel ou des normes ISA, ISRE, ISAE. De même les termes « Audit » et « Review » doivent être bannis.

Modalités d'acceptation des missions

Les conditions d'acceptation de mission d'assurance requièrent une connaissance préliminaire de l'objet de la mission pour s'assurer:

- que la clause d'indépendance n'est pas remise en cause ;
- s'il est possible d'identifier clairement le **contenu des travaux** ;
- s'il est possible d'accéder à toutes les informations nécessaires à l'exécution de la mission.

Éléments caractéristiques d'une mission d'assurance

Il faut pour qu'une mission d'assurance soit qualifiée comme telle une relation tripartite, un objet d'examen, un référentiel accepté par tous des éléments matériels et un rapport écrit en conformité avec les termes de référence.

Objets pouvant faire l'objet d'une mission d'assurance

Sont censés pouvoir faire l'objet d'une mission d'assurance

- la performance financière ou une situation historique ou prévisionnelle ;
- une performance autre que financière, par exemple des indicateurs-clefs d'efficacité ;
- les caractéristiques physiques, notamment la capacité d'une usine ;
- le comportement par exemple différents éléments tels que la gouvernance, le respect des règles et la gestion des ressources Humaines...

Les sujets sur lesquels peut porter une mission d'assurance peuvent revêtir différentes caractéristiques notamment le degré selon lequel les données les concernant est objectif ou subjectif, qualitatif ou quantitatif, historique ou prospectif, se rapporte à une date précise ou couvre une période.

Ces caractéristiques influent sur la précision avec laquelle une évaluation est possible selon les critères établis et la qualité persuasive des preuves disponibles.

Inventaire des Normes IFAC

Il existe en ce moment 32 Normes d'Audit, 6 Normes pour les missions autres que l'Audit, 4 sont d'anciennes ISA qui ont fait l'objet d'un toilettage, 2 ont été ajoutées en 2004 – 2005 et le **Code d'éthique**.

Le Projet « CLARITY »

Il se propose de réécrire toutes les Normes ISA en vue de renforcer leur qualité, leur pertinence en les adaptant aux besoins nés de la crise post-ENRON et de la perte de confiance qui s'en est suivie. Le **cadre de référence** a été revisité ; il définit les éléments et les objectifs des missions d'audit. Ce cadre de référence n'est pas en soi une Norme ; il ne fournit pas de modes opératoires, laissant cela aux normes ISA, ISAE et ISRE.

Le cadre de référence s'intéresse aux missions réalisées par les professionnels pour lesquels il constitue un référentiel de base. Il définit les caractéristiques des missions d'audit principalement les **missions d'assurance** et les **missions de Revue Limitée**.

Les critères de contrôle doivent revêtir les caractéristiques suivantes :

Pertinence : être de nature à contribuer positivement à des conclusions qui puissent assister le processus de décision des utilisateurs potentiels ;

Exhaustivité : ne laisser de côté aucun des paramètres qui peuvent impacter les conclusions ; la complétude requiert l'inclusion de comparables pour la présentation et la publication ;

Fiabilité : les conclusions atteintes seraient les mêmes appliquées dans les matières similaires ;

Neutralité : absence de tout préjugé ou parti pris ;

Compréhensibilité : clarté garantie et non susceptible d'interprétations divergentes.

L'objet d'un audit doit être identifiable et susceptible de faire l'objet d'une évaluation selon des critères reconnus traduisibles en informations qui peuvent subir les procédures de collecte avec la possibilité de rassembler des justifications telles que l'on puisse en déduire des conclusions sous forme d'opinion positive ou **d'assurance négative**.

Les critères à utiliser sont des éléments de comparaison incluant les formes de présentation et de publication. Les critères peuvent être formels tels que, en ce qui concerne l'audit d'états financiers, les normes comptables internationales (IFRS) ou les Normes Comptables Publiques Internationales Applicables dans le Secteur Public (IPSAS) ou tels que lorsqu'il s'agit d'audit du contrôle interne, le critère d'évaluation peut être constitué du système de contrôle interne mis en place ou des objectifs de contrôle spécifiquement assignés à la mission.

Les critères doivent être mis à la disposition des parties intéressées soit publiquement et par l'intégration de manière claire dans le corps du rapport soit par l'acceptation généralement admise qu'on leur attribue.

Néanmoins, il convient de faire remarquer que les critères peuvent aussi être connus seulement des destinataires spécifiques comme les termes du contrat lorsque l'utilisation du rapport est réservée dans le cas de critères établis par un secteur d'activités à l'intention exclusive de ses membres.

Les éléments probants

L'Expert comptable conduit une mission d'assurance dans un esprit de scepticisme professionnel tant au moment de la planification de la mission qu'au cours de son exécution, en particulier au moment de déterminer la nature, la durée et l'ampleur des preuves à collecter. Les points suivants seront observés : le scepticisme professionnel, la collecte de preuves suffisantes et appropriées et la délimitation du risque d'audit

Le format et le contenu du rapport

L'Expert doit fournir un rapport écrit contenant une conclusion qui véhicule l'opinion à laquelle le travail a abouti. Les ISA, ISRE et les ISAE établissent les éléments de base que doivent contenir les rapports d'audit.

« A notre avis, les états financiers dans tous leurs aspects essentiels sont réguliers sur la base de nos travaux, rien ne nous est apparu de nature à croire que le contrôle interne n'est pas fonctionnel ».

III. Conclusion**Problématique de la normalisation universelle**

L'IFAC se définit comme le porte-drapeau de la profession comptable et considère ses travaux comme étant faits pour l'intérêt général. On peut lui accorder cette prétention dans la mesure où toute science, toute technique a pour prétention d'être utilisable en tous lieux.

C'est ainsi que les grandes organisations économiques et financières, telles que l'IOSCO (CIVM), la SEC américaine, l'Union Européenne se réfèrent aux normes d'audit telles qu'élaborées par l'IFAC.

Il y a cependant beaucoup de chemin de l'affirmation d'universalité à la réalité sur le terrain. En effet les juridictions de chaque pays ont tendance à édicter des Normes de travail qui peuvent diverger de celles prônées par l'IFAC.

De plus, très souvent il y a un temps de latence entre la publication et l'entrée en vigueur de la Norme d'une part et sa réception en droit interne des différents pays.

L'autre problème relève de ce que le Processus d'élaboration, les hypothèses retenues, les préoccupations sous-tendant les principes de base d'élaboration des Normes dérivent dans la majorité des cas de l'environnement des pays les plus développés. Ce faisant, les Normes d'audit élaborées par l'IFAC semblent manquer de pertinence pour les besoins spécifiques des pays les moins développés.

L'autre critique faite concerne l'ignorance pendant longtemps de l'inapplicabilité des Normes d'Audit ISA aux travaux de contrôle des Petites et Moyennes Entreprises.

Il est également apparu que la prétention à l'universel des Normes se heurtait à la monopolisation des organes de décision de l'IFAC par les Professionnels des Pays développés, au motif que les membres de la Profession originaires de Pays les moins



développés étaient moins compétents pour participer au processus d'élaboration. Sur un autre plan mais toujours dans le cadre de la compétence universelle, l'IFAC s'est trouvée confrontée à la querelle de légitimité, du fait de sa composition anciennement faite uniquement de représentants des Pays développés, du fait de son option de concentrer le maximum d'efforts de réflexion au bénéfice des marchés financiers donc les sociétés cotées. Des questions ont été posées quant à la valeur des normes dans le champ du droit international, des dispositions prises par un organisme privé fût-il à composition de ressortissants de plusieurs pays. La valeur juridique de Norme Internationale ne s'acquerrant qu'à la fin d'un processus impliquant un consensus, sinon un système de vote par les acteurs du droit international public comme privé que sont les États Souverains.

A ces divers questionnements et remises en cause, l'IFAC a répondu par plusieurs initiatives fort louables :

1. Signature d'un Memorandum de Coopération avec les Nations-Unies (ISAR/UNCTAD/IFAC MEMORANDUM).
2. Création d'une **Task Force sur les pays en voie de développement** qui est devenu un **des Comités Permanents de l'IFAC**.
3. Elaboration de Normes d'audit pour les Petites et Moyennes Entreprises.
4. Réorganisation de l'IFAC par la mise en place d'organismes de supervision indépendants comme PIOB, MLG.

L'effort de légitimation s'est ajouté à la prise de conscience que l'autorégulation n'était pas exempte de tout risque ; aussi a-t-on, dans la plupart des Pays, mis en place un organe chargé de représenter les Pouvoirs Publics et l'intérêt général pour veiller à ce que les Normes prennent davantage en compte les besoins du plus grand nombre et pas seulement ceux des marchés financiers.

C'est ici le lieu de noter avec intérêt la mise en œuvre du Projet CLARITY qui a pour objectif de faciliter la compréhension de la teneur des normes d'audit en explicitant davantage les Concepts et les Notions retenus. Cet effort a consisté à réécrire la majorité des normes dans un langage plus aisé à comprendre.

Au 20 Juillet 2008 le Projet CLARITY a fourni et l'IAASB a adapté en version pré-finale 15 Normes dont :

- ISA 510 : Mission d'Audit de la Première intervention, Balance d'ouverture
- ISA 560 : Événements Subséquents
- ISA 570 : Continuité de l'Exploitation
- ISA 550 : Lettre de Représentation
- ISA 580 : Parties Liées

En conclusion, il convient de se réjouir de la prise de conscience nouvelle de l'IFAC de la nécessité de s'ouvrir au reste de la planète fut-il le moins développé et de son souci de recherche d'une plus grande légitimité notamment par l'acceptation d'une co-régulation de la Profession en lieu et place de son enfermement dans une tour d'ivoire.

Le monde comme la Profession, a tout à gagner au développement de l'IFAC et à la dissémination la plus large possible des normes d'audit, gage d'une plus grande sécurité des transactions économiques et financières.

Les normes d'audit internationales (ISA)

- ISA 200** OBJECTIFS ET PRINCIPES GENERAUX DE L'AUDIT DES ETATS FINANCIERS
- ISA 210** LETTRE D'ENGAGEMENT
- ISA 220** CONTROLE DE QUALITE DES MISSIONS D'AUDIT D'ETATS FINANCIERS, HISTORIQUE
- ISA 230** DOCUMENTATION DE L'AUDIT
- ISA 240** RESPONSABILITE DE L'AUDITEUR A CONSIDERER LES FRAUDES EVENTUELLES DANS UNE MISSION D'AUDIT.
- ISA 250** PRISE EN COMPTE DES LOIS ET REGLEMENTS
- ISA 260** COMMUNICATION DES ELEMENTS DE L'AUDIT A CEUX QUI ONT EN CHARGE LA BONNE GOUVERNANCE DANS LES ORGANISMES A AUDITER
- ISA 300** PLANIFICATION DE L'AUDIT
- ISA 315** COMPREHENSION DE L'ENTITE A AUDITER ET EVALUATION DES RISQUES DE FAUSSE DECLARATION
- ISA 320** MATERIALITE EN AUDIT
- ISA 330** PROCEDURES D'AUDIT EN REPONSES AUX RISQUES
- ISA 402** ELEMENTS RELATIFS AUX ORGANISATIONS EXTERIEURES DE SERVICE
- ISA 500** PREUVES EN AUDIT
- ISA 501** PREUVES EN AUDIT-CONSIDERATIONS SUPPLEMENTAIRES SUR DES SUJETS SPECIFIQUES
- ISA 505** CONFIRMATIONS EXTERIEURES
- ISA 510** MISSION DE PREMIER AUDIT
- ISA 520** PROCEDURE ANALYTIQUE
- ISA 530** ECHANTILLONNAGE D'AUDIT ET AUTRES MOYENS DE TEST
- ISA 540** AUDIT DES ESTIMATIONS
- ISA 545** AUDIT DE LA JUSTE VALEUR ET DES NOTES SUBSEQUENTES
- ISA 550** LA LETTRE DE REPRESENTATION
- ISA 560** LES EVENEMENTS SUBSEQUENTS
- ISA 570** LA VIABILITE FUTURE
- ISA 580** LES PARTIES LIEES
- ISA 600** UTILISATION DES TRAVAUX D'UN AUTRE AUDITEUR
- ISA 610** UTILISATION DES TRAVAUX D'AUDIT INTERNE
- ISA 620** UTILISATION DES TRAVAUX D'UN EXPERT
- ISA 700** RAPPORTS DE L'AUDITEUR SUR DES ETATS FINANCIERS NORMAUX
- ISA 701** MODIFICATIONS AU RAPPORT D'AUDIT
- ISA 710** LES ELEMENTS COMPARATIFS
- ISA 720** AUTRES INFORMATIONS ANNEXES
- ISA 50** RAPPORT D'AUDIT SUR MISSIONS SPECIALES D'AUDIT

BIBLIOGRAPHIE

1. IFAC HANDBOOK 2008
TECHNICAL PRONONCEMENTS
535 FIFTH AVE 26TH FLOOR
NEW YORK, NY. 10017
ISBN 1 – 887 464 – 34 – 4

2. HANDBOOK OF INTERNATIONAL AUDITING
ASSURANCE AND ETHICS PRONOUNCEMENTS
ISBN N 978-1-934 77 9- 06-04 (MARCH 2008 IFAC NEWYORK)

3. NORMES INTERNATIONALES D'AUDIT
IFAC HANDBOOK 1998
COMPAGNIE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES (CNCC)
8 RUE DE L'AMIRAL – DE – COLIGNY
75 001 PARIS
ISBN 2 – 906930 – 96 – 2

Les institutions de contrôle face aux nouveaux défis des finances publiques

Moustapha Mbacké DIOP, Professeur au CESAG

1^{ère} Partie - Le contexte économique mondial

Un certain nombre de facteurs caractéristiques du contexte économique mondial actuel va avoir des répercussions importantes dans la situation des finances publiques des Etats, en particulier dans les pays en voie de développement. Ces effets vont entraîner un recentrage des priorités des Etats, des réformes en profondeur du secteur public ainsi que des modes de gestion et de contrôle des finances publiques. Nous noterons entre autres facteurs :

1) L'accélération de la mondialisation

La mondialisation entamée à partir du milieu des années 80 a atteint un point culminant vers la fin des années 90 avec la crise généralisée des pays en voie de développement et de leurs entreprises au sortir des politiques d'ajustement structurel des années 80. En effet la crise financière dans ces pays a entraîné la privatisation d'un grand nombre d'entreprises publiques et la restructuration de la dette des Etats à travers les marchés des capitaux pour enfin aboutir aux mécanismes d'annulation de la dette des pays pauvres très endettés. Vers la même période de nouvelles puissances économiques dits pays émergents sont apparues en Asie et en Amérique Latine et dans une moindre mesure dans certains pays de l'Est. Cette nouvelle situation a créé une compétition économique accrue et une interpénétration des marchés des capitaux qui ont érigé en loi d'airain les exigences de compétitivité, de rentabilité, d'efficacité et d'efficience dans l'utilisation de toutes les ressources économiques et financières aussi bien dans le secteur privé que dans le secteur public.

2) La hausse des cours du pétrole et des produits alimentaires

Les années 2000 ont connu une hausse tendancielle des cours du pétrole qui a pesé lourdement sur l'activité économique et les budgets des Etats non producteurs de pétrole. Il s'y est ajouté récemment une hausse importante du prix des produits alimentaires de base qui auraient pu causer des bouleversements sociaux dans les pays en situation de déficit alimentaire. Pour éviter ces crises sociales, les Etats sont intervenus par des subventions et des suspensions de droits fiscaux importantes pour réduire la facture énergétique et maintenir le pouvoir d'achat des entreprises et des ménages. Ces subventions directes ou ces dégrèvements fiscaux ciblés ont mis à rude épreuve les équilibres budgétaires déjà précaires.

3) La persistance des déficits budgétaires et un endettement public élevé, notamment dans la plupart des pays africains

Les déficits budgétaires et l'endettement massif qui avaient conduit à l'ajustement structurel et aux remises de dettes se poursuivent du fait des effets combinés du ralentissement économique, de la hausse des prix du pétrole et des produits alimentaires. Les Etats se sont remis à s'endetter aussi bien au niveau international qu'au niveau des marchés de capitaux régionaux. Le non paiement à temps des prestations fournies par le secteur privé a conduit aussi à l'accumulation de la dette intérieure. Ces déséquilibres des finances publiques combinés à des charges de remboursement de la dette excessives par rapport au produit intérieur brut (PIB), finissent par limiter les capacités d'investissement du secteur public et du secteur privé, du fait des effets indirects du recours de l'Etat à l'endettement.

4) La poursuite du renforcement des ensembles économiques régionaux

Le monde bien que globalisé est aussi multipolaire car constitué d'ensembles économiques régionaux (UE, NAFTA, ASEAN, UEMOA, CDEAO, CEMAC, UA etc.) Ces ensembles économiques régionaux sont autant de zones privilégiées de libre échange, de recherche harmonisée de stabilité et de croissance économique. La coordination des économies de ces unions est faite par le biais de politiques monétaires, douanières, fiscales, budgétaires et sectorielles communes et par le biais de critères de convergence économiques, monétaires et budgétaires, établies d'un commun accord qui tendent ainsi à réduire les libertés de manœuvre de chaque pays membre dans les domaines précités.

5) Le développement des technologies de l'information et de la communication

Les TIC se développent à une vitesse phénoménale, malgré la fracture numérique, leur coût est souvent accessible aux Etats. Elles ouvrent de nouvelles possibilités d'activités lucratives pour les entreprises privés et publiques, de nouveaux modes de répartition planétaire du travail et de nouveaux modes d'organisation et de réalisation des activités des administrations qui leur permet d'accroître l'efficacité et l'efficacé de leurs prestations et d'instaurer une culture de reddition de comptes fiables et de transparence dans l'information.

6) L'écart grandissant entre les niveaux de développement et les niveaux de participation au commerce mondial des pays développés et des pays en voie de développement

Les pays développés traditionnels et les pays émergents représentent plus de 90% du commerce mondial, les pays africains comptent pour environ 1% du commerce mondial. Cet état de fait combiné à de très fortes disparités de revenu au sein des pays en voie de développement font qu'il y a des poches importantes de pauvreté que les taux de croissance récents constatés dans ces pays (3 à 6%) ne permettent pas de réduire significativement dans le long terme. Une approche stratégique et programmatique de l'aide publique au développement s'est substituée à l'approche par projets dispersés des quarante dernières années qui s'est révélée inefficace.



Les politiques de lutte contre la pauvreté sont désormais spécifiquement prises en compte par les Etats et les partenaires au développement qui ont mis en place des mécanismes de redirection des allègements de charges financières futures, liées aux dettes annulées, vers le financement de projets de développement. Le mécanisme de l'appui budgétaire direct est aussi de plus en plus pratiqué par les bailleurs de fonds. Ces mécanismes créent évidemment de nouvelles contraintes de gestion des finances publiques.

7) La généralisation des expériences de développement communautaires sur la base des collectivités territoriales et locales

L'idée que la participation des communautés à la base permet d'accélérer le processus de développement tout en sauvegardant les spécificités culturelles est devenue un principe de gouvernement généralement accepté. Pour faire participer les populations à la base et réaliser les politiques de développement les plus appropriées, les Etats ont entrepris de mettre en place des systèmes de gouvernement local dotés de souveraineté plus ou moins grande et auxquelles de compétences du gouvernement central ont été transférées. Mais les systèmes de gestion et de coordination juridique et financière de ces nouvelles entités vis-à-vis du gouvernement central sont souvent plus ou moins élaborés et constituent la source de nombreuses difficultés rencontrées par la politique de décentralisation et par les responsables des collectivités locales

Ces tendances de l'économie mondiale ont entraîné de nouveaux défis en matière de définition des priorités et en matière de gestion et de contrôle des finances publiques

2^{ème} Partie – Les nouveaux défis des finances publiques

En raison de ce nouveau contexte mondial, et de l'impact important de la tenue des finances publiques dans l'économie des pays, les pays anglo-saxons (Etats-Unis, Grande Bretagne, Nouvelle Zélande, Australie, Canada) et les pays d'Europe du Nord (Suède, Norvège, Danemark), vers le début des années 90, de même que les pays d'Europe latine (France, Italie) vers la fin des années 90, ont repensé leur système de finances publiques pour s'attaquer aux nouveaux défis qui ont pour noms : maîtrise des finances publiques, nouvelle philosophie de gestion du secteur public, vision consolidée et pluriannuelle des finances de l'ensemble des entités du « secteur public », respect de mécanismes rigoureux d'approbation et de suivi contrôle de l'exécution budgétaire par le Pouvoir Législatif, évaluation des politiques publiques.

1. Maîtrise des finances publiques :

La maîtrise des finances publiques va s'opérer à travers les trois leviers que sont : la maîtrise de la qualité de la dépense publique, l'accroissement des recettes fiscales et la gestion de la dette publique.

La maîtrise de la qualité de la dépense publique

La maîtrise de la qualité de la dépense publique vise les mesures tendant à la réduction des dépenses discrétionnaires de l'Etat (train de vie de l'Etat), mais surtout les mesures tendant à mettre en adéquation les dépenses effectuées et les objectifs réalisés, les dépenses effectuées et la qualité des prestations fournies aux usagers, les dépenses effectuées à la qualité des prestations reçues des fournisseurs de l'Etat. Ces mesures incluent des initiatives de réduction des coûts, des mesures de respect de certains ratios d'efficience et d'efficacité, des initiatives d'élaboration et de respect de codes de passation des marchés publics et des mesures de lutte contre la corruption.

L'accroissement des recettes budgétaires

L'accroissement des recettes budgétaires se fait naturellement par la croissance de l'économie, mais aussi par des mesures visant à augmenter l'efficacité du système fiscal par des réformes fiscales, par des modifications de taux d'imposition ou d'assiette fiscale et par un meilleur recouvrement des impôts. Un volet indirect de l'accroissement des recettes fiscales est lié à l'abandon de certaines dépenses fiscales de l'Etat (suppression des subventions, des dégrèvements d'impôts et des niches fiscales).

La gestion de la dette

La gestion de la dette consiste à réduire la masse de la dette publique extérieure dans une proportion raisonnable des recettes d'exportation, de la balance des paiements ou du PIB et de maintenir la dette intérieure dans une proportion soutenable par rapport aux recettes fiscales. L'endettement ne devrait être engagé qu'en **respectant la règle d'or qui veut que toute dette à long terme doit être justifiée par un investissement susceptible de générer des revenus futurs permettant de faire face à son remboursement** et non servir à financer des charges de fonctionnement ou des charges de remboursement de dettes anciennes.

La gestion de la dette c'est aussi profiter des annulations de dettes prévues pour les pays pauvres très endettés (initiative PPTE).

L'ensemble de ces mesures d'assainissement, d'ajustement et de rigueur budgétaire doit permettre d'assurer **l'équilibre des finances publiques** qui s'exprime alors par l'enregistrement de **soldes budgétaires positifs ou négatifs non significatifs par rapport au PIB** et par le **respect des critères de convergence** souscrits dans le cadre de l'union économique. L'équilibre budgétaire permet à l'Etat d'éviter de peser négativement sur la croissance économique et la stabilité des prix.

2. Nouvelle philosophie de gestion du secteur public

Il s'agit d'instaurer une culture de performance et de contrôle de gestion dans le secteur public. **Une culture axée sur les notions d'objectifs, de résultats, d'efficacité, d'économie et d'efficience, sur la base de méthodes qui ont fait leurs preuves dans le secteur privé.**

Il est vrai que ce transfert de culture n'est pas toujours aisé dans la mesure où la rationalité publique déborde la rationalité du privé pour tenir compte de l'intérêt général. De plus les prestations fournies par l'administration ne sont pas toujours aussi nettement identifiables que les biens et services fournis par le secteur privé, pour que des calculs de rentabilité ou de productivité puissent être faciles à réaliser. **Des tentatives de mise en place de meilleurs systèmes de gestion des finances publiques sont cependant en cours dans la plupart des pays.** C'est le cas notamment en France avec la nouvelle loi d'orientation de la loi des finances (LOLF) qui introduit les notions de Rationalisation des choix publics, de Budget basé sur les programmes, de Contrats d'Objectifs, de Gestion Axée sur les Résultats, d'Indicateurs de performances, de Ratios Budgétaires, de globalisation des Crédits, de Gestionnaire Responsable, de Scorecard et de Benchmarking dans le processus de gestion budgétaire de l'Etat.

Les TIC ont rendu possible l'installation de Systèmes de Gestion Financière Intégrée à trois volets ou plus : volet budgétaire, volet comptable et volet analytique. Ces systèmes permettent de suivre en temps réel l'existence et le niveau de disponibilité des crédits, l'état d'avancement des programmes, la confection des états financiers et les calculs de coûts et de résultats analytiques selon divers critères de classification.

3. Vision Consolidée et pluriannuelle de l'ensemble des entités du secteur public

Le budget consolidé permet d'avoir une **vue globale des engagements et des ressources** financières de l'Etat (Ministères, Administrations), de ses démembrements et Organismes sous tutelle (collectivités locales, Agences, EPA, EPIC, SA à participation étatique majoritaire ou sous le contrôle significatif de l'Etat), **sur l'ensemble des aspects : Fonctionnement, Investissement/Financement, Dons, Aide Publique au Développement, recettes diverses venant des Cessions d'Actifs de l'Etat et la destination des ressources ainsi dégagées.**

Les projections pluriannuelles permettent d'avoir une perspective à moyen terme (3 à 5ans) et peuvent être encadrées ou glissantes, pour avoir un **cadrage à moyen terme des finances publiques.**

4. Respect de mécanismes rigoureux d’approbation et de suivi contrôle de l’exécution budgétaire par le Pouvoir Législatif

Le processus d’approbation du budget de l’Etat par **lois de finances**, l’adoption des remaniements budgétaires par **lois de finances rectificatives** et la soumission de **lois de règlement** pour rendre compte des termes exacts de l’exécution du budget doivent former une **boucle complète fiable et transparente** pour garantir une supervision adéquate des activités financières de l’Exécutif par le Législatif et par les bailleurs de fonds qui contribuent de plus en plus directement au budget par le biais des appuis budgétaires.

5. Evaluation des politiques publiques

Devant cette situation de ressources publiques fortement contraintes, il devient impératif pour un bon équilibre des finances publiques et pour un impact économique positif de la mise en œuvre du budget, que l’Etat élabore mieux ses choix d’allocation de ressources et s’assure **que les politiques publiques sont soutenables et produisent bien les effets escomptés pour les bénéficiaires effectivement ciblés.**

3^{ème} Partie – Le rôle des institutions de contrôle face à ces défis

Pour gagner les paris au niveau de chacun des défis relevés **le référentiel des métiers et le référentiel des compétences des agents des institutions de contrôle devront être réadaptés** et le **degré d'indépendance des institutions** devra être renforcé.

1. Réadaptation du référentiel des métiers et des compétences

Le rôle des institutions de contrôle doit évoluer **de l'inspection classique** de l'utilisation des deniers publics et du contrôle de conformité en matière administrative et budgétaire, **vers les métiers de l'audit sous ses différentes formes et les métiers du conseil.**

Les métiers de l'Audit :

Audit de Conformité :

Vise à s'assurer que l'organisme audité respecte les normes et les procédures établies dans les divers domaines qui lui sont applicables, notamment les procédures de passation et d'exécution des marchés, conformément aux codes nationaux de passation des marchés ou aux codes des bailleurs de fonds concernés dans le cadre des projets.

Dans le cadre macroéconomique il s'agit de vérifier si l'Etat respecte les procédures et les critères de convergence acceptés au sein de l'Union en matière de gestion des finances publiques et de s'assurer du respect des ratios budgétaires cibles au niveau des ressources et des engagements des différentes administrations et institutions assimilées.

Audit des Risques du système de Contrôle Interne et du système de gouvernance

Vise à établir une cartographie des risques de l'organisation et à s'assurer que le système de contrôle interne et le système de gouvernance permettent de prévenir, de détecter ou de mitiger les risques, les irrégularités, les fraudes et leurs impacts.

Audit Stratégique, Audit Opérationnel, Audit des Performances

Vise le diagnostic et l'évaluation des stratégies, des activités, des opérations et des performances des institutions en vue d'élaborer des recommandations visant leur pérennité, leur efficacité, leur efficience dans la gestion et la satisfaction des usagers ou bénéficiaires des services publics (triangle du contrôle de gestion : Objectifs – Moyens – Résultats).

Audit et suivi évaluation des projets sous tutelle publique

Vise à s'assurer que le rythme et l'économie de l'exécution des projets sont en ligne avec les projections initiales et permettent d'atteindre les objectifs fixés.

Audit des états financiers des administrations et organismes sous tutelle publique

Cela s'avérera d'autant plus nécessaire que les pays de l'UEMOA tentent de migrer de la comptabilité de trésorerie à la comptabilité patrimoniale de l'Etat et ses démembrements.

Audit de la gestion juridique et financière des Collectivités Locales

Vise à s'assurer que les collectivités locales font ce qu'ils sont en droit de faire et rien que cela, conformément aux lois nationales et en particulier à la loi sur la décentralisation et pratiquent une gestion financière saine.

Gestion des plaintes des usagers du service public

Une gestion méthodique des plaintes des usagers peut aboutir à des améliorations significatives du coût et de la qualité des opérations et des prestations des services publics

Les métiers du Conseil

L'expérience diversifiée des agents des institutions de contrôle et le renforcement de leurs compétences devraient leur permettre d'entreprendre des activités d'assistance plus larges visant la production de rapports de diagnostic des opérations des administrations et organismes assimilées et des rapports d'évaluation des politiques publiques.

Activités d'Assistance

Par exemple les institutions de contrôle à travers cette activité d'assistance peuvent aider les ministères à expliciter les priorités gouvernementales à leurs administrations et entités sous tutelle en les aidant dans la fixation de contrats d'objectifs, la définition d'indicateurs de performances appropriés, l'optimisation des moyens utilisés au regard de la quantité et de la qualité des prestations à fournir aux différents bénéficiaires et usagers, etc.

Activités d'Evaluation

Les politiques publiques, au-delà de la rationalité de leur choix qui est de la responsabilité d'autres instances, devront faire l'objet d'évaluation quant à leur pertinence ex post, leur efficience, leur efficacité et leur impact réel. Le but final visé étant de formuler des recommandations relatives à leur continuation, leur réorientation ou leur suppression.

2. Renforcement institutionnel

Le renforcement des institutions de contrôle passera probablement par une augmentation des compétences des ressources humaines, par une augmentation de leur degré d'indépendance par rapport aux pouvoirs, par une rationalisation du nombre de leurs composantes et de leurs champs d'action et par la définition de mécanismes et de niveaux de reporting appropriés.

Renforcement des compétences des ressources humaines

Bien que la plupart des audits et rapports de diagnostic, d'assistance ou d'évaluation peuvent être réalisés par l'intermédiaires de prestataires externes (cabinets d'audits et cabinets de consultants) il est important que les institutions de contrôle aient des compétences internes dans ces différents domaines pour, le cas échéant, mieux effectuer le travail de rédaction des cahiers des charges, de supervision et d'évaluation de travaux des prestataires externes.

Indépendance

L'indépendance des institutions de contrôle fait surtout référence à la **liberté** qu'elles ont en matière **de choix des types de mission, des cibles de mission et du calendrier des missions**

Rationalisation des institutions de contrôle

La rationalisation pose le problème de la **multiplicité des institutions de contrôle** et de leur efficacité.

Mécanismes et niveaux de reporting

Pose le problème de savoir **de qui dépendent les institutions de contrôle et à qui sont destinés les rapports produits** (Présidence de la République et/ou Ministère de la Justice et/ou Congrès : Assemblée Nationale + Sénat, etc.)

IVème Partie. Conclusions et recommandations

Les institutions de contrôle ont un rôle crucial à jouer pour assurer la sauvegarde de l'équilibre des finances publiques

Il ressort de l'analyse des tendances lourdes du contexte mondial, caractérisé par une grande **inter connectivité des économies**, avec les opportunités que cela permet d'envisager mais aussi avec la **multiplicité des crises** que cela engendre du fait des phénomènes de diffusion, qu'une **gestion orthodoxe des finances publiques** est devenue de rigueur. **Les institutions de contrôle ont un rôle crucial à jouer pour assurer la sauvegarde de l'équilibre des finances publiques.** Pour cela leurs **ressources humaines** devront être augmentées, en nombre et en **compétences**, pour qu'elles puissent exercer les **activités d'audit multidimensionnelles, de suivi évaluation de projets et d'évaluation des politiques publiques.**

Le besoin d'efficacité et de rationalisation

D'autre part pour augmenter l'efficacité des institutions de contrôle dans ce nouveau contexte, leur **indépendance est essentielle**. La multiplicité actuelle des institutions de contrôle peut faire l'objet de **rationalisation**, de même que des **mécanismes et des niveaux de reporting appropriés** doivent être mis en place.

Les contours d'un programme de formation exhaustif

Un **programme de formation exhaustif, pour le renforcement des capacités** des agents des institutions de contrôle engloberait les 12 thèmes suivants :

1. Audit diagnostic des dépenses publiques
2. Evaluation du cadre macroéconomique et budgétaire
3. Audit de conformité et Audit de la Gestion des Risques
4. Audit stratégique et Organisationnel
5. Audit Opérationnel
6. Audit des Performances et Contrôle de Gestion
7. Audit du Système de Contrôle Interne et de Gouvernance
8. Prévention et Détection des Gaspillages, Fraudes et Irrégularités

9. Diagnostic, Evaluation et Audit du Système d'Information
10. Suivi, Evaluation des Politiques Economiques et Audit des Projets
11. Audit des Etats Financiers des Administrations et Organismes Sous Tutelle Publique
12. Audit de la Gestion Juridique et Financière des Collectivités Locales

Les ISAC et les attentes des politiques, des médias de la société civile et des citoyens

Abdou Karim Gueye Dakar FIGE

On aurait du mal à imaginer, par un artifice de l'histoire, que le thème qui nous réunit aujourd'hui ait pu faire l'objet d'un débat au temps des sociétés médiévales. En ces temps, une minorité a toujours raison et détient, de par son rang et ses privilèges héréditaires ou spirituels, des attributs d'un pouvoir politique, économique, de gestion et de contrôle des terres³ et des domaines. En ces temps, l'on ne peut imaginer que des groupes se réclament d'une société civile, contrepoids aux pouvoirs... Pourtant, aujourd'hui, le concept de société civile s'est développé et les médias sont au cœur des débats sociaux. De nouveaux médias, sous forme de blogs, de sites web, de groupes et forums électroniques fleurissent sur Internet, accessibles à bien des gens, faciles à créer, par trois ou cinq clics, pour employer une expression en vigueur dans la planète du Net.

Bien avant, Aristote, dans ses publications, dont son fameux texte intitulé « Politique » écrivait : « **Pour protéger des escroqueries sur la trésorerie, il faut distribuer l'argent public devant la ville entière, et déposer les copies des comptes dans des services variés ... Chaque responsable public devait rendre compte. Ils présentaient leurs résultats à la cour. Quiconque détournait des fonds devait rendre dix fois la somme dérobée. Dans le cas d'erreurs administratives, la cour l'évaluait et le responsable devait la rendre dans un délai de 9 mois, à défaut le remboursement doublait** ».

Faut-il penser comme Aristote et rendre public les performances des agents publics et les résultats de la gestion des deniers publics ? C'est là un des aspects du thème que j'ai l'honneur de présenter. Thème qui n'est simple qu'en apparence, tant il peut être analysé sous plusieurs angles, par exemple de **façon statique et descriptive**, par rapport au réel des ISAC ou de **façon dynamique**, en prenant en compte certaines évolutions en cours et certaines **normes et pratiques** de l'ordre international.

Le Forum des Inspections générales d'Etat d'Afrique, par son plan stratégique triennal de développement, n'est pas resté insensible aux relations actuelles ou futures entre la société et les résultats de ses travaux de vérification, d'études et de conseils, de prévention et de détection. En effet, l'objectif stratégique majeur du Forum qui y est étant décliné est ainsi libellé : « **Le FIGE est un des leaders de la pensée stratégique sur le secteur public africain ; il est un interlocuteur privilégié pour tout ce qui concerne la vérification, le contrôle, l'audit, le conseil et les études sur le secteur public et ses relations avec la bonne gouvernance, le management public et l'obligation de rendre compte, avec comme résultat attendu : des extrants à haute valeur ajoutée pour la gouvernance, le management public, la consolidation d'un Etat de droit en vue d'atteindre un Etat de classe internationale** ».

³ La modernisation de la gouvernance – Centre Canadien de gestion. Reinhard Bendix.

Dès lors, le FIGE escompte que ses objectifs, ainsi que l'action et les travaux des ISAC, aient un impact sur la bonne gouvernance, sur le management public et soient profitables à la société, donc aux membres de la société civile qui sont des citoyens, des usagers du service public, des contribuables, pour ne citer que ces exemples.

Une autre dimension est l'existence possible d'enjeux et de points de vue antagonistes. Peut être que la presse, les média et le public attendent-ils des contrôleurs d'Etat des résultats dont ils ne sont pas comptables. Est-ce possible au terme de notre débat de donner une correcte appréhension en la matière ?

Il y a lieu également de prendre en compte, en **Afrique**, une autre difficulté liée à **l'inexistence d'études exhaustives des perceptions, des attentes et des besoins de la société civile**. Qu'attendent les politiques, la société civile et les média du contrôle d'Etat mené par les ISAC ? Quels sont leurs perceptions et points de vue sur l'environnement du contrôle ? Quelles contributions estiment-ils devoir être apportées par le contrôle et les ISAC ? Apparemment, en Afrique francophone en tout cas, une telle étude n'a pas encore été menée...

Elucider le problème, c'est mettre en relation trois types d'attentes : le **politique, commanditaire des travaux des ISAC** qui accède à une information utile pour la prise de décision, celle des **ISAC elles-mêmes** qui désireraient plus d'impact, plus d'indépendance ou plus de ressources et **celles des média et de la société civile**, dont les membres, avides d'information, sont des électeurs, des contribuables, des usagers du service public, des bénéficiaires de l'action et des programmes publics. Doit-on asseoir une stratégie intégrée qui aboutit à leur mise en relation ? Y aurait-il au sein du système de gouvernance des sous-systèmes de contrôle, d'information, des bénéficiaires de l'action publique indépendants les uns des autres ? En fait, quelles sont les attentes des uns et des autres ? Sont-elles compatibles ?

I. Constat – l'environnement originel des ISAC – Une relation triangulaire entre le commanditaire du contrôle, le contrôleur et les entités contrôlées

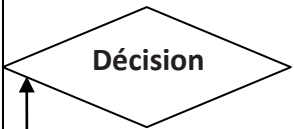

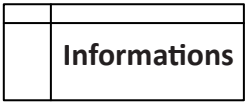
I.1. Les doctrines classiques de l'audit enfermaient les processus de contrôle et les contrôleurs dans une relation triangulaire entre un auditeur, un commanditaire de l'audit et un « audité »

Tout à l'heure et précédemment j'avais introduit une question qui me paraissait pertinente par rapport au thème. « Doit-on asseoir une stratégie intégrée qui aboutit à la mise en relation du politique, de la société civile et des média ? Y aurait-il au sein du système de gouvernance des sous-systèmes de contrôle, d'information et de parties prenantes de l'action publique indépendants les uns des autres ? En fait, quelles sont les attentes des uns et des autres ? Sont-elles compatibles ? »

Il est intéressant par exemple de retourner aux doctrines fondatrices de l'audit pour tenter de trouver des réponses ou des pistes de réflexion. Se référer à la doctrine de l'agence est à plus d'un titre utile et riche d'enseignements.

I.1.1. Illustration à travers la doctrine de l'Agence

Pendant longtemps et probablement dans certains esprits encore, la vérification traduit une relation triangulaire. Une première illustration majeure de cette réalité doctrinale peut être appréhendée à travers la doctrine de l'agence. Celle-ci formalise un cadre conceptuel explicatif de l'audit, sorte de transposition de la théorie du mandat. Prévaut alors un socle explicatif qui consacre une typologie des relations contractuelles entre une entité ou autorité qui requiert une information, un professionnel vérificateur, une entité vérifiée. Si nous conceptualisons ce modèle en prenant en compte les ISAC, nous pouvons l'illustrer à travers le schéma ci-dessous⁴ :

1. Entité ou Autorité qui requiert l'information		Une entité ou une autorité donne mandat en commanditant une mission d'audit, notamment le Parlement, l'entité auditée elle-même par ses représentants habilités, un partenaire extérieur qui a besoin de l'information, par exemple avant de s'engager dans une opération, le Conseil d'Administration, la Direction Générale, l'assemblée des actionnaires, le Président de la République, un Ministre habilité, etc.
2. Vérificateur		Un professionnel, personne physique ou morale, de droit public ou privé, ou autorité administrative, indépendant de l'audit, dit auditeur interne s'il est localisé au sein de l'entité auditée ou dit auditeur externe s'il est situé en dehors de la ligne hiérarchique.
3. Entité qui rend compte		L'audit, notamment une entreprise publique, une collectivité locale, une agence, un projet ou programme, un contractant, une structure ministérielle, interministérielle, un gestionnaire de ressources et de valeurs administratives et d'Etat

⁴ CF. Inspections générales d'Etat d'Afrique. Réalités, enjeux et perspectives. Abdou Karim GUEYE The Bookedition.
<http://www.thebookedition.com>

Au total, la théorie de l'agence repose elle aussi sur des postulats :

- « *qu'un agent mandaté comme auditeur, par un principal (actionnaire, par exemple), sur la base d'honoraires, était à même de garantir les intérêts du principal;*

- *que les deux, principal et agent, s'accordent forcément sur des règles dont chacun tirera profit* ».

Au total, la théorie a pour socle l'obligation de rendre compte comme un élément du contrat de mandat qui lie trois parties. En se référant audit modèle, longtemps dominant, l'on est droit de poser les questions inventoriées ci-dessous.

La théorie de l'agence traduit-elle pleinement et intégralement le modèle des ISAC ? Si cette doctrine induit l'intervention du politique comme commanditaire légitime des contrôles, n'exclut-elle pas la société civile, les médias et autres tiers ? Cette doctrine décrit-elle fidèlement les trois métiers de base des ISAC que sont la vérification, les études et le conseil, les enquêtes de prévention et de détection des fraudes, des abus et des gaspillages communément appelées lutte contre la corruption ?

Force est de constater que si l'on reste dans la doctrine classique de l'Agence, voire de la théorie du mandat, celle-ci met en relation un commanditaire du contrôle, un contrôleur et un contrôlé. Le premier bénéficiaire de l'audit est alors le commanditaire. **L'on ne parle guère du citoyen, de la société civile, des médias comme parties à la relation triangulaire.** Le souci n'est guère qu'un mandat déborda cette relation triangulaire pour aller au sein de la société, par exemple en diffusant en direction du public les rapports et les investigations, pour donner aux citoyens l'information sur les résultats du contrôle. Les tendances sociopolitiques, l'évolution de la gestion publique auraient-elles induit des exigences qui rendent obsolète la vision ci-dessus décrite ?

I.1.2. Un référentiel doctrinal de base, la théorie de Mautz et Sharaf

Une deuxième doctrine célèbre dans le milieu professionnel des auditeurs demeure la théorie de Mautz et Sharaf. Elle, non plus, ne prend pas le risque d'aller au-delà de la relation triangulaire précitée. Au nom de qui l'auditeur agit-il ? Pour quelle satisfaction ? Quelles sont les exigences qui s'imposent à l'auditeur, voire aux ISAC ? Ces exigences le sont-elles seulement à l'égard du commanditaire ? En effet, dans un ouvrage de référence, « *Philosophy of Auditing* », Mautz et Sharaf dégagent des principes « **philosophiques** », qualifiés de **postulats**, qui constitueraient le fondement théorique de l'audit.

Par rapport à notre sujet, je voudrais ne retenir que les postulats de Mautz et Sharaff suivants :

- a priori, **il n'y a pas de conflits d'intérêts** entre le vérificateur et la direction de l'entité ; **postulat** qui consacre une **présomption de convergence d'intérêt** entre ces derniers, au motif que la vérification serait impossible ou alors aurait un coût excessif, sinon prohibitif, à cause de l'étendue des travaux requis ;
- lorsqu'il effectue la vérification, l'auditeur doit agir dans l'intérêt exclusif de l'entité, uniquement à titre de vérificateur indépendant, postulat qui consacre le principe de l'indépendance ;
- le statut du professionnel impose des obligations équivalentes, en somme une déontologie.

Si ces postulats sont évoqués, c'est qu'ils consacrent encore la vision triangulaire qui privilégiait les relations quasi-exclusives entre le vérificateur, le vérifié et le commanditaire de la vérification. Il ne pouvait en être autrement, pour des doctrines nées sur les socles de l'audit comptable et financier, car les gestionnaires des entités vérifiées opèrent au profit d'actionnaires, véritables propriétaires des entreprises auditées. Elles ne pouvaient qu'être en priorité corrélées aux questions de l'efficacité du processus d'audit et de l'intérêt des actionnaires. Alors la question initiale de l'interaction entre politiques, société civile et média continue de se poser. Néanmoins Mautz et Sharaf posent une question cruciale, celle de la déontologie qui préfigure déjà une question largement admise comme normes de l'auditeur, la **crédibilité vis-à-vis du public et l'éthique**. On peut retenir d'ores et déjà que ces deux valeurs sont importantes non seulement pour les auditeurs, mais aussi pour la société civile et le public. Par exemple, on peut lire dans les cahiers du Forum civil « tant que les organes de contrôle n'auront pas acquis une crédibilité et une technicité telles que leurs avis ne souffrent d'aucune contestation sérieuse, il sera difficile d'asseoir une plus grande crédibilité à cette institution. » En voilà donc, en tout cas au Sénégal, une attente d'une des composantes de la société civile.

Pour conclure, pendant longtemps, le contrôle administratif a posteriori est appréhendé comme un sous-système non ouvert sur l'environnement extérieur. Le contrôle est l'exercice d'un mandat confié à des contrôleurs par un mandant, le roi, le prince, le chef de l'exécutif ou du gouvernement, exercé sur un intendant, un percepteur, une entité. Le citoyen, les média ne sont pas en principe des destinataires du produit, même si par diverses circonstances, le rapport venait à échoir entre leurs mains, chose fréquente en pratique, avec l'explosion de la société démocratique, le dynamisme et la libéralisation du secteur des média africains. Apparemment, sinon réellement, quelque chose est entrain de bouger et de nouvelles attentes se dessinent et se consolident...

II. Une conception et des pratiques de plus en plus ouvertes sur l'environnement

II.1. Le poids des enjeux liés aux évolutions démocratiques, à l'affirmation de la société civile et des média

Le concept de société civile n'a pas été facilement accepté partout et au cours de l'histoire doctrinale et intellectuelle. On prête l'origine du terme à Aristote dans son oeuvre « Le Stargirite », à Hegel aussi lorsqu'il traite de la « Philosophie du droit » en faisant la différence entre la famille, la société civile et l'Etat. En Afrique, le mouvement démocratique des années 80-90, dans plusieurs pays, aura avivé l'explosion des médias, avec la libéralisation du secteur des communications, avec l'apparition et le développement d'une presse écrite et radiophonique et de plus en plus des télévisions privées. Une autre tendance réside aussi dans la représentation d'une frange de la société civile lors de la constitution des gouvernements.

Au total, une société de plus en plus plurielle, une opinion publique de plus en plus forte, diversifiée et organisée !

Introduire le citoyen, la société civile, diverses parties prenantes au sein d'une structure qui n'est plus triangulaire, mais ouverte, peut alors paraître normal. En fait, c'est une question récente, en somme un problème contemporain non pas seulement de contrôle, mais de la gestion publique, de ce nouveau management public né autour des années 80-90. C'est également une question fortement corrélée à la notion de gouvernance démocratique axée sur les résultats et au plaidoyer sinon aux pratiques de la diffusion de l'information sur les résultats. En effet, au cours du 20^{ème} siècle, des changements fondamentaux se consolident, avec l'apparition du New public Management. **Peut-être que les doctrines antérieures sont des postulats à ajuster à l'aune de l'évolution du management public, des besoins d'une société démocratique exigeante et aux enjeux d'une gouvernance démocratique axée sur les impacts.**

II.2. L'impact d'un nouveau management public et d'une gouvernance publique qui élargissent la vision du contrôle et plaide pour des résultats pour les citoyens

Une question d'importance stratégique tient au fait, qu'au cours de la seconde moitié du vingtième siècle, la science administrative a connu des mutations importantes. A la science juridique qui en constituait le socle primordial, est venue se greffer une nouvelle discipline et de nouvelles pratiques dites « New public management ». Cette évolution affectera les contours et les modalités du contrôle, en prenant en compte la diffusion et la restitution de l'information sur la conformité, les résultats et la performance. En somme, si les doctrines majeures du contrôle qui prévalaient jusqu'aux années 80 enferment le contrôle dans une relation triangulaire « Contrôleur, contrôlé et commanditaire du contrôle », de nouveaux paradigmes élargissent la vision et les pratiques. Y a-t-il lieu d'en tirer des conclusions sur les relations entre les ISAC, les politiques, la société civile et les média ?

En Angleterre, au cours des années 90, l'on n'hésite pas à franchir le pas. Y débute une progressive émancipation du concept d'obligation de rendre compte à l'égard des questions strictement comptables et financières, certes nécessaires, mais pas suffisantes. Margaret Thatcher initie et impulse le next-step qui restructure profondément les paradigmes antérieurs de la gestion publique et du contrôle.

Aux Etats-Unis, Clinton et Al Gore initient le "Reinventing government". Clinton émit alors une idée devenue célèbre: **"We are going to make the federal government customer friendly. A lot of people don't realize that the federal government has customers. We have customers. The American people"**. Parut également la loi sur les performances et les résultats, introduit dans la gestion publique, la loi dite «*Government Performance Results Act*».

Cette loi américaine comporte deux exigences importantes par rapport à notre thème :

- il faut améliorer la **confiance** des américains en la capacité du gouvernement fédéral, en rendant, de façon systématique, les agences publiques assujetties à l'obligation de rendre compte de l'atteinte des résultats;
- il faut améliorer l'efficacité des programmes fédéraux et asseoir l'obligation de rendre compte, en promouvant une attention soutenue vers les résultats, la **qualité du service, la satisfaction des clients...**

La finalité du politique c'est ainsi des résultats, la qualité du service, la satisfaction des clients que sont les citoyens. Mais alors qui doit donner une assurance professionnelle que de tels résultats sont atteints ?

Certes ce processus ne se déroule pas partout au même rythme et dans les pays à forte culture bureaucratique, réglementaire et centralisée, l'évolution a du mal à aller dans le même sens, avec des réformes, soit trop lentes, soit régulièrement différées. Les concepts de gouvernance, de management et d'accountability ont du mal à s'affirmer, voire même à être acceptés dans le langage des administrateurs. Avec la **maturité** du nouveau management public, la gestion publique contemporaine a récupéré toute la panoplie des outils du management des organisations en général et du secteur privé, en particulier. Elle s'appuie sur divers socles notamment la planification stratégique, les systèmes d'information de gestion de la performance et des résultats, la gestion et l'optimisation des ressources. A chacun de ses niveaux, elle accepte les nouveaux critères clés de bonne gestion et de performance : l'efficacité, l'efficience, l'économie, **l'équité**, l'éthique (**5 E**). Elle intériorise la synergie avec les critères antérieurs de l'Etat de droit, puisque le critère de conformité s'ajoute aux 5 E précités. Aujourd'hui, ce que l'on contrôle, c'est ce système intégré...

Quels que soient les progrès, les lenteurs et difficultés, le mouvement amorcé s'approfondit et même devient banal :

- les outils de gestion publique changent de nature avec une emphase sur la planification stratégique axée sur les résultats **au profit des citoyens**, l'utilisation de méthodes **d'analyse des besoins et des perceptions des parties prenantes** à l'action et aux programmes publics ;
- les critères de performance de la gestion publique s'élargissent englobant l'efficacité, l'efficience, l'économie, l'éthique et l'équité ;
- le concept de contrôle, de plus en plus systémique, englobe un vaste domaine aux contours variés. Par exemple, en management des organisations, il évoque la possibilité de rétroactions, par des revues ou évaluations destinées à corriger des écarts. Sous l'angle juridique, il a pendant longtemps mis l'accent sur la conformité. Cette opportunité de correction des lacunes ou de dysfonctionnements, voire d'ajustements et de bonne gestion ne satisfait-elle pas trois types d'attentes ? Celles des gestionnaires et des entités bénéficiaires de recommandations, du commanditaire qui dispose d'une information pertinente pour diriger et exercer son leadership de contrôle et de maîtrise de la gestion ? Des membres de la société civile au cas où les résultats du contrôle produisent des impacts sociaux et organisationnels ? Le politique ne trouve-t-il pas son compte s'il peut par cette voie disposer d'une information lui permettant d'explicitier son apport ?

Ces nouvelles finalités de la gestion publique ne sont-elles pas une source d'**opportunités** en termes de résultats et de performances au profit des citoyens ? Ne légitiment-elles pas la prise en compte de la société civile dans les processus de management public, et de leurs avis et opinions ?

Le contrôle est alors l'outil de restitution des impacts. Dès lors, prendre en compte les perceptions et les besoins de la société civile n'est que normale ; en fait plusieurs outils de management l'intègrent déjà (stakeholders analysis, méthode PESTXSWOT, etc.). Les critères contemporains d'audit comme l'efficacité l'intègrent aussi. Et il est légitime que les audits d'efficacité s'y penchent.

Cette vision positive n'est pas toujours comprise ainsi. Parfois, peut-être souvent, il y a un **malentendu**. En effet, il prévaut une **ambiguïté** due à la double casquette des ISAC, d'une part, de contrôleurs et de gardiens de l'ordre et de la conformité et d'autre part, de conseiller et consultant du gouvernement. Bien souvent, par rapport à ces facettes apparemment contradictoires, une partie des « contrôlés » et la société civile ne perçoivent habituellement que **l'aspect répressif**. Vision légitime peut-être de citoyens qui veulent une contrepartie effective en leur qualité de contribuables, d'électeurs, donc les véritables mandants du politique.

Au total, la gestion n'est plus considérée comme une fin en soi, mais elle doit s'exercer dans le cadre d'une vision et d'une stratégie explicites, au bénéfice de catégories humaines et sociales : les citoyens, les contribuables, les parties prenantes. Aux 5 E, au critère de conformité, s'ajoutent d'autres critères comme la pertinence, le bien-fondé. Les citoyens et les usagers deviennent une priorité de la gestion publique.

Et aujourd'hui, l'on imagine mal un contrôle exhaustif et pertinent qui n'ait pour fondement de telles catégories conceptuelles et techniques. Par exemple, le Government Accountability Office définit sa mission comme certes aider le Congrès à remplir ses responsabilités constitutionnelles, mais aussi *«soutenir les efforts d'amélioration de la performance et l'obligation de rendre compte du gouvernement fédéral, pour le bénéfice du peuple américain»*.

II.3. Une prise de conscience nécessaire. En soi, une convergence d'intérêt entre le politique, les ISAC et la société civile

Si gérer n'est pas une finalité en soi, l'idéal serait que la société civile, le politique et les ISAC acceptent une **convergence d'intérêt**, les intérêts des citoyens, voire des résultats au profit de ces derniers. Et alors des exigences s'imposent à chacune des parties. Pour le politique, il s'agirait de donner au contrôle, voire aux ISAC, les moyens et garanties de l'exercice de la fonction de contrôle. CF. « **Recommendations**⁵ --- "To protect the **public interest**, every government requires some form of independent audit function, whether through the use of internal and external audit services or through use of a form that combines the two..... The government audit function's mandate should be as broad as possible to enable it to respond to the full scope of the government's activities... all government audit functions require: • Organizational independence. • A legal mandate. • Unrestricted access. Sufficient funding. Competent leadership. • Competent staff... • **Stakeholder support**. • Professional audit standards... Governments must establish protections to ensure that audit functions are empowered to report...."

Pour les ISAC, en contrepartie, il s'agit de démontrer **des valeurs d'éthique, de responsabilité, d'impartialité pour leur crédibilité externe**. Il faut d'ailleurs relever que si les doctrines classiques enfermaient la vérification dans une relation triangulaire, l'on note en ce qui concerne les ISAC, d'un point de vue historique et dans les anciennes colonies francophones, une vision beaucoup plus élargie. Dès **1937**, période où au niveau des colonies de l'Afrique francophone, commence à se généraliser l'ancêtre des Inspections générales d'Etat actuelles, un arrêté du Gouverneur général promulguait un décret portant organisation de l'Inspection des Affaires Administratives dans les territoires d'outre-mer, en précisant que leurs pouvoirs de vérification concernent les services de la colonie, leur gestion générale, **les résultats de leur action sur la population ou les intérêts du territoire**⁶.

Néanmoins, après l'indépendance, les textes promulgués ne semblent pas avoir reconduit cette disposition de façon fort explicite. En droit, la relation triangulaire précitée constitue le principe ; cependant dans certains pays, diverses pratiques réintroduisent la société civile et les média au cœur du processus d'audit.

⁵ The Role of Auditing In Public Sector Governance. A DRAFT IIA Position Paper Co-authored and Co-sponsored by: National Association of Local Government Auditors (U.S. and Canada) National Association of State Auditors, Comptrollers, and Treasurers (U.S.) CCAF-FCVI Inc. (Canadian Comprehensive Auditing Foundation--La Fondation canadienne pour la vérification intégrée) Government Internal Audit Council of Canada In Collaboration With U.S. Comptroller General's Domestic Working Group

⁶ Déjà, en 1937, la notion de contrôle des résultats est affirmée, sans pour autant qu'on assiste à une doctrine conceptuelle comme celle que l'on peut aujourd'hui aisément rassembler, au niveau international. Le concept contemporain englobe de multiples aspects tenant à la chaîne de résultats « intrants, séquence ou traitement, résultats et impacts », à la restitution des performances et des résultats, à qualité de la gestion publique. Il englobe aussi dans la doctrine et au niveau des pratiques professionnelles divers autres concepts ou critères sur la performance, les indicateurs et la mesure des performances, par exemple, etc. Ce qui est intéressant est que le texte de 1937 prévoyait que les résultats de l'action administrative soient envisagés par rapport aux intérêts des populations et du territoire. Dans la littérature française, whistleblower est traduit par le terme dénonciateur, ce qui semble inapproprié. Ce serait plutôt une sorte de citoyen arbitre... « The concept of accountability of accountability for public resources is key in our nation's governing process and a critical element for healthy democracy

En effet, souvent plusieurs missions résultent de demandes de citoyens qui sollicitent l'intervention des ISAC suite à leurs dénonciations de pratiques de gestion, d'entrepreneurs qui contestent les résultats d'un appel d'offres. En fait, dans certains de nos pays, la société civile est demanderesse en contrôle, parfois pour défendre ses droits et intérêts, en sollicitant des enquêtes de détection de fraudes et abus, comme en attestent ces nombreuses missions d'enquête déclenchées à la suite de dénonciations de citoyens qui finissent par perturber les autres activités des ISAC.

L'histoire de nos missions d'enquête regorge de multiples exemples à cet égard. Pour le politique, habilité comme commanditaire des missions de vérification, un Chef d'Etat, Chef de Gouvernement, élu au suffrage universel par les citoyens, électeurs, par le biais des contrôles menés par les ISAC, les ISAC deviennent un support lui permettant de s'acquitter de ses obligations d'arbitrage de divers enjeux et intérêts particuliers et généraux. Par le contrôle des ISAC, il dispose d'un élément de pilotage, de leadership présidentiel, de contrôle, d'arbitrage, de réflexion.

II.4. Faut-il fortifier la convergence d'intérêt ?

Tout au début de cet exposé, en parlant de Mautz et Sharaf, le postulat était « **a priori, il n'y a pas de conflits d'intérêts entre le vérificateur et la direction de l'entité** » Pour valider une telle assertion dans les relations entre la société civile, le politique, les médias et les ISAC, nous devons trouver une réponse à la question suivante : Y aurait-il un droit de la société civile et des médias à jouer un rôle en matière de contrôle, avec ou sans les ISAC ?

Peut-être qu'aujourd'hui, il faudrait un nouveau paradigme : « **en soi, a priori, il n'y a pas de conflit d'intérêt entre le contrôleur, les gestionnaires ou entités contrôlés et les citoyens** ». Tous ont intérêt à un contrôle qui améliore la gouvernance. En fait, le contrôle, c'est un des mécanismes de la gouvernance. Le problème, c'est une claire compréhension des enjeux. C'est peut-être aussi une éducation, une sensibilisation auxdits enjeux. C'est aussi la question de savoir s'il est possible de **créer un cadre commun de contribution mutuelle**, car pour l'instant il n'est pas certain, dans beaucoup de pays d'Afrique, en tout cas francophones, que se déploie, en matière de contrôle d'Etat, un cadre juridique fondateur qui organise et légitime les relations entre les ISAC, la société civile et les médias. Par exemple, le système des hotlines, des Whistleblowers⁷, objet d'une législation dans certains pays, notamment anglophones, n'y existe guère encore.

Une dimension de la réflexion est la confidentialité. Le public, qu'il s'agisse de la société civile ou des hommes de média, nonobstant la confidentialité ou le secret, accordent un intérêt aux résultats des travaux des ISAC et sont si friands d'informations à cet égard. En attestent l'engouement et les débats passionnés que suscitent certains rapports d'audit publiés par la presse. Cet engouement ne doit pas occulter le débat sur la confidentialité et le secret. Si toutes les normes internationales posent le principe de la publicité des rapports, elles reconnaissant quasiment toutes des limites et exceptions liées par exemple au secret défense, aux intérêts majeurs de l'entité, etc. Du côté des ISAC, prévaut en principe **une obligation de réserve et de discrétion professionnelle**, généralement réglemantée quel que soit le pays.

⁷ Dans la littérature française, whistleblower est traduit par le terme dénonciateur, ce qui semble inapproprié. Ce serait plutôt une sorte de citoyen arbitre...

En pratique, ailleurs, dans plusieurs pays, les rapports sont publics ; par exemple, il suffit de surfer sur Internet pour télécharger des centaines voire des milliers de rapports des corps de contrôle en Amérique du Nord, en Europe Continentale, même en Afrique (Ouganda, Kenya, etc.)

IV. Quelles conclusions sur les ISAC, la société civile et les médias

Des règles d'éthique, de responsabilité qui s'imposent à tout un chacun : le politique, les ISAC, la société civile, en somme un code de bonne conduite ou de conduite responsable

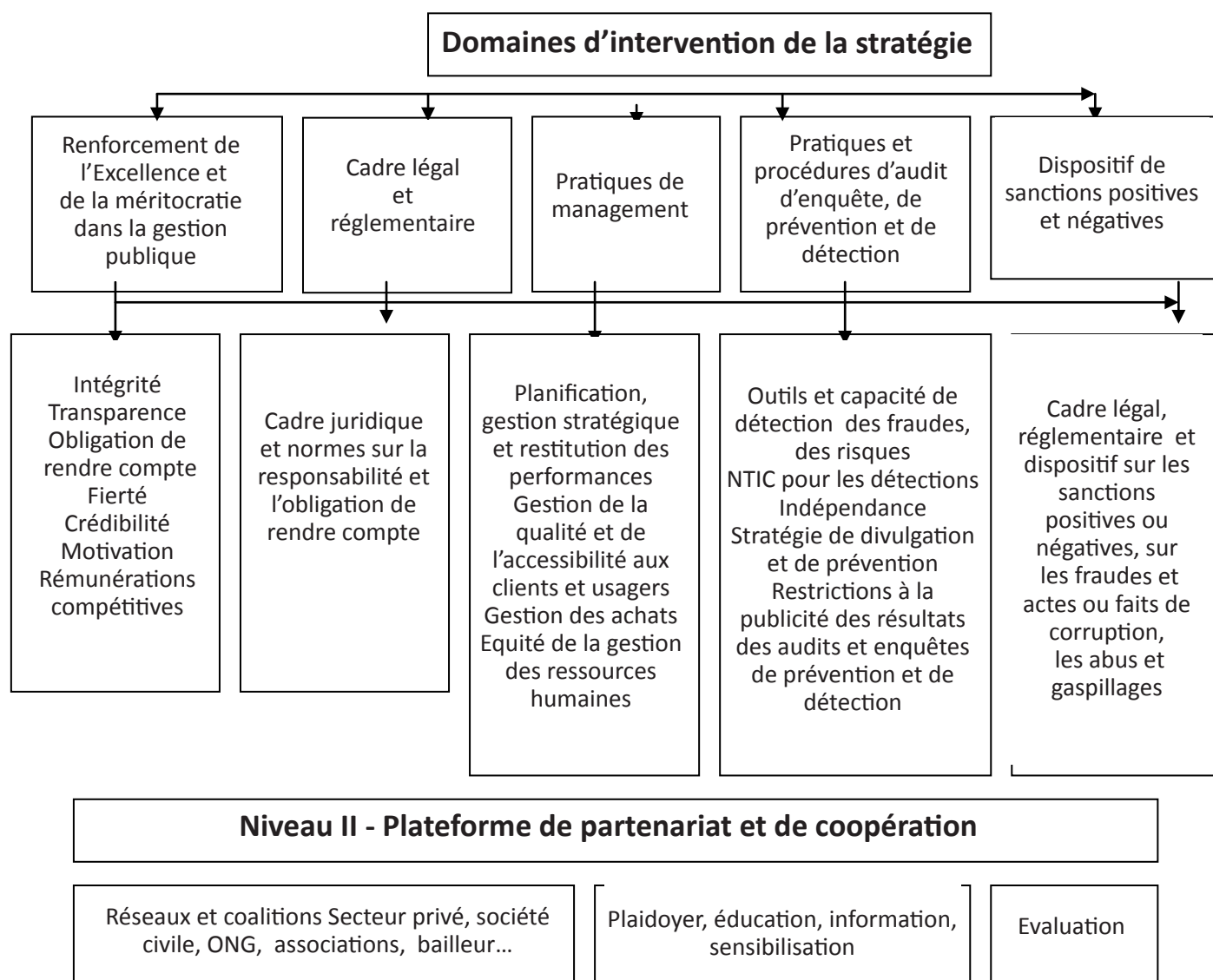
Au total, les sociétés contemporaines s'orientent de plus en plus vers une restitution publique de l'information sur la conformité, les résultats et les performances. Ailleurs, comme l'illustre le « Government Auditing Standards », le contrôle est un élément clé d'une **démocratie saine**⁸. Peut-être que le problème, c'est aussi des règles d'éthique, de responsabilité qui s'imposent à tout un chacun : le politique, les ISAC, la société civile, en somme un code de bonne conduite ou de conduite responsable.

Ensemble, société civile, média et ISAC, penser et agir de manière stratégique, formalisée, disciplinée et responsable

Plus fondamentalement, la question est **comment ensemble, société civile, média et ISAC, penser et agir de manière stratégique, formalisée, disciplinée et responsable**. A cet égard, les bonnes et meilleures pratiques prouvent la supériorité d'une pensée stratégique et d'une **vision intégrée et partenariale** pour agir. Mais à l'aune des expériences réussies, se trouve un environnement qui privilégie la méritocratie, consacre un dispositif de sanctions certes positives et négatives, la fierté du service public, une gestion des performances, la restitution publique sur la transparence, des systèmes de suivi-évaluation et d'audit, mais aussi **une plateforme de partenariat entre les politiques, les ISAC et la société civile**.

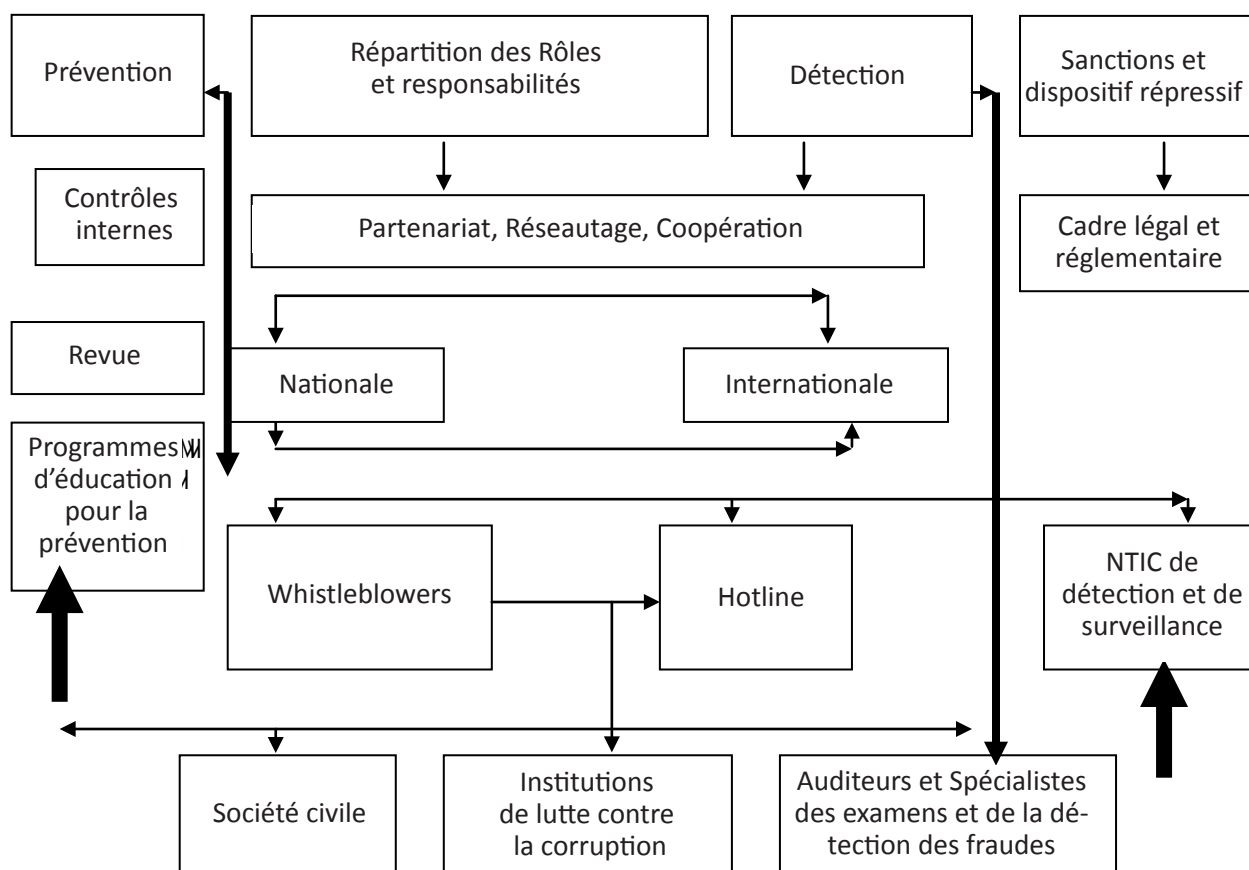
⁸ The concept of accountability of accountability for public resources is key in our nation's governing process and a critical element for healthy democracy

FORMALISATION D'UN CADRE STRATEGIQUE D'ACTION



COMPOSANTES DE LA STRATEGIE

La stratégie peut être détaillée au niveau des composantes et il semble alors possible de tout résumer comme suit:



Le besoin d'une coalition d'intérêts pour l'éducation, l'information et la communication avec le public

Par référence à certaines pratiques, une coalition est possible pour de stratégies pertinentes d'éducation, d'information et de communication avec le public, lesquelles seront de nature persuasive ou dissuasive, ou combinées.

Les ISAC et notre Réseau ne sauraient être à l'écart de ces mutations. La convergence d'intérêts est possible...

Abdou Karim GUEYE

Inspecteur général d'Etat
Secrétaire exécutif du Forum des
Inspections générales d'Etat d'Afrique

Note

[illegible]

Directeur de Publication
M. Hassan Issa Sultan

Rédacteur en Chef
M. Abdou Karim GUEYE

SIÈGE SOCIAL

Locaux de l'Inspection générale d'Etat de Djibouti

BP : 2603 | Tél : +253 21 35 36 63 / 21 35 65 36

Fax : +253 21 35 55 06

E-mail : ige@intnet.dj

Site Web : www.ige.dj | www.figea.org