



N.º 5

1998

Organisation des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques d'Europe



Séminaire EUROSAI de Lisbonne, Portugal 1998
Qualité et aptitude

Les procédures analytiques: un outil de contrôle d'une grande valeur
Le contrôle du bon emploi des deniers publics. Une nouvelle
compétence pour la Cour des comptes de Belgique
La fonction juridictionnelle de la Cour des comptes d'Espagne

Sommaire

1 ÉDITORIAL

INFORMATION

2 NOUVELLES DE L'EUROSAI

7 UNION EUROPÉENNE

7 Publications de la Cour des comptes européenne en 1998

9 Lignes directrices européennes concernant l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI

12 Réunions officielles

13 Rencontre entre les Présidents des Institutions supérieures de contrôle des pays PECO et de la Cour des comptes européenne

RAPPORTS ET ÉTUDES

16 QUALITÉ ET APTITUDE

Gert Jönsson, Institution supérieure de contrôle de la Suède, Directeur d'Audit et Directeur du Département de Gestion Financière

22 LE FINANCEMENT PRIVÉ DANS LES SERVICES PUBLICS: OBJETS DES CONTRÔLES

David Finlay, Directeur de Contrôle du *National Audit Office* du Royaume-Uni

27 LES PROCÉDURES ANALYTIQUES: UN OUTIL DE CONTRÔLE D'UNE GRANDE VALEUR

Robin Swan, Chef de l'Unité Statistique du *National Audit Office* du Royaume-Uni

33 L'ÉVALUATION DE LA QUALITÉ DES SERVICES PUBLICS

Michael J. Whitehouse, Directeur, *Value for Money Development* (Développement de l'Audit Opérationnel), du *National Audit Office* du Royaume-Uni

39 LE CONTRÔLE DU BON EMPLOI DES DENIERS PUBLICS. UNE NOUVELLE COMPÉTENCE POUR LA COUR DES COMPTES DE BELGIQUE

Baron Jeroom Van de Velde, Premier Président de la Cour des comptes de Belgique

43 LA FONCTION JURIDICTIONNELLE DE LA COUR DES COMPTES D'ESPAGNE

Paulino Martín Martín, Président de la Section Juridictionnelle de la Cour des comptes d'Espagne et Ex-président de la Chambre des Affaires Contentieuses-administratives du *Tribunal Supremo*

51 LA COUR DES COMPTES AUTRICHIENNE FAIT LE POINT. LA GLOBALISATION DU CONTRÔLE DANS LA LUTTE CONTRE LA CORRUPTION ET LA MAUVAISE GESTION ÉCONOMIQUE

Dr. Edith Goldeband, Directrice des Relations Publiques. Cour des comptes d'Autriche

Photo de couverture: Panneau faisant allusion au Séminaire de l'EUROSAI Lisbonne -Portugal- 1998. Conçu par Ricardo Jaden.

ISSN: 1027-8974

ISBN: 84-922117-7-6

Dépôt Légal: M.23.969-1997

Le Secrétariat de l'EUROSAI (Organisation des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques d'Europe) édite chaque année la revue *EUROSAI*, tel qu'il en a été convenu par l'Organisation. Cette revue a pour objet de contribuer à l'amélioration des procédures et techniques de contrôle des finances publiques, ainsi que d'informer sur les activités de l'Organisation.

Les idées et opinions formulées dans la revue n'engagent que les éditeurs et les personnes qui collaborent avec la publication à travers leurs travaux. Elles ne reflètent donc pas nécessairement les vues ou l'orientation de l'Organisation.

Les éditeurs invitent toute personne intéressée, à présenter des articles, des rapports et des nouvelles. Ce matériel peut être envoyé au bureau éditorial, à l'adresse suivante: TRIBUNAL DE CUENTAS, Secretaría de EUROSAI, Fuencarral 81, 28004-Madrid, ESPAÑA.

Tél.: +34 91 446 04 66 - Télécopie: +34 91 593 38 94 - E-mail: eurosai@tsai.es - tribunacta@tcu.es — www: <http://www.eurosai.org>

L'adresse indiquée ci-dessus peut également être utilisée pour tout autre correspondance ayant trait à la revue.

La revue est distribuée à tous les présidents des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques d'Europe qui participent aux activités de l'EUROSAI.

La revue *EUROSAI* est éditée et supervisée par Ubaldo Nieto de Alba, Secrétaire général de l'EUROSAI, et Mari Luz Martín, Teresa García, Philippe Rochette et M^{re} Socorro Orcajo. Elle est conçue et produite par *DiScript* et imprimée par *Star Press*. La revue *EUROSAI* est imprimée sur un papier couché spécial qui préserve l'environnement, dénué de chlore, de 110 grammes, biodégradable et recyclable.

Printed in Spain - Imprimé en Espagne

Éditorial

Chers membres de l'EUROSAI,

Nous voici à l'aube du XXI^e siècle. Au fil du temps, nous avons successivement assisté à la transition de l'ère industrielle à l'ère de l'information, puis, récemment, à l'ère de la complexité.

La globalisation de l'économie est un processus bien plus complexe que le seul globalisme financier. Les économies des Etats nationaux souverains s'entrelacent et s'imbriquent les unes dans les autres par l'entremise d'acteurs transnationaux, avec leurs différentes identités, orientations, parts de pouvoir et autres métissages d'intérêts. Cela suppose une certaine affinité entre les différentes logiques de globalisation (globalisation culturelle, politique, sociale, financière, économique ou écologique), que l'on ne peut concevoir et comprendre que dans le contexte d'une interdépendance mutuelle avec un "tout" qui n'est pas la simple somme des parties.

La voie de l'économie globale, en tant que processus de création, d'intégration et d'apprentissage, passe nécessairement par une gestion stratégique permettant, d'une part, d'éviter tout glissement du système vers une crise systémique, en assumant s'il le faut certaines instabilités limitées, et, d'autre part, de favoriser l'instauration d'un ordre plus stable, ne serait-ce qu'en assumant un niveau de complexité accru. Dans ce cas, le but des nouvelles stratégies de globalité devrait être l'intégration sans pour autant renoncer à la diversité, la responsabilité, la décentralisation, l'efficacité et la coopération. Si chaque pays connaît et comprend la dynamique du "tout", les conséquences de ses propres actes, dans le système global où il évolue, seront tout autres que s'il comprend uniquement sa propre situation, car cela se traduit nécessairement par un renforcement de la notion de responsabilité personnelle et permet d'éviter ce qu'il est convenu d'appeler le risque moral.

L'une des voies permettant de limiter ces instabilités et d'en minimiser les coûts est de bâtir des unions régionales capables d'enrayer les soubresauts des taux de change et des taux d'intérêt entre les économies locales de l'union tout en tolérant les fluctuations cambiales par rapport aux devises d'autres zones. Ces processus d'intégration régionale constituent de nouveaux défis que les Institutions supérieures de contrôle se doivent de relever en facilitant l'intégration des différents contrôles moyennant un processus équilibré de collaboration et de coordination technique, notamment au niveau des objectifs, afin de permettre un rapprochement entre les différentes procédures et de parvenir à un bon niveau d'efficacité dans les zones communes de contrôle. Cela permettrait de respecter les diversités locales tout en assurant l'intégration de l'ensemble des contrôles des unions régionales au sein des stratégies de coopération. Notre mission consiste donc à identifier tous les éléments susceptibles de contribuer au renforcement des volontés de coopération.

Deux des grandes questions qui sont au centre de nos échanges d'opinion et de nos prises de décisions semblent intimement liés à cette dynamique. En premier lieu, la réflexion sur l'indépendance des Institutions supérieures de contrôle, question qui a non seulement été abordée au cours du dernier séminaire de l'EUROSAI, mais qui constitue la colonne vertébrale de notre prochain Congrès, un point sur lequel on est également très sensible au sein de l'INTOSAI. En deuxième lieu, ce qui ne signifie pas qu'il s'agisse d'un aspect moins important, il convient de mentionner le travail que nous avons réalisé pour parvenir à un haut degré d'efficacité et d'efficience au niveau des contenus, des techniques et des réalisations dans le domaine de la formation des membres de l'EUROSAI.

Si vous me le permettez, avant de mettre un terme à cette réflexion, je souhaiterais témoigner toute ma gratitude à chacun des auteurs qui ont rendu possible l'édition de ce nouveau numéro de la revue EUROSAI. J'en profite également pour vous rappeler que cette tribune, qui a pour mission de faire de la coopération mutuelle entre les membres de notre Organisation une réalité, est à votre entière disposition.

Ubaldo Nieto de Alba
Président de la Cour des comptes d'Espagne
Secrétaire général de l'EUROSAI



Nouvelles de l'EUROSAI

XVII^e RÉUNION DU COMITÉ DIRECTEUR

Le 23 juin 1998 s'est tenue à Lisbonne (Portugal) la XVII^e réunion du Comité directeur de l'EUROSAI.

Grâce à l'efficace organisation de nos confrères portugais, la réunion s'est non seulement déroulée de façon on ne peut plus satisfaisante, mais les assistants ont eu la possibilité de visiter l'Exposition Universelle de Lisbonne 98.

Outre l'approbation du procès-verbal de la réunion précédente, le Comité directeur a chargé le Secrétariat général de créer le site Internet de l'EUROSAI.

Au cours de cette réunion ont été abordées différentes questions de grande importance, comme la proposition émanant de l'ISC du Canada de créer un groupe de travail, au sein de l'INTOSAI, sur l'indé-

pendance des Institutions supérieures de contrôle.

Le Secrétariat de l'EUROSAI a distribué les conclusions sur l'inventaire des besoins et des accords de collaboration pour la formation des membres de l'EUROSAI. Compte tenu de l'importance de cette question, le Comité directeur a chargé le Secrétariat général et le Bureau National d'Audit de la Norvège d'élaborer un rapport-proposition sur ce thème. Ce rapport sera présenté au XVIII^e Comité directeur de l'EUROSAI.

Durant la réunion, le Premier Président de la Cour des comptes de France, M. Joxe, a présenté un compte-rendu sur les préparatifs du IV^e Congrès de l'EUROSAI, qui se tiendra à Paris en 1999.



2

SÉMINAIRE DE LISBONNE – 1998

Du 24 au 26 juin 1998 s'est tenu à Lisbonne (Portugal) le séminaire chargé de développer l'un des sous-thèmes du IV^e Congrès de l'EUROSAI, en l'occurrence le sous-thème intitulé "Les relations entre les ISC et les pouvoirs législatif, exécutif et judiciaire". Ce séminaire a été préparé par un groupe de travail composé des ISC de la France, l'Italie, la Pologne, le Portugal et le Royaume-Uni.

Outre les représentants de 34 ISC, des observateurs de 6 autres ISC et de l'OCDE ont assisté à ce séminaire.

Avant la tenue du séminaire, l'Organisation avait confectionné un questionnaire qui a été envoyé à l'ensemble des membres de l'EUROSAI. Ce questionnaire portait sur les questions suivantes:

1. Les caractéristiques qui garantissent l'indépendance de l'ISC.
2. Le domaine de l'audit.
3. Le recrutement du personnel.
4. Le niveau d'indépendance de l'ISC dans l'élaboration de son programme annuel de travail.



Séminaire de l'EUROSAI organisé à Lisbonne (Portugal) du 24 au 26 juin 1998.

5. L'étendue de l'indépendance financière de l'ISC.
6. Le niveau de coopération entre les institutions de contrôle interne et l'ISC.
7. Le niveau de coopération entre l'ISC et les pouvoirs législatif, exécutif et judiciaire.

8. Définition des particularités qui caractérisent l'indépendance de l'ISC et qui ne sont pas contenues dans les points précédents.

9. Définition de ce que signifie, pour chaque institution, l'indépendance réelle d'une ISC.

L'Organisation a reçu 34 réponses à ce questionnaire, sur la base desquelles elle a édité une publication contenant, en outre, les conclusions générales qui serviront de document de travail lors du IV^e Congrès de l'EUROSAI.

La déclaration finale rédigée à l'issue du séminaire est la suivante:

Les Institutions Supérieures de Contrôle (ISC) membres de l'EUROSAI, réunies en Séminaire, à Lisbonne, du 24 au 26 juin 1998, en préparation du IV^e Congrès EUROSAI qui se tiendra à Paris en 1999, ont arrêté la Déclaration suivante découlant des débats sur le thème du Séminaire:

L'indépendance des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques dans leurs rapports avec les pouvoirs Législatif, Exécutif et Judiciaire.

1. La capacité d'action indépendante est une garantie essentielle du bon fonctionnement d'une ISC. Cette capacité doit

se traduire dans les faits par l'inamovibilité de ses membres, et ce que leur mandat soit à vie ou provisoire, par l'auto-administration de l'ISC et par des moyens budgétaires suffisants.

Ces éléments essentiels de l'indépendance doivent être solennellement garantis par les lois et respectés par le pouvoir législatif lui-même.

2. Par rapport au pouvoir Exécutif, la création de conditions favorables à l'auto-administration des ISC est indispensable, notamment en ce qui concerne les ressources humaines, la gestion des ressources financières, le choix des activités à développer (cadre, calendrier et méthodologie) et des institutions à contrôler, l'articulation avec les organes de contrôle interne, le devoir de collaboration des institutions contrôlées, l'effectivité de la responsabilité des agents contrôlés et la consécration du principe de la procédure contradictoire.

3. Par rapport au pouvoir Judiciaire, il est souhaitable, lorsqu'il en est le cas, que les ISC et les organes du pouvoir Judiciaire aient à leur disposition un cadre de normes légales établissant leur coopération dans le cadre de leurs attributions respectives.



3

RÉUNION DE L'EUROSAI DURANT LE XVI^e INCOSAI

Dans le cadre du XVI^e INCOSAI qui s'est tenu à Montevideo (Uruguay) a été organisée, le 13 novembre 1998, une réunion du Groupe Régional de l'EUROSAI. Au cours de cette réunion, à laquelle ont participé la plupart des membres de l'Organisation, le Secrétaire général, M. Nieto

de Alba, a présenté les résultats des activités de l'EUROSAI réalisées entre le mois d'octobre 1995 et le jour de la réunion. Les assistants ont ensuite été informés des conclusions du Séminaire organisé à Lisbonne en juin 1998 et des préparatifs du IV^e Congrès de l'EUROSAI.

NOUVELLES DES MEMBRES DE L'EUROSAI

L'ISC de la Pologne fait désormais partie du Groupe de Travail de l'INTOSAI sur l'Audit Environnemental. Ce Groupe a présenté les résultats de son travail au cours du XVI^e INCOSAI, sous le titre "Comment les ISC peuvent-elles coopérer au contrôle des Accords Internationaux sur l'environnement".

L'*Althingi*, l'organe législatif de l'Islande, a adopté la nouvelle loi nationale de

Contrôle de 1997. Cette loi apporte une définition plus précise du mandat de l'INAO (l'ISC de l'Islande).

Les Présidents des Institutions supérieures de contrôle des pays d'Europe Centrale et Orientale se sont réunis à Varsovie les 26 et 27 mars 1998 sous la double présidence de M. Wojciechowski, Président de la Chambre Suprême de Contrôle de la Pologne, et de M. Friedmann, Prési-

dent de la Cour des comptes européenne. M. Everard, Membre de la Cour, a participé en qualité de membre responsable du secteur PHARE/TACIS.

Le 31 octobre 1997, le Parlement fédéral allemand a adopté la Loi de Développement du Droit Budgétaire, comprenant les réglementations et les dispositions nécessaires à la réorganisation du contrôle externe par la Cour des comptes fédérale. Le système de contrôle externe qui existait jusqu'à présent, doté de deux niveaux de révision, sera transformé en un système à un seul niveau. Pour préparer, étayer et compléter ses travaux de contrôle, la Cour des comptes fédérale a créé 9 Bureaux de Contrôle au sein de la Fédération, lesquels ont commencé leurs activités début 1998.

Le 9 juin 1998, le Bureau de vérification de l'Estonie a nommé M. Juhan Parts nouvel Auditeur Général, suite au départ à la retraite de M. Meri, qui occupait ce poste jusqu'à cette date.

L'Institution supérieure de contrôle de la Suède vient de lancer un vaste programme de formation s'adressant aux auditeurs financiers de l'institution. Le but de ce programme est de créer un cours structuré de formation professionnelle au sein du Département de Contrôle Financier, en vue de garantir la qualité optimale des contrôles.

Le 1^{er} octobre 1998, M. Kurt Grüter a pris possession de son poste de nouveau Directeur du Contrôle fédéral des finances de la Suisse. M. Grüter remplace M. Peter Probst, qui vient de prendre sa retraite.

Après douze ans d'activité, à la fin du mois de novembre dernier M. Giuseppe Carbone est arrivé au terme de son mandat de Président de la Cour des comptes de l'Italie. M. Carbone a joué un rôle essentiel au sein de l'EUROSAI puisque c'est l'un des fondateurs et le principal promoteur de cette Organisation. M. Francesco Sernia a été élu nouveau Président de la Cour des comptes italienne.



M. Carbone, Président de la Cour des comptes d'Italie.



M. Koning, Président de la Cour des comptes des Pays-Bas.

Le 1^{er} avril prochain, M. Henk E. Koning, Président de la Cour des comptes des Pays-Bas, prendra sa retraite. Il exerce les fonctions de Président de cette Institution depuis le 5 novembre 1991.

LE CONTRÔLEUR ET AUDITEUR GÉNÉRAL DE L'IRLANDE REND VISITE À LA COUR DES COMPTES TURQUE

Le Contrôleur et Auditeur général de l'Irlande, M. John Purcell, accompagné de sa représentante au sein de l'organe chargé de l'Audit de l'EUROSAI, Mme Maureen Mul-

ligan, a rendu visite à la Cour des comptes de la Turquie du 16 au 20 juin 1998.

Au cours de leur visite, le Contrôleur et Auditeur général et Mme Mulligan ont



été informés de l'organisation, du fonctionnement et des pouvoirs de la Cour des comptes Turque. En outre, M. John Purcell s'est entretenu avec le Président de la Cour des comptes de la Turquie, le Professeur M. Kamil Mutluer, sur l'EUROSAI

en général et sur le contrôle des comptes de l'EUROSAI en particulier, ainsi que sur d'autres questions d'intérêt mutuel, dont les grands défis que doivent relever les ISC à l'aube du second millénaire.

UNE DÉLÉGATION DE L'ISC DE L'ALBANIE REND VISITE À LA COUR DES COMPTES TURQUE

Une délégation composée de six auditeurs de l'Institution supérieure de contrôle de l'Albanie a rendu visite à la Cour des comptes de la Turquie du 3 au 19 octobre 1998. Au cours de leur séjour en Turquie, nos confrères albanais, avec à leur tête leur Vice-présidente, Mme Ariana Nati, ont assisté à un cours spécialement conçu pour l'ISC de l'Albanie, portant sur des connaissances générales concernant les systèmes financier et fiscal de la Turquie.



De gauche à droite:
M. C. Gurer, Directeur des Relations Internationales (Cour des comptes de Turquie),
M. A. Kllorigiri, le Professeur
M. K. Mutluer, Président de la Cour des comptes de Turquie,
Mme A. Nati, Vice-présidente et Chef de la Délégation,
M. B. Stafuka, M. S. Kalluli,
M. M. Sharko et M. G. Myftar.

NOMINATION D'UN NOUVEL AUDITEUR GÉNÉRAL ET D'UN NOUVEAU VICE-AUDITEUR GÉNÉRAL EN RÉPUBLIQUE DE CHYPRE



5

Le Président de la République de Chypre vient de nommer un nouvel Auditeur Général et un nouveau Vice-auditeur Général. Nous résumons ci-après le curriculum vitae de chacune des deux personnes nommées à ces postes.

Mme Georghadji est née en juillet 1956, à Famagusta, où elle a vécu jusqu'en 1974, date à laquelle sa famille a été contrainte d'émigrer suite à l'invasion de Chypre par la Turquie. Elle réside actuellement à Limassol, à Chypre, avec son mari et ses deux enfants.

Elle a fait des études de Sciences Économiques à l'Université d'Athènes, puis s'est spécialisée dans l'Économétrie à l'Université de Southampton, au Royaume-Uni. Après avoir été nommée, en 1981, fonctionnaire dans la branche Économie du Ministère chypriote des Finances, elle a obtenu une bourse de la Commission Fullbright et a passé un Mastère en Économie à l'Université de Chicago, aux États-Unis.

Depuis 1991, suite à sa nomination au poste de Fonctionnaire Financier de Haut



L'Auditeur Général de la République de Chypre, Mme Chrystalla Georghadji.

Niveau au sein de la Division Finances et Investissements du Ministère des Finances, elle était responsable de différents dossiers ayant trait au secteur financier en général et au sous-secteur des assurances en particulier. En 1995, alors qu'elle occupait son poste au sein du Ministère, elle a été nommée Superintendant en Assurances

et s'est vu confier la direction du Département de Supervision des Compagnies d'Assurances à Chypre.

Elle a en outre été Vice-présidente de la Commission des Valeurs et de la Bourse de Chypre entre 1993 et 1998.

Mme Georghadji a été nommée Auditeur Général de la République, en date du 1^{er} décembre 1998, par le Président de la République de Chypre.

M. George Kyriakides est né en octobre 1950. Il est membre de l'Association d'experts-comptables du Royaume-Uni et de l'Association d'experts-comptables de Chypre. Il possède un diplôme post-universitaire en Gestion du Secteur Public.

Il a pris part à plusieurs programmes de formation sur l'Audit Opérationnel et l'Audit informatique aux États-Unis et au Royaume-Uni, ainsi qu'à d'autres programmes organisés par l'ASOSAI. Il a été sélectionné par le Gouvernement de Krasnodar, en Russie, et a participé à plusieurs séminaires sur les marchés internationaux, aux côtés d'autres fonctionnaires de la Banque pour le Développement de Chypre.

De 1973 à 1982, il a fait des études et a travaillé au Royaume-Uni en tant que



Le Vice-auditeur
Général de la
République de Chypre,
M. George Kyriakides.

comptable diplômé. En 1982, il a été recruté par l'Institution supérieure de contrôle de Chypre en tant qu'Auditeur Senior, avant d'être promu au poste de Directeur de Contrôle.

M. George Kyriakides a été nommé Vice-auditeur Général de la République, en date du 1^{er} août 1998, par le Président de la République.



Union Européenne

PUBLICATIONS DE LA COUR DES COMPTES EUROPEENNE EN 1998

Présentation du rapport annuel 1997

Le 17 novembre 1998 le Président de la Cour des comptes européenne, M. Bernhard Friedmann, a présenté le rapport annuel et la déclaration d'assurance relatifs à l'exercice 1997 devant le Parlement européen, réuni en séance plénière à Strasbourg.

Le contenu du rapport annuel 1997 diffère de celui des années précédentes. Au fil des années, son volume a augmenté au point de rendre sa préparation et sa finalisation impraticables dans des délais raisonnables. Or, depuis le Traité de Maastricht, la procédure de décharge inclut aussi les rapports spéciaux. La Cour a choisi de publier la plupart de ses résultats d'audit dans des rapports spéciaux, ce qui a aussi l'avantage de pouvoir mieux répartir ses travaux sur toute l'année. Ainsi, plutôt que d'énumérer les résultats détaillés de diverses enquêtes, chaque chapitre du rapport annuel 1997 contient des observations de nature générale et une synthèse des conclusions des travaux de contrôle qui ont été adoptés sous forme de rapports spéciaux depuis la parution du précédent rapport annuel. Or, au moment de la publication du rapport annuel 97, 25 rapports spéciaux, 10 avis et 15 rapports annuels spécifiques ont été adoptés

La présentation du rapport annuel 1997 à Strasbourg a été suivie d'une conférence de presse de M. Friedmann et M. Liikanen, Membre de la Commission responsable du budget communautaire au Centre de presse du Parlement européen à Strasbourg, où plus de 200 journalistes étaient présents. Le Président était accompagné par les Membres suivants: M. Wiggins, M. Clemente, M. Everard, M. Sousa Ribeiro, M. Karlsson, Mme Nikolaou, M. Colling et M. Bernicot.

En outre, la présentation du rapport annuel 1997 ainsi que la conférence de presse, ont été diffusées par satellite via Europe by Satellite. La conférence de presse a également été retransmise en direct au Centre de



M. Friedmann présente au Parlement Européen le Rapport Annuel de 1997 de la Cour des comptes européenne, à l'occasion de la séance plénière s'étant tenue à Strasbourg le 17 novembre 1998. A gauche: M. Liikanen, de la Commission européenne.



7

presse de la Commission à Bruxelles où environ 400 journalistes étaient présents.

Cette large couverture médiatique a entraîné une publicité très importante puisque environ 400 articles ont été publiés suite d'une part à la présentation du rapport annuel 1997 par le Président, et d'autre part par la majorité des Membres qui ont fait une présentation dans leur capitale respective.

De même, suite aux rapports annuels et spéciaux récents de la Cour des comptes européenne, le Parlement européen a refusé le 17 décembre 1998 d'accorder la décharge du budget 1996 à la Commission européenne.

Rapports spéciaux

En 1998 la Cour des comptes européenne a adopté 25 rapports spéciaux sur des sujets bien variés:

- 1/98 relatif à la coopération financière et technique bilatérale avec les pays tiers méditerranéens,
- 2/98 sur les décisions de la Commission du 23 avril 1997 et du 30 juillet 1997



8

- relatives à l'apurement des comptes du Fonds européen d'orientation et de garantie agricole (FEOGA), section "garantie" pour l'exercice 1993,
- 3/98 concernant la mise en oeuvre de la politique et de l'action de l'UE en matière de pollution des eaux,
- 4/98 relatif à l'importation à taux réduit dans la Communauté et à l'écoulement sur le marché de produits laitiers néo-zélandais et de fromage suisse,
- 5/98 relatif à la reconstruction en ex-Yougoslavie,
- 6/98 relatif au bilan du système des ressources propres de l'Union fondées sur la TVA et le PNB,
- 7/98 concernant le programme communautaire d'aide au développement concernant l'Afrique du Sud,
- 8/98 relatif aux services de la Commission chargés de la lutte contre la fraude, notamment l'Unité de coordination de la lutte anti fraude (UCLAF),
- 9/98 relatif à la protection des intérêts financiers de l'UE en matière de TVA sur les échanges intracommunautaires
- 10/98 relatif aux frais et indemnités des députés du Parlement européen,
- 11/98 relatif au développement du secteur privé PHARE et TACIS pour la période 1991-1996,
- 12/98 sur l'exécution des programmes opérationnels relatifs à la promotion du développement rural dans les zones de l'objectif n° 5b),
- 13/98 relatif à l'utilisation des techniques d'analyse de risque dans les contrôles douaniers et le dédouanement des marchandises,
- 14/98 relatif à la clôture des formes d'intervention du FEDER,
- 15/98 relatif à l'évaluation des interventions des Fonds structurels concernant les périodes 1989-1993 et 1994-1999,
- 16/98 relatif à l'exécution des crédits des actions structurelles de la période de programmation 1994-1999,
- 17/98 relatif au soutien accordé aux sources d'énergie renouvelables dans le cadre des actions à frais

- partagés du programme JOULE-THERMIE et des actions pilotes relevant du programme ALTENER,
- 18/98 relatif aux mesures communautaires visant à promouvoir la création de sociétés mixtes dans le secteur de la pêche,
- 19/98 relatif au financement communautaire de certaines mesures prises à la suite de la crise de l'ESB,
- 20/98 sur les produits agricoles bénéficiant de restitutions à l'exportation,
- 21/98 sur la procédure d'agrément et de certification appliquée dans le cadre de l'apurement des comptes 1996 relatifs aux dépenses du FEOGA-Garantie,
- 22/98 sur la gestion par la Commission de la mise en oeuvre des mesures visant à promouvoir l'égalité des chances entre les hommes et les femmes,
- 23/98 relatif aux actions d'information et de communication gérées par la Commission,
- 24/98 sur les opérations de capitaux à risque financées sur les ressources des Fonds européens de développement et
- 25/98 sur les opérations engagées par l'UE et dans le domaine de la sûreté nucléaire en Europe centrale et orientale (PECO) et dans les nouveaux Etats indépendants (NEI).

**La Cour des comptes européenne:
1977-1997: Brochure éditée à
l'occasion des 20 ans de la Cour**

Une brochure spécifique consacrée au vingtième anniversaire de la Cour des comptes européenne a été éditée en 1998. Cette publication comprend les interventions des différents orateurs à l'occasion de la séance solennelle marquant l'événement. Elle comprend également une étude, se basant sur les observations faites par la Cour dans ses derniers rapports, menée par les Directeurs des groupes d'audit de la Cour, se rapportant à la bonne gestion financière concernant les ressources propres et les trois principaux domaines de dépenses, à savoir la garantie agricole, les Fonds structurels et l'aide au développement. Enfin, la troisième partie de la brochure contient un certain nombre de dispo-

sitions sur la réglementation communautaire et des informations générales sur la Cour.

Internet

Depuis le mois d'avril 1998 tous les rapports de la Cour, qui sont publiés au Journal officiel des Communautés européennes, figurent le jour même de

leur parution sur le site Web de la Cour (<http://www.eca.eu.int>) dans les 11 langues communautaires. Par ailleurs, la Cour publie actuellement ses pages Web sur Internet dans toutes les langues communautaires et établit des liens vers d'autres sites communautaires ou européens. Vous pouvez nous contacter par courrier électronique à l'adresse générale de la Cour: euraud@eca.eu.int pour toute demande d'information ou de documentation.

LIGNES DIRECTRICES EUROPÉENNES CONCERNANT L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE DE L'INTOSAI

En sa qualité de doyen du Comité de contact des Présidents des Institutions supérieures de contrôle de l'Union européenne, M. G. Carbone, Président de la Cour des comptes italienne, s'est vu remettre, le 8 mai 1998, le premier exemplaire du document final établi par un groupe de travail mis en place par ledit Comité (photo). Composé de quinze "Lignes directrices européennes concernant l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI", le document en question avait été finalisé par le Groupe de travail un peu plus tôt le même jour, au cours de sa réunion de clôture tenue à Rome. M. Carbone s'est particulièrement félicité de l'achèvement des travaux du groupe, qui a réuni des représentants de plusieurs ISC européennes; la Cour des comptes italienne entend en effet placer les lignes directrices européennes au centre de la révision et de la modernisation de son approche de contrôle. La stratégie de l'Italie en matière d'audit s'inscrivant dans une longue tradition d'organisation essentiellement juridictionnelle, la modernisation a constitué un des thèmes fondamentaux de la Présidence de M. Carbone. À l'avenir, le contrôle de la performance fera par ailleurs l'objet d'une attention toujours plus grande.

Historique des travaux du Groupe ad hoc

Le Groupe de travail ad hoc sur les normes de contrôle a été mis en place par le Comité de contact des Présidents des Institutions supérieures de contrôle de l'Union européenne, lors de sa réunion des



Le Président de la Cour des comptes italienne, M. G. Carbone, reçoit la première copie des "Lignes directrices européennes concernant l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI", des mains de M. Schmidt-Gerritzen, membre de la Cour des comptes européenne et Président du Groupe de Travail correspondant, en présence des membres du Groupe.

24 et 25 septembre 1991 à Madrid. Le Groupe était initialement composé des représentants des ISC du Danemark, de l'Espagne, de l'Italie et des Pays-Bas. Les ISC du Royaume-Uni et de la Suède l'ont rejoint respectivement en 1994 et 1996. La présidence du groupe était assurée par la Cour des comptes européenne.

Le Groupe ad hoc a centré ses travaux sur les aspects méthodologiques relatifs à l'exécution des contrôles des activités présentant un intérêt collectif ou commun pour les ISC des pays concernés de l'Union européenne. Les normes de contrôle de l'INTOSAI constituant, au niveau méthodologique, un fil conducteur commun dans la grande diversité des traditions de contrôle public des États membres de l'UE, le Groupe ad hoc a tenu à exploi-



ter ce fil conducteur commun en élaborant une série de quinze lignes directrices. Ces dernières décrivent la manière dont les normes de contrôle de l'INTOSAI peuvent être appliquées dans le contexte du contrôle des activités de l'Union européenne. Le Groupe a essayé d'élaborer des lignes directrices pour l'ensemble des domaines principaux du processus de contrôle. Ainsi, par exemple, la norme INTOSAI relative aux "informations probantes" a été développée par l'établissement de quatre lignes directrices intitulées "Informations probantes et méthode de contrôle", "Échantillonnage de contrôle", "Utilisation des travaux d'autres auditeurs et d'experts" et "Autres informations présentées dans les documents contenant des états financiers audités". Lors de l'élaboration de ses lignes directrices, le Groupe a en outre pris en considération les normes internationales d'audit de la Fédération internationale des comptables (IFAC).

Alors que sa tâche première était de fournir une méthodologie commune destinée aux contrôles conjoints ou coordonnés effectués par les ISC de l'UE¹, le Groupe a constaté avec satisfaction que ses projets de lignes directrices s'avéraient également utiles au sein de certaines ISC, tout particulièrement lorsque celles-ci procédaient à des révisions fondamentales de leurs méthodes de contrôle - en réaction, par exemple, à une nouvelle législation nationale. Ce type d'utilisation potentielle des lignes directrices est évoqué ci-après.

La série complète des quinze "lignes directrices européennes" ainsi que leur rapport avec les normes de contrôle de l'INTOSAI sont présentés dans le diagramme figurant à la fin du présent article. Elles se répartissent en cinq groupes:

Groupe 1 - trois lignes directrices relatives à la préparation des contrôles;

Groupe 2 - six lignes directrices relatives à l'obtention des informations probantes;

Groupe 3 - deux lignes directrices relatives à la conclusion des contrôles;

Groupe 4 - une ligne directrice relative au contrôle de la performance; et

Groupe 5 - trois lignes directrices couvrant d'autres domaines.

Au cours de ses travaux, le Groupe ad hoc a bénéficié des commentaires et de l'appui des Présidents et des agents de liaison des ISC de l'UE, ainsi que du personnel de contrôle de ces organismes (et, en particulier, du personnel des ISC représentées au sein du Groupe ad hoc).

La langue de travail du Groupe a été l'anglais. Les lignes directrices ont à l'origine été établies dans cette langue, mais elles ont été traduites dans toutes les autres langues officielles de l'Union européenne ainsi que certaines des pays de l'Europe centrale et orientale. Les versions linguistiques peuvent être consultées sur le site Web de la Cour: <http://www.eca.eu.int>.

Une base méthodologique commune

Bien que les lignes directrices soient plus détaillées que les normes de contrôle de l'INTOSAI, elles ne constituent pas pour autant des procédures de travail circonstanciées à l'usage des auditeurs individuels, le Groupe ad hoc considérant que chaque ISC doit arrêter les détails de ses propres procédures en tenant compte des circonstances, des traditions et de la législation nationales. Cependant, les lignes directrices représentent bien une base commune à laquelle peuvent se référer ou adhérer, si elles le désirent, toutes les ISC de l'UE, dans le cadre de leurs méthodes d'audit respectives et pour tout contrôle des activités de l'Union européenne - que ce contrôle soit entrepris individuellement au niveau national ou, conjointement ou en coordination avec d'autres ISC, au niveau international.

Un certain nombre d'ISC des États membres de l'UE ont adopté des méthodes de contrôle plus étroitement ou plus explicitement fondées sur des normes de contrôle nationales que sur celles de l'INTOSAI. Ces normes de contrôle nationales, quant à



¹ Dans le cadre d'un contrôle conjoint, les ISC participantes se fixent les mêmes objectifs de contrôle en vue de l'examen, chacune dans leurs domaines de compétence, d'un même sujet. S'agissant d'un contrôle coordonné, chaque ISC participante examine un sujet commun et, bien que chacune des ISC puisse avoir des objectifs de contrôle différents, elles collaborent étroitement, ce qui permet des échanges d'information et, par suite, l'amélioration de la qualité de leurs contrôles respectifs.

elles, sont souvent étroitement liées aux normes de contrôle internationales élaborées par la Fédération internationale des comptables (IFAC). Au cours de ses travaux, le Groupe ad hoc a pris en considération une comparaison, réalisée au sein de la Cour des comptes européenne, entre les normes de l'INTOSAI et celles de l'IFAC. Ladite comparaison a révélé que, bien que les deux séries de normes diffèrent au niveau de la précision des détails ainsi que d'un point de vue terminologique, les différences relevées n'ont pas d'incidence majeure sur les méthodologies sous-jacentes en matière d'audit. Par conséquent, le Groupe ad hoc considère que les lignes directrices européennes d'application sont utilisables par toutes les ISC de l'Union européenne.

Une "dimension européenne"

Lors de l'élaboration de ces lignes directrices, le Groupe ad hoc a cherché tout particulièrement à dégager une "dimension européenne". De temps à autre, lorsqu'un aspect européen particulier peut avoir une incidence sur la manière dont un auditeur mène son travail, il en est fait mention dans le texte de la ligne directrice. À titre d'exemple, la ligne directrice relative aux "Irrégularités" contient un résumé de la législation européenne pertinente.

Le Groupe estime cependant que la principale dimension européenne des lignes directrices réside dans le fait qu'elles présentent une base technique commune que toutes les ISC peuvent adopter, si elles le désirent, dans le cadre de leurs méthodes de contrôle respectives. En d'autres termes, le Groupe ad hoc considère que la dimension européenne la plus importante émane du caractère globalement acceptable des lignes directrices pour chacune des sept ISC qui ont participé au travail du Groupe et qui, ensemble, représentent grosso modo les principales

caractéristiques de toutes les traditions et structures d'organisation du contrôle public existant dans l'Union européenne.

Un rôle plus important pour les lignes directrices?

Le travail de base que constitue l'élaboration des quinze lignes directrices s'est étendu sur sept années, une année supplémentaire ayant été nécessaire pour réaliser les ultimes modifications rédactionnelles et préparer la publication de la série complète. Pendant ces sept années, l'Europe (et avec elle, le monde) n'a pas cessé d'évoluer, et de nombreux développements sont apparus qui vont affecter le contrôle public ainsi que l'environnement dans lequel il s'effectue au sein de l'Union européenne. Parmi ces développements, les plus importants sont peut-être les étapes franchies vers l'élargissement de l'UE et, en particulier, les préparatifs auxquels on assiste dans les pays d'Europe centrale et orientale et dans les États de la CEI. Le Groupe ad hoc s'est félicité d'apprendre que ses lignes directrices, bien qu'étant encore à l'état de projet, ont été communiquées aux ISC de ces pays, et a été très satisfait de recueillir des réactions positives de la part de certains de ces organismes. Le Groupe pense que les lignes directrices pourraient jouer un rôle supplémentaire très utile, qui n'était pas prévu en 1991, lorsqu'il a commencé ses travaux, en aidant les ISC de ces pays à se préparer à l'adhésion à l'Union. Il espère que son travail apportera une contribution appréciable dans ce domaine.

Le Groupe croit savoir que certaines lignes directrices ont été utilisées au delà des frontières de l'Europe, notamment comme outil de formation pour les auditeurs d'au moins un pays d'Amérique du Sud. Peut-être peuvent-elles dès lors jouer un rôle plus important que celui qui leur avait été assigné au départ.



REUNIONS OFFICIELLES

RÉUNION DU COMITÉ DE CONTACT DES PRÉSIDENTS DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE DES ETATS DE L'UNION EUROPÉENNE LES 20 ET 21 OCTOBRE 1998

Les Présidents des Institutions supérieures de contrôle (ISC) des Etats membres de l'Union européenne, se sont réunis, dans le cadre de leur réunion annuelle, sous la Présidence du Président de la Cour des comptes européenne (CCE), M. Bernhard Friedmann, les 20 et 21 octobre 1998 à Luxembourg.

La première partie de la réunion de Luxembourg a permis de mettre en évidence notamment les progrès accomplis par les Institutions supérieures de contrôle dans leur réflexion et démarche communes sur des sujets, tels que le contrôle de la TVA dans les échanges intracommunautaires, dont une partie très substantielle alimente le budget communautaire; le contrôle de l'application des aides accordées par les Etats membres dans le cadre des articles 92 et 93 du Traité; l'état de la situation dans les Etats membres s'agissant de la transposition dans le droit interne des dispositions communautaires relatives aux marchés publics et la question de l'élaboration de normes générales de contrôle.

Au cours de cette discussion, les Présidents des ISC ont pris la décision d'intensifier leur coopération respective avec les Institutions Nationales de Contrôle (ICN) des Pays d'Europe centrale et orientale (PECO) puisqu'a été décidée la création d'un nouveau groupe de travail sur ce thème.

La seconde partie de la réunion des Présidents a été consacrée surtout à la discussion sur les relations quotidiennes entre la Cour des comptes européenne et les ISC des Etats membres. Deux documents ont été discutés l'un concernant l'amélioration



Vue partielle de la réunion du Comité de contact des Présidents des ISC de l'UE qui s'est tenue en 1998.



Photo de groupe de la réunion du Comité de contact des États membres européens, qui s'est tenue à Luxembourg du 20 au 21 octobre 1998.

des procédures relatives à la présentation du rapport annuel de la Cour des comptes européenne, le second concernant les implications pratiques de la notion de contrôle effectué par la CCE "en liaison" avec les ICN qui figure à l'article 188c paragraphe 3 du Traité sur la Communauté européenne.

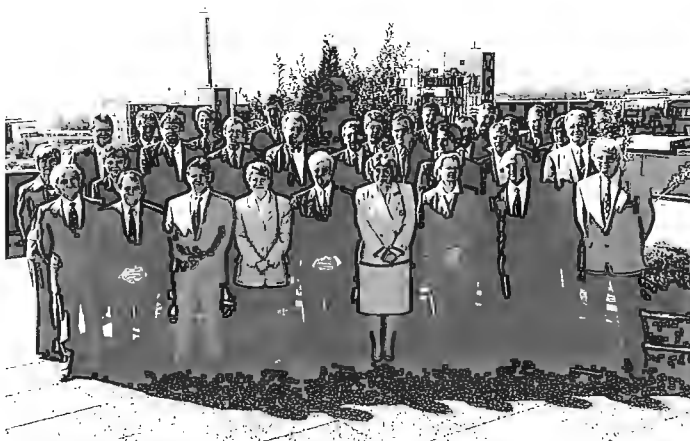


RÉUNION DES AGENTS DE LIAISON DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE (ISC) DE L'UNION EUROPÉENNE À LUXEMBOURG LES 22 ET 23 SEPTEMBRE 1998

Après une première réunion au mois de mai 1998 à Francfort, les Agents de liaison se sont réunis les 22 et 23 septembre à Luxembourg sous la Présidence du Directeur du Service des relations extérieures de la Cour des comptes européenne, M. Norbert Schmidt-Gerritzen pour préparer la rencontre des Présidents des ISC le mois suivant.

La réunion s'est déroulée en deux phases, la première étant consacrée aux travaux des Agents de liaison et des groupes de travail "ad hoc" statuant plus particulièrement sur le contrôle de la TVA, qui finance une partie très substantielle du budget de l'Union européenne, le contrôle de l'application des aides accordées par les Etats membres dans le cadre des articles 92 et 93 du Traité, le rôle et les modes de contrôle des ISC dans le cadre des marchés publics. Ont également été abordés la question de l'établissement de lignes directrices pour harmoniser les méthodes de contrôle et l'opportunité de créer un nouveau groupe de travail sur les performances d'audit pour la politique agricole commune.

La deuxième partie a été plus particulièrement consacrée aux relations des Cour des comptes de l'Union avec les Institutions



Réunion des Agents de liaison des États membres européens, qui s'est tenue à Luxembourg du 22 au 23 septembre 1998.

de contrôle des Etats membres, sur des thèmes comme l'amélioration de la présentation du rapport annuel de la Cour et les implications pratiques de la notion de contrôle effectué par la CCE "en liaison" avec les ICN qui figure à l'article 188c paragraphe 3 du Traité CE. A également été évoquée au cours de cette réunion, la question de la coopération avec les pays de l'Europe centrale et orientale, candidats à l'adhésion à l'Union européenne.



13

RENCONTRE ENTRE LES PRÉSIDENTS DES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE DES PAYS PECO ET DE LA COUR DES COMPTES EUROPÉENNE

Les 26 et 27 mars 1998, les Institutions supérieures de contrôle (ISC) des pays d'Europe centrale et orientale (PECO) et la Cour des comptes européenne ont organisé une rencontre à Varsovie, à l'invitation de la Chambre supérieure de contrôle polonaise. À cette occasion se sont réunis des représentants des 12 pays PECO. La Commission européenne était représentée par le directeur général de la DG IA (relations extérieures) et le directeur général adjoint de la DG XX (contrôle financier),

ainsi que par une délégation du programme PHARE/SIGMA.

Les Présidents des ISC ont souligné à quel point il est important de poursuivre leur coopération en vue d'une réflexion commune sur les institutions de contrôle dans le cadre de la future adhésion des pays PECO à l'UE. Ils ont reconnu l'importance de la coopération dans le domaine de l'audit eu égard à la nécessité, dans la perspective des adhésions, de mettre en place un contrôle approprié à tous les

niveaux, les fonds communautaires devant être gérés de plus en plus par les administrations nationales des PECO.

Enfin, les Présidents des ISC ont déclaré qu'il conviendrait de définir une structure organisationnelle permettant la mise en oeuvre des différentes activités ou y contribuant.

Séminaire sur l'harmonisation de la méthodologie d'audit des Institutions supérieures de contrôle (ISC) des pays d'Europe centrale et orientale (PECO) à Velence (Budapest, Hongrie), les 8-10 septembre 1998

Les 8, 9 et 10 septembre 1998 s'est tenu à Budapest un séminaire sur l'harmonisation de la méthodologie d'audit des Institutions supérieures de contrôle (ISC) des pays d'Europe centrale et orientale (PECO). Etaient présentes à cette réunion, organisée par l'Office d'audit de Hongrie, des délégations des ISC albanaise, bulgare, croate, tchèque, estonienne, lettone, lituanienne, polonaise, roumaine, slovaque et slovène. Etaient également conviées au séminaire des délégations de la Direction Générale XX de la Commission européenne (contrôle financier) et du programme PHARE/SIGMA.

Les 15 "Lignes directrices européennes concernant l'application des normes de contrôle de l'INTOSAI" ont été élaborées par un groupe de travail ad hoc, mis en place par le Comité de contact des Présidents des ISC de l'Union européenne. Ces lignes directrices fournissent une méthodologie d'audit commune pour le contrôle des activités présentant un intérêt pour l'ensemble des ISC des pays de l'Union européenne, et se fondent sur les normes internationalement admises de l'INTOSAI. Elles pourraient également servir de lignes directrices en matière d'audit pour les ISC des PECO et étaient par conséquent présentées lors du séminaire par les membres du groupe de travail ad hoc.

Cette réunion s'est inscrite dans le cadre des activités de coopération entreprises conjointement avec les ISC des pays candidats afin de mettre en place des systèmes de contrôle appropriés et de renforcer les liens entre les institutions de l'Union et des pays PECO.



Réunion des Présidents des ISC des Pays d'Europe centrale et orientale et de la Cour des comptes européenne, qui s'est tenue à Varsovie du 26 au 27 mars 1998.

Visite de M. Lubomir Volenik, Président de l'EUROSAI et de l'Institution supérieure de contrôle de la République tchèque, à la Cour des comptes européenne les 12 et 13 mars 1998

Lors de sa visite, M. Volenik a rencontré le Président et les Membres de la Cour des comptes européenne. Cette visite avait pour objectif d'intensifier les contacts avec la Communauté européenne dans la perspective de l'intégration européenne, ainsi que d'examiner les pratiques de la Cour des comptes européenne en matière d'audit. En particulier, les réunions ont porté sur la méthodologie d'audit, les normes de contrôle, le budget et la réglementation communautaires, la déclaration d'assurance de la Cour des comptes européenne, l'échange de stagiaires et le contrôle des dépenses communautaires en Europe centrale et orientale. En ce qui concerne le dernier point, les possibilités de coopération entre les deux institutions ont également été abordées: une collaboration est prévue en 1998 dans le cadre de travaux d'audit portant sur un programme financé par l'UE concernant plusieurs pays.

Avec le lancement du processus d'élargissement en décembre 1997 et des négociations d'adhésion au printemps 1998, la Communauté européenne va accroître de façon substantielle l'aide préadhésion. Non seulement celle-ci bénéficiera d'une augmentation de l'enveloppe du program-



me PHARE existant, mais elle comportera également, à partir de l'an 2000, une aide à l'agriculture ainsi qu'un instrument structurel qui accordera la priorité à des mesures semblables à celles qui relèvent du Fonds de cohésion.

L'augmentation des fonds ainsi que le fait que ceux-ci seront en partie gérés par l'administration nationale nécessitent la mise en place de structures de contrôle interne et externe adéquates, permettant de garantir l'utilisation efficace et appropriée de l'argent du contribuable européen et de

développer des pratiques de bonne gestion financière.

C'est dans ce contexte que la Cour des comptes européenne a lancé, fin 1996, une initiative destinée à mettre en place un cadre de coopération avec les Institutions supérieures de contrôle des pays d'Europe centrale et orientale (PECO); coopération qui s'est concrétisée à la suite de la réunion entre le Comité de contact des Présidents des ISC des PECO et la Cour des comptes européenne, qui s'est tenue à Varsovie les 26 et 27 mars 1998.



Qualité et aptitude

GERT JÖNSSON

Institution supérieure de contrôle de la Suède, Directeur d'Audit et Directeur du
Département de Gestion Financière

Au cours de ces dernières décennies, les perspectives en matière de contrôle des finances publiques, d'enquêtes et d'audit ont considérablement changé.

De nouveaux impératifs

Le dessein n'est plus le même. Il ne s'agit plus, désormais, de s'attacher à la mise en œuvre de la réforme mais d'enquêter, d'évaluer et d'inspecter pour s'assurer que les fonds publics ont été utilisés à bon escient et de façon convenable. D'où l'importance croissante de certains aspects tels que l'élaboration de rapports, l'audit, la responsabilité et le contrôle.

Dans le même temps, les activités de l'état sont devenues de plus en plus complexes et donc plus difficiles à superviser. En effet, les organisations en scène sont plus nombreuses, les modalités d'association sont de plus en plus diverses et complexes, les conditions du marché sont changeantes, les réglementations sont plus compliquées, etc. Il est donc de plus en plus difficile, non seulement pour chaque individu à titre privé, mais aussi pour les représentants élus par les citoyens, d'accepter chacun des actes de l'État et les raisons de ces actes. Les rapports, les comptes et les informations qui apparaissent sont de plus en plus nombreux et beaucoup plus faciles à obtenir que par le passé, certes, mais l'incertitude des citoyens et des hommes politiques quant à la nature de l'information véritablement importante et fiable, reste entière et ne cesse même d'augmenter.

Dans un tel contexte, nombreux sont ceux qui basent tous leurs espoirs sur la croyance que les auditeurs savent mieux que quiconque quelles sont les informations véritablement importantes et fiables.

Un contrôle de plus en plus difficile à opérer dont on attend de plus en plus de choses

Les conditions requises pour pouvoir exercer comme il se doit le contrôle des finances publiques ne cessent de croître à dif-

férents points de vue. L'État est plus complexe qu'auparavant. La législation demande des connaissances aussi vastes qu'approfondies. Les affaires publiques ne sont plus du ressort d'une seule et unique institution, mais de nombreux agents. Le volume d'informations disponibles étant désormais considérable, il s'avère de plus en plus difficile de répondre aux attentes du public en général et de la classe politique en particulier.

Pour assurer comme il se doit le contrôle de l'État avec des ressources limitées et en observant des normes admises au plan général, l'auditeur doit être prêt à assumer une grande responsabilité personnelle. Le contrôle de qualité doit être réalisé avec célérité. Il faut pouvoir lui faire confiance et il doit être assuré par une équipe limitée d'auditeurs. Il ne serait pas possible de mettre en œuvre une méthode dans laquelle l'analyse, les évaluations et les décisions seraient vérifiées à de nombreux niveaux organisationnels. Le contrôle de la gestion doit essentiellement reposer sur l'auditeur individuel et sur la confiance que nous inspire l'ensemble de son travail, travail toujours accompli dans les règles et tirant parti des vastes capacités de l'auditeur, dont il est lui-même pleinement conscient.

Les connaissances et l'expérience requises

Les employés individuels assument une grande responsabilité personnelle et attachent un grand intérêt au développement de leur compétence. L'Institution de contrôle assume elle aussi un certain niveau de responsabilité lorsqu'elle fixe les conditions d'aptitude requises et déclare qu'il existe aujourd'hui de véritables possibilités de formation continue et autres modalités de perfectionnement, notamment pour assurer le suivi de chaque auditeur en vue de savoir comment il se recycle en vue de satisfaire aux conditions spécifiques requises.

Pour assurer comme il se doit le contrôle de l'État, l'auditeur doit être prêt à assumer une grande responsabilité personnelle.



Une organisation chargée de réaliser des contrôles peut facilement organiser un certain nombre de cours, de séminaires, de stages, etc. ... Cela dit, il n'y a qu'en déterminant très précisément chacune des nécessités existantes que l'on peut établir un lien étroit entre la demande et ce dont on dispose. C'est le seul moyen de s'assurer que la formation continue et les autres modalités de développement des capacités prennent l'ascendant sur les routines de travail normales et quotidiennes.

“Comment étayer le curriculum vitae du personnel”

L'éducation et la formation ne sont pas des tâches aisées, pas plus que la mise en œuvre d'un programme de formation de qualité. On peut, certes, affirmer que le personnel doit connaître son métier avant d'être recruté, voire que les investissements réalisés en vue de développer ses capacités s'avèrent très coûteux lorsqu'un employé décide de quitter l'institution. Il faut ajouter à cela que l'augmentation de la demande de formation de la part de notre personnel est parfois assortie d'un risque accru de départs. Pour y remédier, nous pourrions mettre en œuvre un programme systématique de développement de la formation permettant de mesurer les progrès réalisés par chacun, ce qui nous permettrait de rendre l'organisation beaucoup plus attractive et d'en faire un employeur recherché chez qui chacun souhaiterait être recruté et faire toute sa carrière.

Nombreux sont les indicateurs qui permettent à une organisation moderne, tournée vers l'avenir, de savoir quand elle doit investir pour améliorer la formation individuelle de ses employés - “étayer le curriculum vitae du personnel”.

Dans ce contexte, l'Institution Supérieure de Contrôle de la Suède (RRV) a récemment mis en œuvre un vaste programme de développement de la formation étroitement lié aux différentes façons bien spécifiques dont nous assurons la formation et la compétence de nos auditeurs financiers.

“C'est ça où l'échec”

Nous sommes les meilleurs spécialistes du contrôle des activités de l'État et de ses entreprises et nous entendons le rester. Cet-

te attitude est solidement enracinée dans le Département de Contrôle Financier. Nous ressentons mieux que quiconque “le caractère distinctif de l'État”, nous savons comment contrôler l'État et comment procéder à ce contrôle dans la pratique, quelles dispositions appliquer; bref, nous connaissons le domaine. C'est justement sur ce principe que repose toute la confiance que nos employés nous témoignent. Or, c'est une confiance qu'il nous appartient de garder intacte et de développer. A l'heure actuelle, on s'aperçoit que les activités de l'État sont dirigées de telle sorte qu'elles ressemblent de plus en plus, superficiellement tout au moins, à celles des entreprises privées. La culture de la gérance et les modèles de gérance ont de nombreuses caractéristiques communes. Nous courons donc le risque d'oublier les caractéristiques importantes qui sont propres à l'État - gestion démocratique, exercice de l'autorité, de la loi et de l'ordre, connaissance de la chose publique, etc. Pour faire face à cette tendance sous-jacente, nous devons développer notre compétence générale en matière de contrôle, certes, mais aussi développer et gérer nos connaissances et notre perspective de l'État et être capables de prouver sans équivoque que nous possédons cette compétence. Il s'agit là d'un point absolument essentiel si l'on entend sauvegarder et renforcer la confiance que d'autres ont en nous et dont nous jouissons à l'heure actuelle.

Un programme de développement de la compétence professionnelle

Pour faire face à l'accroissement des nécessités, le Département de Contrôle Financier doit investir afin d'atteindre et de se maintenir à un niveau de qualité élevé en matière de contrôle. Pour y parvenir, il faudra établir un profil de compétence professionnelle, ce qui signifie, entre autres, déterminer très précisément quelles sont les conditions requises en termes de compétence et d'expérience pour travailler en tant qu'auditeur au sein de ce Département.

Vu les nécessités croissantes en matière de qualité, il faut permettre au personnel de bénéficier d'un programme de développement de la formation requise pour atteindre les objectifs ayant trait aux niveaux de qualité. Des tests systématiques pourraient nous permettre de déterminer dans quelle

Une organisation moderne, tournée vers l'avenir, doit investir pour améliorer la formation individuelle de ses employés.



mesure le personnel concerné a atteint les niveaux établis. Par ailleurs, nous pourrions ainsi jeter les bases de la conception et l'adaptation de notre programme de développement de la formation¹.

Points de départ - développement de la formation

Nous présentons ci-après les différents points de départ afin de mieux cerner l'orientation et l'étendue du plan de développement de la formation.

- Nos devoirs en tant qu'organe de contrôle de l'État

Conformément aux instructions émanant de l'Institution Supérieure de Contrôle Nationale de la Suède (RRV), nous devons contrôler chaque année les comptes et les rapports annuels de toutes les agences de l'État et réaliser des déclarations concernant l'ensemble des comptes annuels et le respect des lois et des règlements de la part de leurs responsables. Nous devons, par ailleurs, présenter un résumé de l'évaluation des résultats du contrôle dont aura fait l'objet le Gouvernement.

- Le Manuel

Une autre condition essentielle en ce qui concerne le contenu du plan, est que nous appliquions des normes de contrôle adéquates, tel que cette notion est définie dans les Normes Générales de Contrôle Annuel (le Manuel). Le contenu des différentes parties du plan a donc été conçu de façon à tenir compte de la nouvelle orientation du contrôle, tel qu'il est défini dans ce même Manuel. Cela signifie, par exemple, que le contrôle interne s'applique désormais à une perspective plus vaste, comme le soulignent les grandes lignes du Manuel. Le terme procédure de contrôle s'applique, quant à lui, à tous les chapitres du Manuel en ce qui concerne la notion de risque, stratégies, etc.

- Intégration

Ce plan tient compte des principes énoncés dans le Manuel dans le sens où il

précise bien que l'administration, le contrôle et la reddition de comptes doivent faire l'objet d'un examen conjoint. Cela signifie, par exemple, que certains aspects du contrôle doivent eux aussi figurer aux programmes des cours dont le titre ne contient pas le mot contrôle en tant que tel. Ce point de vue holistique devrait également prévaloir lorsque l'on parle du travail dans la pratique. Le cours éducatif doit illustrer la perspective complète, certes, mais aussi se rapporter aux méthodes d'inspection de cas particuliers et concrets.

- Développement continu de la formation

Le plan de formation permettra essentiellement aux auditeurs du Département de suivre un cours continu de formation, "une échelle éducative", en quelque sorte, étroitement liée au contrôle effectué dans la pratique. Pour ce faire, les chefs de section devront s'assurer que le roulement aux différents postes concerne l'ensemble du personnel et est appliqué sans équivoque. De plus, les différents cours devront être proposés aux moments où ils s'avéreront nécessaires et devront compléter l'aspect pratique de la formation. Les derniers cours de l'échelle porteront sur les premières parties du plan.

- Exemples pratiques de cours éducatif

Le plan éducatif prévoit, du début à la fin, une démarche théorique en alternance avec des travaux pratiques. Cela demande nécessairement la mise en place d'un système de roulement aux différents postes de travail pendant les premières années d'emploi au sein du Département de Contrôle Financier. Chaque unité devrait donc faire en sorte que, pendant les trois premières années, chaque auditeur travaille au sein de différentes institutions, comme, par exemple, les institutions financées sur la base de subventions, les institutions s'autofinçant, les institutions corporatives, les subventions, la perception des impôts, le transfert de paiements, etc. Pour se rapprocher encore davantage de la réalité, dans la plupart des cours du plan, les enseignements théoriques seront assortis d'exemples pratiques.

Le plan éducatif prévoit, du début à la fin, une démarche théorique en alternance avec des travaux pratiques.



¹ La description détaillée de ce programme est disponible en anglais.

– Certificat d'aptitude

Le plan a été conçu de façon à ce que le certificat d'aptitude délivré par la suite repose entièrement sur le contenu et la qualité. L'une des conditions que devront remplir tous ceux qui auront bénéficié d'une échelle éducative complète, sera de passer un certain nombre d'examens pour obtenir le certificat d'aptitude correspondant. Pour pouvoir participer à ces examens d'aptitude, l'auditeur devra apporter la preuve de sa participation à tous les cours de l'échelle ou, le cas échéant, à des cours équivalents, par exemple au sein de l'Institution de Contrôle. Différentes dispositions transitoires seront appliquées à cet effet pendant plusieurs années.

Les auditeurs ne s'étant pas fixé pour objectif d'obtenir un certificat d'aptitude, pourront utiliser les différentes sections du plan éducatif sous forme de menu et ne choisir que certains cours d'un commun accord avec le chef de l'unité.

– Principes de sélection des candidats

Les différents cours du plan s'adressent à l'ensemble du personnel du Département et tiennent compte des nécessités de chaque personne. Ces nécessités ne consistent pas uniquement à réaliser un travail pratique après avoir reçu la formation correspondante. Elles devront aussi être évaluées sur la base du travail actuel et futur de l'auditeur concerné. Pour ce faire, au cours des réunions de développement, l'auditeur et le chef de l'unité réaliseront conjointement une évaluation en vue de déterminer à quel niveau de l'échelle éducative se situe l'auditeur dans les différents domaines thématiques.

– Adaptation du travail du Département

Les différents cours seront organisés pendant des périodes où ils occasionneront le moins de contretemps possibles en ce qui concerne les travaux dont le Département doit s'acquitter avant une certaine date limite. Les cours du programme de formation de base seront donc organisés pendant les mois d'avril, mai, septembre et octobre. Les examens auront lieu deux fois par an, en juin et en novembre.

– Échange d'expérience.

Les cours ont, pour la plupart, été confiés à des services extérieurs. Le Département d'Audit Financier est une organisation relativement petite qui n'est pas à même de produire pendant bien longtemps le matériel de formation requis. Il ne peut pas non plus assurer la formation des professeurs ni le suivi des cours. En échangeant nos expériences avec des auditeurs externes étrangers à l'Institution de Contrôle, nous bénéficions également d'idées et de façons de penser qui ont une grande valeur pour nous dans notre travail continu de développement. Toutefois, dans certains cours, pour assurer la mise en œuvre d'une démarche holistique, les auditeurs du Département seront appelés à collaborer et à se prononcer sur la nature des questions à aborder eu égard à tout ce qui se rapporte à l'État et aux idées contenues dans le Manuel.

Développement du plan de formation

Le plan de développement de la formation porte sur les aspects énumérés ci-après:

- Antécédents éducatifs
- Expérience pratique
- Formation de base
- Formation continue
- Formation spécialisée

Antécédents éducatifs

Pour travailler en tant qu'auditeur au sein du Département d'Audit Financier, il faut posséder une formation de base correspondant à trois ans et demi d'études à temps complet dans la filière économique. Cette condition fait désormais partie de notre politique de recrutement.

Expérience pratique

Pour pouvoir participer aux différents cours, il faut avoir une certaine expérience en matière de travail pratique. Ainsi, plus le nombre d'années d'expérience d'un candidat est important, plus la place que le cours occupe sur l'échelle éducative est élevée, et vice-versa. Pour pouvoir participer aux cours supérieurs de l'échelle éducative, il faut avoir obtenu les certificats

Nous devons investir afin d'atteindre et de nous maintenir à un niveau de qualité élevé en matière de contrôle.



d'assistance aux cours précédents. Une fois qu'une personne est inscrite à un cours, elle doit impérativement y assister.

Formation de base

Le programme éducatif portera essentiellement sur les nécessités d'une éducation de base théorique en matière de contrôle, comptabilité et autres domaines s'avérant nécessaires pour acquérir la compétence requise pour obtenir le certificat d'aptitude d'auditeur de l'État. Le cours sera organisé parallèlement à un stage compact et continu dans le cadre duquel la connaissance théorique pourra être mise en pratique. A noter que ce cours ne libère nullement l'auditeur qui le suit de son obligation de s'auto-instruire.

Le cours de base s'étendra, par exemple, sur 80 heures par an, soit au total 400 heures en 5 ans. Ces heures sont réparties comme suit: 80 heures au cours de la première, la deuxième et la cinquième année, 96 heures au cours de la troisième année et 64 heures au cours de la quatrième année. Nous estimons que c'est la meilleure façon de réaliser par la suite les examens car les participants ont le temps d'acquérir une expérience pratique importante. A noter, par ailleurs, qu'en matière de contrôle, cette expérience pratique est considérée comme indispensable à la compréhension et l'assimilation des contenus de certains cours.

Formation continue

A l'issue d'une période de cinq ans dans le domaine du contrôle (au sein de la RRV ou ailleurs), la RRV proposerait une formation continue obligatoire de 40 heures par employé et par an. Au cours de la réunion de développement annuelle, chaque employé fera l'objet d'une évaluation visant à déterminer quels sont ses besoins de formation continue pour les années à venir et quel sera son plan de développement pendant plusieurs années.

Formation spécialisée

A un niveau supérieur, pour assurer la continuité de la formation de base et de la formation continue, un cours de formation spécialisée devrait également être mis en œuvre. La différence entre ce cours et la

formation continue est que la formation spécialisée porte sur des domaines bien précis qui peuvent également être étudiés entre la première et la cinquième année. La gamme de cours de formation spécialisée s'adaptera chaque année aux nécessités spécifiques détectées.

Il existe, à l'heure actuelle, une véritable nécessité de formation continue de spécialistes dans d'autres domaines qui restent en marge du programme de développement de la formation. Ces domaines sont, par exemple, l'audit des systèmes informatiques, l'informatique interne, la comptabilité et le soutien en général. Dans la plupart des cas, cette formation continue ne peut pas être mise en œuvre à travers des plans communs de développement de la formation car elle doit être parfaitement adaptée à chaque individu.

Certificat d'aptitude

Comme on l'a vu auparavant, le rendement éducatif devrait faire l'objet d'un suivi, par exemple à travers des examens, en vue de s'assurer que le personnel du Département a acquis une connaissance approfondie du contrôle et de la comptabilité publique. Par ailleurs, il faudrait demander à tous ceux qui souhaitent réaliser des tâches demandant un niveau de responsabilité croissant, telles qu'une procédure et une adaptation documentaire, de posséder de bonnes capacités de communication et d'analyse. L'examen devrait être adapté au profil de compétence minimum requis pour travailler en tant qu'auditeur au sein du Département. Les procédures des examens constitueront donc une partie importante de notre travail interne en matière de qualité. En effet, un niveau de qualité élevé dans le contrôle annuel constitue une valeur ajoutée dont bénéficie l'ensemble de l'administration de l'État. Pour stimuler le personnel à tirer parti des cours et à améliorer la qualité de son travail, les auditeurs ayant passé les examens devraient suivre un cours de confirmation visant à évaluer leur compétence et leur aptitude à exercer les fonctions d'auditeur, qui serait sanctionné par un certificat d'aptitude. Cela nous permettrait, par ailleurs, d'établir un système de formation dans lequel le candidat aurait un objectif éducatif clair à atteindre.



Le certificat d'aptitude serait suivi d'un certificat supplémentaire attestant du maintien de la compétence aux niveaux requis dans le cadre de la formation continue obligatoire. L'auditeur devrait non seulement être tenu de se maintenir à un certain niveau d'aptitude, mais aussi de garantir la qualité de son travail et de respecter les normes générales, comme, par exemple, les règles d'éthique.

Par ailleurs, il serait important de savoir d'ores et déjà combien d'auditeurs possédant le certificat d'aptitude vont être recrutés. Aucun souci à se faire dans ce domaine car, suivant le système de roulement du personnel qui sera établi à l'avenir, il nous en faudra vraisemblablement autant qu'à l'heure actuelle, étant donné que nous sommes toujours à la recherche d'auditeurs diplômés. Comme on l'a dit auparavant, le certificat d'aptitude nous permettra également de retenir plus facilement notre personnel, dans la mesure où il pourra désormais faire toute sa carrière professionnelle au sein du Département. Notre ambition est de réaliser des examens et de délivrer des certificats d'aptitude en coopération avec un organisme externe. Cette question a été abordée au sein du conseil de Contrôle et de l'Association Suédoise des Auditeurs Agréés (FAR), et en particulier au sein de son Comité d'Examens, qui organisent les examens d'auditeur et d'auditeur supérieur du secteur privé.

Indication concernant les profils de compétence

Les domaines thématiques les plus importants sont:

- Le contrôle
- La comptabilité
- Le rôle de l'auditeur
- Le financement des activités de l'État
- Le processus budgétaire
- L'informatique
- La gestion économique
- Le droit commercial
- L'administration
- Certaines questions d'ordre économique
- Certaines questions d'ordre fiscal

L'orientation des examens sera fonction du profil de compétence établi.

Structure

Il faudrait prévoir deux examens pour obtenir le certificat d'aptitude. Le but est de faire en sorte que ces examens permettent essentiellement d'évaluer la capacité d'application dans la pratique des enseignements reçus compte tenu des situations dans lesquelles nous nous trouvons nous-mêmes lorsque nous contrôlons les institutions. Le premier examen serait vraisemblablement plus théorique.

L'**Examen I** déterminera si l'auditeur possède les connaissances requises dans l'ensemble des domaines importants, pour contrôler les petites institutions et les institutions de taille moyenne. Il permettra, en outre, de savoir s'il sait appliquer toutes ces connaissances dans la pratique.

L'**Examen II** déterminera si l'auditeur possède des connaissances plus approfondies de l'ensemble des domaines importants concernant les grandes institutions, les entreprises publiques et les institutions s'avérant difficiles à contrôler pour tout autre raison. Il est particulièrement important que cet examen permette d'évaluer la capacité d'application pratique des connaissances théoriques du candidat.

Pour se présenter à l'examen I, le candidat devra posséder une expérience de deux à trois ans en matière de contrôle au sein de notre Département. Pour participer à l'examen II, il devra:

- avoir été admis à l'examen I
- posséder au moins cinq ans d'expérience en matière de contrôle, dont trois ans au sein du Département d'Audit Financier.

Après avoir été admis à l'examen I, le candidat sera appelé à réaliser un travail pratique de contrôle d'institutions plus grandes et plus complexes.

En règle générale (éventuellement pendant une période de transition de deux ans), les auditeurs possédant plus de cinq ans d'expérience, dont trois au sein du Département, pourront passer l'examen II sans avoir été admis au préalable à l'examen I.

Tel qu'il est indiqué ci-dessus, le certificat d'aptitude permettra d'assumer la responsabilité de tâches de niveau supérieur. Toutefois, on accordera toujours une grande importance à la vaste compétence professionnelle que plusieurs de nos auditeurs de haut niveau ont acquis tout au long de leur carrière, et ce même s'ils n'ont pas obtenu le certificat d'aptitude.



Le financement privé dans les services publics: objets des contrôles

DAVID FINLAY

Directeur de Contrôle du *National Audit Office* du Royaume-Uni

Le *National Audit Office* du Royaume-Uni compte une équipe d'auditeurs spécialisée dans le domaine de l'audit opérationnel. Certains de ces auditeurs sont à leur tour spécialisés dans le contrôle des contrats de services publics financés par le secteur privé, ainsi que d'autres formes d'association entre les secteurs public et privé. Ci-après, nous résumons le document intitulé "Le financement privé dans les services publics: objets des contrôles", présenté par Jeremy Colman, Dirigeant du *National Audit Office* du Royaume-Uni, à la cinquième réunion du Groupe de Travail de l'INTOSAI sur le contrôle des privatisations, qui s'est tenue à Jérusalem en juin 1998. Ce document aborde certaines des questions-clés dont il faut tenir compte dans tout contrôle de projets publics dont le financement est assuré par le capital privé. En outre, il décrit une technique de contrôle fondée sur l'analyse des questions-clés susmentionnées; développée par le *National Audit Office* du Royaume-Uni. Enfin, il présente certains des aspects communs aux contrôles réalisés suivant cette technique. La question des projets de service public financés à l'aide de capital privé sera analysée de façon approfondie à l'occasion de la sixième réunion du Groupe de Travail de l'INTOSAI sur le contrôle de la privatisation, qui se tiendra en Pologne, en automne 1999.



22

Introduction

1. Le présent document a pour objet d'établir quelles doivent être les nouvelles cibles de l'audit opérationnel suite à l'introduction du financement privé dans la prestation de services publics. Il tient compte de la fonction de l'auditeur et des aptitudes requises pour réaliser de tels contrôles et décrit succinctement certains des aspects communs aux quatre contrôles complets dont ont fait l'objet différents projets de services publics financés par le secteur privé.

Caractéristiques des projets financés par le secteur privé au Royaume-Uni

2. On assiste, à l'heure actuelle, à la généralisation du financement privé dans le domaine des services publics, tels que l'informatique, les propriétés, les routes et les prisons. Aux termes de ces contrats de financement, le secteur privé est généralement chargé de la conception, l'élaboration et la gestion des actifs nécessaires pour assurer la prestation du service qui en fait l'objet. En contrepartie, il est rémunéré sur la base du service rendu. Ainsi, dans le domaine des services informatiques, par

exemple, la fourniture, l'exploitation et la maintenance de l'ensemble des logiciels et du matériel nécessaires sont assurés par le secteur privé. De son côté, en tant que partie au contrat, le secteur public établit les objectifs à atteindre et rémunère le secteur privé en fonction des résultats obtenus, lesquels sont par ailleurs assortis d'un critère de qualité convenu au préalable. En vertu de ces accords, tous les risques associés à la conception, au développement, à l'élaboration et à la maintenance des actifs nécessaires pour assurer la prestation du service faisant l'objet du contrat, doivent être assumés par le secteur privé, étant donné que la contrepartie financière ne lui est versée que lorsque le service est effectivement mis en œuvre.

Objets de l'audit opérationnel

3. Le *National Audit Office* du Royaume-Uni a publié, jusqu'à présent, quatre rapports sur la prestation de services publics financés par le secteur privé. Ces rapports portent sur un pont financé par le capital privé, un nouveau grand système informatique, plusieurs prisons et différentes routes. Le coût du financement privé est généralement supérieur à celui de l'argent prêté par l'État. Par conséquent, le seul avantage que ces accords peuvent présenter par rapport aux marchés publics conventionnels, est l'existence d'autres bienfaits réels qui compensent le coût supplémentaire que suppose un tel financement, comme, par exemple, une amélioration en ce qui concerne l'attribution du risque, une meilleure utilisation des opportunités, l'innovation et une meilleure gestion.

4. Outre les cas dans lesquels le financement privé constitue une solution excellente eu égard aux bienfaits réels qu'il permet d'obtenir, tels que ceux mentionnés ci-avant, le financement privé peut également s'avérer très intéressant pour un organisme public dans la mesure où il lui permet de disposer immédiatement d'un projet et de le payer plus tard, et, de surcroît, sans se soucier de l'optimisation des ressources. A notre sens, les contrôles doivent essentiellement avoir pour objet de déterminer si les organismes publics qui ont recours au financement privé sous-estiment ou non la nécessité d'assurer l'optimisation de leurs ressources. Pour ce faire,

l'auditeur doit se poser quatre grandes questions qui se subdivisent à leur tour en sous-questions plus détaillées. Cette modalité d'analyse thématique permet à l'auditeur de localiser la preuve qu'il lui faut pour réaliser son contrôle.

Les objectifs sont-ils clairs ?

5. En tant qu'auditeurs externes, nous souhaiterions toujours que les organismes contrôlés établissent des objectifs tout à fait clairs en ce qui concerne les grands projets. Or, dans le contexte du contrôle du financement privé, tout est beaucoup plus complexe car il ne s'agit pas d'une simple question de routine. Dans ce domaine, les négociations sont extrêmement ardues et il est rare qu'elles tiennent compte d'une bonne optimisation des ressources, sauf si cette optimisation a soigneusement été planifiée à l'avance, avant même de lancer l'appel d'offres correspondant.

6. Il s'agit donc de savoir quels sont les aspects stratégiques dont le secteur public doit tenir compte avant d'engager la moindre procédure d'adjudication. Ces aspects vont de la sélection des services qui seront inclus dans le contrat au transfert de risque, en passant par l'établissement d'objectifs clairs, le choix d'une approche adaptée à chaque projet et l'identification de la meilleure modalité d'accord d'association. Il est bon pour celui qui offre un projet de financement privé, de rassembler formellement l'ensemble des aspects du projet en vue d'établir ce que l'on appelle une esquisse de projet. Un tel document facilite non seulement la prise de décisions en ce qui concerne le projet, mais permet à l'auditeur de s'assurer que les décisions de l'organisme contrôlé reposent sur des bases tout à fait claires.

7. Les objectifs des services qui seront rendus devraient être exprimés en termes de production et porter sur ce qui est réellement nécessaire plutôt que sur la méthode précise de mise en œuvre, et ce pour une raison simple: si l'on veut s'assurer que le financement privé permet une véritable optimisation des ressources, il faut permettre l'introduction de certaines innovations en ce qui concerne la façon dont les services sont exécutés. Bien entendu, moins il y a de limitations inutiles dans les appels d'offres en ce qui concerne les ser-

On assiste, à l'heure actuelle, à la généralisation du financement privé dans le domaine des services publics, tels que l'informatique, les propriétés, les routes et les prisons.



23

Le National Audit Office du Royaume-Uni a publié, jusqu'à présent, quatre rapports sur la prestation de services publics financés par le secteur privé.

vices offerts, plus l'horizon de cette innovation est étendu. Dans notre rapport sur les quatre premiers plans routiers financés par le secteur privé, nous nous sommes aperçus, suite à plusieurs enquêtes publiques, que de nombreux aspects détaillés du plan routier avaient été éliminés. Cela prouve que de nombreuses limitations précises et légitimes peuvent être imposées aux entrepreneurs, certes, mais qu'il faut éviter au maximum les limitations inutiles.

8. L'optimisation des ressources dans les projets financés par l'initiative privée n'est possible que si le secteur privé en assume le risque (sans quoi sa participation équivaudrait à celle d'un prestataire souverain mais avec des taux d'intérêt plus élevés). En contrepartie de ce risque, le secteur privé espère percevoir la rémunération correspondante. La meilleure preuve de l'optimisation des ressources est donc que la somme versée au secteur privé à titre de rémunération compense le risque qui lui est transféré par le secteur public. En outre, il faut s'attendre à ce que l'utilisation du financement privé donne lieu à de nouveaux risques, dont certains seront sans aucun doute transférés au secteur privé par le secteur public. La création de tout risque supplémentaire aura pour effet d'augmenter le coût total du projet par rapport au montant initial du contrat. Il est donc important que la planification des projets financés par l'initiative privée précise bien quels sont les risques qui sont créés et ceux qui sont transférés.

9. L'auditeur doit s'assurer qu'une esquisse de projet a bel et bien été élaborée afin de garantir le haut niveau de qualité proposé, d'éviter les coûts inutiles et de maximiser les chances de conclure une bonne opération. Ce dossier devrait au minimum faire état des aspects suivants: a) besoins exprimés en termes de résultats; b) étendue du transfert de risque convenu: budget, limites acceptables; c) contribution du secteur public (y compris les limites); d) évaluation des options alternatives; e) calendrier; f) critères utilisés dans l'évaluation des offres.

A-t-on appliqué les procédures adéquates ?

10. Les auditeurs doivent inévitablement s'assurer que les procédures légales

adéquates ont été appliquées tout au long de l'adjudication. Pour ce qui est des projets financés par l'initiative privée, cet aspect est encore plus important étant donné que, eu égard à la complexité des opérations, il peut s'avérer nécessaire d'appliquer des procédures légales complexes. Cela dit, il ne suffit pas que l'adjudication soit réalisée légalement. Il est absolument essentiel que les procédures appliquées soient effectives et permettent d'optimiser les ressources. Par exemple, rien ne sert de disposer de procédures compétitives dans la forme si elles n'ont pas fait leurs preuves et ne permettent pas d'établir une véritable tension compétitive à tous les stades de l'adjudication. Or, sans cette tension compétitive de fond, aucune optimisation des ressources n'est possible en général.

11. Par conséquent, il s'agit d'établir comment est opérée l'adjudication à tous les niveaux: planification, établissement des conditions requises pour garantir la concurrence, évaluation régulière visant à déterminer si la concurrence est effective, et contrôle des coûts du projet.

12. En ce qui concerne la façon dont l'appel d'offres a été planifié, l'auditeur doit s'assurer qu'une équipe qualifiée pour réaliser un tel projet a été constituée suffisamment à l'avance et qu'elle possède les aptitudes requises (équipe composée, de préférence, de personnes ayant acquis au préalable une certaine expérience dans ce genre d'opérations). L'auditeur doit également s'attacher à déterminer si l'acquéreur du secteur public a fait une étude de marché pour s'assurer de l'existence de fournisseurs compétents et désireux de présenter des offres en vue d'obtenir le marché. En ce qui concerne le contrat à proprement parler, différents aspects importants doivent être précisés et pris en compte, tels que sa durée, l'attribution des risques à chacune des parties, le mécanisme de paiement, les niveaux de service requis, la façon d'assurer le suivi de ces niveaux et la compensation prévue en cas de faible rendement. Il convient, en outre, d'établir une stratégie en ce qui concerne l'appel d'offres, afin d'arrêter à l'avance un certain nombre d'aspects, tels que le calendrier, ou encore le nombre de phases de présentation des offres. Il est également important, à ce stade, que le contractant précise bien que le but essentiel de l'opé-

Le financement privé peut également s'avérer très intéressant pour un organisme public dans la mesure où il lui permet de disposer immédiatement d'un projet et de le payer plus tard, sans se soucier de l'optimisation des ressources.

En tant qu'auditeurs externes, nous souhaiterions toujours que les organismes contrôlés établissent des objectifs tout à fait clairs en ce qui concerne les grands projets.



ration est l'optimisation des ressources, ce qu'il peut vérifier en comparant, grâce aux méthodes conventionnelles, le coût que supposera l'opération pour l'entrepreneur chargé d'assurer la prestation des services, et la durée du contrat.

13. Le meilleur moyen d'assurer l'optimisation des ressources est de garantir une concurrence effective. L'auditeur doit donc s'assurer que la tension compétitive a été présente tout au long du processus d'adjudication, ce qui n'est possible qu'en stimulant l'intérêt du marché, en élaborant une bonne liste de soumissionnaires, en donnant des informations claires sur les services et la qualité requis, en invitant et en encourageant le secteur privé à participer, en laissant du champ à l'innovation et en rendant publics les critères d'évaluation. L'auditeur doit en outre s'assurer que le calendrier a scrupuleusement été respecté et que les négociations engagées avec les soumissionnaires préférentiels ont été placées sous le signe de la tension compétitive. Les offres doivent être évaluées en toute transparence et sur la base de raisonnements solides en ce qui concerne les critères techniques et financiers. De plus, il convient de tenir compte des différentes propositions d'attribution des risques et d'innovation.

14. L'évaluation initiale des différentes options alternatives réalisée dans le cadre de l'esquisse de projet, doit démontrer que le financement privé est utile dans ce cas et qu'il devrait, selon toute vraisemblance, permettre d'optimiser les ressources. Il faut en outre s'assurer qu'il en est ainsi régulièrement tout au long de l'appel d'offres, de façon à ce que, si le projet ne s'avère plus utile à un moment donné, les responsables puissent l'annuler le plus tôt possible. L'auditeur doit donc s'assurer que toutes ces analyses ont bel et bien été réalisées.

15. Etant donné que les contrats faisant appel au financement privé sont, par nature, beaucoup plus complexes que les contrats conventionnels, le coût de l'appel d'offres peut être important. L'auditeur doit donc s'assurer que ces coûts ont été minimisés et que les services des conseillers externes nommés suite à l'appel d'offres ont fait l'objet de devis et d'un suivi rapproché.

16. Compte tenu du fait que la concurrence est un élément absolument essentiel pour parvenir à une optimisation des ressources dans le cadre de ces opérations, celui qui adjuge le marché doit s'assurer qu'il est tenu compte des intérêts des soumissionnaires durant l'appel d'offres. Cela signifie que tout ce qui peut légalement être fait pour encourager les soumissionnaires à participer et rester en liste, doit être mis en œuvre. En adjudgeant un marché public financé par le secteur privé par voie d'appel d'offres, les organismes publics doivent prendre conscience du fait qu'ils vendent une opportunité d'affaire au secteur privé.

L'offre retenue était-elle la meilleure ?

17. Si l'appel d'offres est une réussite, différents soumissionnaires doivent proposer un large éventail de solutions possibles. Le secteur public doit alors analyser de façon approfondie les différences entre chacune de ces offres et les évaluer sur la base des critères prédéterminés en vue de sélectionner l'offre la plus avantageuse du point de vue économique. Le secteur public doit ensuite engager des négociations avec le soumissionnaire retenu, en se montrant extrêmement diligent dans ce domaine.

18. Les différentes gammes de solutions peuvent supposer des conceptions radicalement différentes en ce qui concerne les actifs qui seront utilisés pour assurer la prestation des services faisant l'objet du contrat. C'est dans ce domaine que les soumissionnaires disposent de la plus grande marge de manœuvre et peuvent présenter des idées innovatrices. Il se peut également que les propositions des soumissionnaires diffèrent quant aux modalités de prestation, de financement et de supervision des services. Enfin, il est possible que les offres présentent des variations en ce qui concerne l'attribution du risque. L'auditeur doit donc s'assurer que toutes ces différences ont été évaluées comme il se doit et que, lorsque cela s'est avéré nécessaire, un expert indépendant a été consulté. Il est peu probable qu'une offre soit très supérieure aux autres et réponde à tous les critères demandés. L'auditeur doit donc évaluer l'importance rela-

L'optimisation des ressources dans les projets financés par l'initiative privée n'est possible que si le secteur privé en assume le risque.



Les auditeurs doivent inévitablement s'assurer que les procédures légales adéquates ont été appliquées tout au long de l'adjudication.

tive et le poids de chacun de ces critères dans l'offre retenue.

19. Il est un autre élément-clé dont il faut tenir compte: la comparaison du coût des différentes offres. En effet, le prix le plus bas n'est pas toujours celui qui garantit une meilleure optimisation des ressources. Il y a des facteurs non financiers, tels que la qualité du service, qui sont tout aussi importants. De plus, les prestations de services assurées par les soumissionnaires ayant présenté les offres les plus économiques peuvent parfois présenter des risques supplémentaires. L'auditeur doit donc s'assurer que chacun de ces facteurs ont été soupesés comme il se doit avant d'effectuer le choix final.

20. La période qui s'écoule entre le choix de l'offre retenue et la signature du contrat final est très importante dans la mesure où elle est généralement assortie d'une diminution de la tension compétitive et donc d'un risque accru de négligence quant à l'optimisation des ressources. L'acquéreur du secteur public doit faire preuve d'une grande diligence à ce niveau-là afin d'éviter que le soumissionnaire ne puisse renégocier l'opération en sa faveur. L'auditeur doit donc examiner de très près toutes les modifications des normes de l'opération ayant été introduites au cours de cette période, afin de s'assurer qu'elles sont pleinement justifiées. Ces modifications peuvent ne pas être uniquement liées au prix, mais aussi à une réduction de la qualité de l'offre, à l'attribution du risque ou aux pénalités en cas de non-exécution.

L'opération est-elle sensée ?

21. L'acquéreur doit réfléchir à l'opération et se poser cette question primordiale avant la signature finale du contrat. En général, l'appel d'offres s'étend sur de longs mois. A l'issue de ce processus, il convient donc de déterminer si les raisons essentielles qui étaient à l'origine de l'appel d'offres sont toujours valables et si le service qui fait l'objet du contrat a toujours sa raison d'être. L'auditeur doit donc déterminer:

a) si l'acquéreur s'est assuré que le contrat atteindra les objectifs initialement fixés et répondra aux critères initialement établis;

b) si les alternatives ont été évaluées et éliminées comme il se doit;

c) si le contrat permettra d'assurer de façon satisfaisante la prestation du service pendant toute la durée du contrat; et enfin

d) s'il peut être assumé en termes économiques sur le court et le long terme.

Aspects communs aux contrôles

22. A travers les quatre rapports que nous avons publiés jusqu'à présent, nous avons commencé à identifier un certain nombre d'aspects qui sont communs à cette modalité de financement et qu'il convient donc de contrôler:

- Il faut garantir l'existence d'une concurrence effective, étudier le marché au préalable en vue d'attirer les soumissionnaires appropriés et de pouvoir effectuer le meilleur choix en ce qui les concerne, maintenir la tension compétitive, former des équipes de projets efficaces et avoir recours à des conseillers indépendants.

- Il faut procéder à une bonne attribution du risque. Pour ce faire, il faut identifier le risque réel, prévoir les conséquences de l'opération dans l'hypothèse où elle serait finalement mise en œuvre et créer, atténuer et évaluer le risque.

- Il faut garantir l'optimisation des ressources et évaluer, pendant toute la durée des contrats, les éléments comparatifs du secteur public et/ou des alternatives.

- Les contrats doivent être gérés de façon à faire en sorte que la prestation de service correspondante s'opère sur toute la durée du contrat. Il faut établir des contrats flexibles pouvant être adaptés aux changements futurs, et prévoir des pénalités et des accords de compensation en cas de non-prestation des services.

Le meilleur moyen d'assurer l'optimisation des ressources est de garantir une concurrence effective.



Les procédures analytiques: un outil de contrôle d'une grande valeur

ROBIN SWAN

Chef de l'Unité Statistique du *National Audit Office* du Royaume-Uni

Les états financiers font état des activités financières d'une organisation. Il existe un rapport fonctionnel entre les lignes et les bilans contenus dans ces états financiers et ceux des autres états financiers et d'autres données financières et non financières.

1. Introduction

Les procédures de contrôle sont basées sur ces rapports. En fait, ce sont des modèles de rapports que l'on utilise pour déterminer si tout est en ordre ou si, au contraire, des problèmes potentiels sont identifiés.

L'expression "procédures analytiques" est le nom générique que l'on donne à toute une série de méthodes de contrôle. Au Royaume-Uni, on dit que les normes de contrôle sont: "*L'analyse des rapports existant:*

a) *entre différentes données financières ou entre des données financières et non financières se rapportant à la même période; ou*

b) *entre des informations financières comparables se rapportant à des périodes différentes.*

Ces normes ont pour but d'identifier des éléments de cohérence et des modèles prévisibles ou des fluctuations significatives et des rapports inespérés, en vue de procéder à des contrôles et d'en obtenir les résultats".

Dans les entreprises d'audit du secteur privé, les procédures analytiques figurent parmi les méthodes les plus utilisées. Une étude réalisée aux États-Unis montre qu'en matière d'audit, près de 40% des heures de travail sont consacrées à l'utilisation de ces procédures.

Il s'agit donc d'une question importante et préoccupante, non seulement parce que le taux d'utilisation des procédures analytiques est très élevé, mais aussi parce que certaines d'entre elles se sont avérées inefficaces pour détecter les erreurs en toute fiabilité. Il est possible de minimiser ce problème potentiel en mettant en œuvre une stratégie en trois temps: détermination du résultat escompté, comparaison entre

ce résultat et les documents contrôlés, et évaluation des résultats en tenant compte du niveau de précision de la procédure utilisée. A travers cette stratégie, on applique l'idée selon laquelle, pour tirer le meilleur parti des procédures analytiques, l'auditeur doit bien saisir les atouts des différentes méthodes et étayer son jugement, son expérience et ses connaissances en ce qui concerne l'organisme contrôlé.

2. Les procédures analytiques ont pour objet de permettre à l'auditeur d'étayer son jugement

Les procédures analytiques ont pour but d'attirer l'attention de l'auditeur sur certains points, de lui permettre de découvrir des indices et de corroborer ou dissiper ses soupçons dans le cadre d'un contrôle. Ce dernier peut se subdiviser en différentes phases, à savoir: planification, phase de corroboration et phase d'analyse. Les procédures analytiques utilisées dans le cadre de chacune de ces phases, ont des objectifs bien différents:

2.1. Les procédures analytiques utilisées dans la phase de planification, ont pour objet d'attirer l'attention de l'auditeur sur certains aspects

Les procédures analytiques utilisées dans la phase de planification d'un contrôle, servent à mieux comprendre la nature de l'organisation contrôlée, à identifier les domaines présentant un risque potentiel et à planifier les autres procédures de contrôle (nature, délais et étendue). À ce stade du contrôle, les procédures analytiques portent souvent sur des informations financières, des budgets et des comptes de gestion arrêtés à des dates intermédiaires. Les

L'expression "procédures analytiques" est le nom générique que l'on donne à toute une série de méthodes de contrôle.



données utilisées sont généralement des données de haut niveau, comme, par exemple, la comparaison des chiffres annuels des états financiers [méthode de Loebbecke & Steinbart (1987)]. Les méthodes utilisées sont, quant à elles, généralement simples: lecture rapide, analyse simple de tendance et analyse des ratios.

2.2. Les procédures analytiques constituent un outil de corroboration d'une grande valeur

Tout audit financier doit être fondé sur un indice qui doit ensuite être corroboré. Le problème est donc de déterminer la quantité et la qualité de cet indice en se posant la question suivante: suffit-il de s'intéresser au risque qui demeure après l'évaluation du contrôle des risques d'une organisation? Il existe deux types de sondages de corroboration: les procédures analytiques et d'autres procédures, telles que les tests de détail (inspection de documents) des transactions et des bilans.

Les procédures analytiques ne sont pas de simples compléments d'autres sondages de corroboration. Elles permettent d'obtenir tous les indices propres à un véritable contrôle de corroboration. Lorsque les activités contrôlées ne sont pas compliquées et que le nombre de variables à prendre en compte est limité, les procédures analytiques constituent souvent le meilleur moyen, compte tenu de leur rapport coût-effet, d'obtenir un grand nombre d'indices allant au-delà de ce que nécessite l'auditeur. C'est le cas, par d'exemple, de toute organisation de petite taille donnant du travail à un nombre déterminé d'employés présentant des ratios de salaire fixes sur l'ensemble de la période contrôlée. Dans ce cas, les auditeurs peuvent généralement utiliser ces données pour estimer le coût total des salaires sur la période présentant un niveau de précision élevé, ce qui leur permet de soumettre une partie importante des états financiers à un sondage de contrôle sans avoir à réaliser aucun test de détail concernant les salaires. Les auditeurs d'organisations commerciales sont nombreux à utiliser les ratios reconnus dans l'industrie (tels que les marges de bénéfices ou les ventes au mètre carré des boutiques, et ce, pour les différents types d'activités au détail) car ils leur permettent d'obtenir des indices qui tendent à confirmer la raisonnable des données contenues dans les états financiers.

Les procédures analytiques peuvent constituer un moyen efficace de savoir si l'ensemble des recettes de l'organisation contrôlée a été comptabilisé et de prévoir à l'avance les résultats avec une garantie raisonnable de précision et de fiabilité. Toute variation dans les résultats escomptés peut être le signe de l'existence d'éventuelles omissions n'ayant pas été détectées moyennant d'autres sondages de corroboration. Nombreux sont ceux qui estiment que lorsqu'il s'agit d'établir la situation objective d'une organisation, seules les procédures analytiques permettent d'obtenir les meilleurs indices. Prenons, par exemple, le bureau chargé de délivrer les passeports. Supposons qu'il existe trois types de passeports et que le montant des droits à payer diffère dans les trois cas. Étant donné que le nombre de passeports stockés et délivrés fait l'objet d'un contrôle extrêmement strict pour des raisons de sécurité nationale, il est très facile, dans ce cas, d'établir une procédure analytique permettant de calculer les recettes à partir du nombre de passeports de chaque type délivrés sur une année, multiplié par le montant des droits établi dans chaque cas. Le nombre de passeports délivrés est donc une fonction de l'évolution des stocks de passeports (les stocks disponibles étant équivalents aux passeports vierges acquis moins les passeports endommagés et les passeports détruits avant d'être délivrés).

Les normes de contrôle du Royaume-Uni encouragent les auditeurs à tenir compte des facteurs suivants pour déterminer s'il convient de faire des procédures analytiques la norme fondamentale:

- La plausibilité et la prévisibilité des rapports identifiés à travers la comparaison et l'évaluation. C'est le cas, par exemple, lorsqu'il existe un rapport très étroit entre certains frais de vente et la facturation dans des domaines où la force de vente est rémunérée à la commission;
- les objectifs des procédures analytiques et la confiance que nous inspirent les résultats obtenus;
- le degré de ventilation de l'information;
- la disponibilité de l'information financière (budgets ou prévisions) et non financière (nombre d'unités produites ou vendues);

Dans les entreprises d'audit du secteur privé, les procédures analytiques figurent parmi les méthodes les plus utilisées.

Les procédures analytiques peuvent constituer un moyen efficace de savoir si l'ensemble des recettes de l'organisation contrôlée a été comptabilisé.

Les normes de contrôle du Royaume-Uni encouragent les auditeurs à tenir compte de ces facteurs pour déterminer s'il convient de faire des procédures analytiques la norme fondamentale.



- l'importance de l'information disponible;
- la comparabilité de l'information disponible;
- les connaissances générales de l'auditeur sur l'institution contrôlée et ses activités.

Les normes de contrôle du Royaume-Uni précisent également que *“la fiabilité de l'information utilisée dans les procédures analytiques peut être renforcée. Il suffit, pour cela, d'utiliser de préférence les informations émanant de sources indépendantes, plutôt que celles issues de sources internes à l'institution ou de sources indépendantes du système comptable”*.

Cela est tout à fait vrai. Pour établir une estimation à partir des résultats obtenus suite à l'utilisation de procédures analytiques, il est absolument indispensable de disposer de données fiables.

Les méthodes appliquées au cours de la phase de corroboration ont tendance à être plus sophistiquées que celles utilisées pour la planification ou l'analyse finale. Ces méthodes englobent un éventail de procédures allant de la lecture rapide à l'analyse des ratios, en passant par l'analyse simple de tendance. On utilise également assez communément certaines procédures plus complexes, telles que les tests de raisonnablement¹. En revanche, les méthodes de modelage quantitatif, telles que la régression statistique, ne sont utilisées que plus rarement.

En 1987, Loebbecke & Steinbath ont découvert que certaines des procédures analytiques simples qui sont utilisées dans cette phase, sont peu fiables en matière de détection des erreurs matérielles. C'est pourquoi nous proposons une méthodologie spécifique à ce propos au paragraphe 4.

2.3 Dans la phase d'analyse finale d'un contrôle, les procédures analytiques ont pour objet de corroborer le contrôle et d'attirer l'attention de l'auditeur sur les aspects importants

Les procédures analytiques sont un élément-clé, un composant incontournable de l'analyse globale, sans lequel le contrôle est incomplet. Ces procédures nous per-

mettent de tirer des conclusions qui viennent ensuite corroborer les conclusions du contrôle, notamment en ce qui concerne les augmentations individuelles de certaines valeurs des états financiers, et nous aident à tirer une conclusion finale et à déterminer si les états financiers sont, dans leur ensemble, cohérents avec les connaissances que les auditeurs ont acquises en ce qui concerne l'organisation contrôlée. Ces procédures peuvent, en outre, nous permettre d'identifier des domaines dans lesquels il s'avère nécessaire de réaliser un travail de contrôle supplémentaire. A noter, par ailleurs, que les méthodes appliquées dans cette phase sont, pour la plupart, des méthodes simples.

3. Les procédures analytiques ne sont effectives que si elles permettent à l'auditeur d'étayer son jugement

Pour qu'une procédure analytique soit effective, l'auditeur doit comprendre l'activité de l'institution qu'il contrôle, de façon à pouvoir discerner les rapports existant entre les différentes parties d'un ensemble d'états financiers ou d'autres ensembles de données. Par ailleurs, l'auditeur doit porter un jugement approprié sur la qualité des données. Pour ce faire, il doit impérativement disposer d'un cadre de travail bien délimité et connaître le niveau de précision de la procédure qu'il utilise. La méthodologie nécessaire, dans ce cas, est plus facile à mettre en œuvre si l'on applique des méthodes statistiques. Or, il est fort probable que l'auditeur utilise des méthodes non quantitatives, c'est pourquoi il doit procéder à différentes évaluations afin de déterminer le niveau de précision de la méthode utilisée. Dans les paragraphes suivants, nous décrivons une structure qui permet à l'auditeur d'étayer son jugement tout en mettant en pratique son expérience et ses connaissances sur l'institution contrôlée.

4. Une méthodologie pour les procédures analytiques: une stratégie en trois temps

Pour augmenter l'efficacité des procédures analytiques, il est conseillé de mettre

Les procédures analytiques sont un élément-clé, un composant incontournable de l'analyse globale, sans lequel le contrôle est incomplet.



¹ Les tests de raisonnablement sont, en quelque sorte, une version informelle des analyses statistiques. Ils permettent de prédire le montant d'un compte sur la base de données financières et non financières.

en œuvre la stratégie suivante avant d'utiliser la moindre procédure analytique. Cette stratégie de base comprend trois volets:

[1]. Développement d'un modèle définissant les résultats escomptés.

[2]. Comparaison entre les résultats escomptés et le bilan réel.

[3]. Évaluation des résultats en tenant compte du niveau de précision du modèle utilisé: évaluation explicite en ce qui concerne les méthodes statistiques et évaluation implicite pour ce qui est des autres méthodes.

Ci-après, nous décrivons chacun de ces trois volets de façon détaillée:

[1]. Dans un premier temps, l'auditeur doit déterminer le rapport qui, selon toute vraisemblance, devrait exister entre la valeur des états financiers contrôlés et un certain nombre d'autres données. Cela signifie qu'il doit établir ce que l'on pourrait appeler un rapport prospectif² (modèle concernant une valeur des états financiers établi sur la base d'une procédure déterminée, telle qu'un ratio, une tendance ou une analyse de modèles). Le but de cette démarche est d'établir des rapports de causalité entre différents groupes de données. Pour réaliser une telle analyse, l'auditeur doit donc comprendre à la perfection les rapports existant entre ces différents groupes de données. Inutile de dire, par conséquent, que la compréhension et les connaissances de l'auditeur en ce qui concerne l'activité de l'organisation contrôlée, sont absolument essentielles à ce niveau-là. A ce propos, les normes de contrôle soulignent que: "*L'application des procédures analytiques repose sur un modèle prospectif des rapports établis entre les données existantes, ainsi que sur l'absence de toute condition connue prouvant le contraire*" (SAS 410).

Bien que les définitions des normes de contrôle ne contiennent aucune référence spécifique à ce sujet, il faut de toute évidence en déduire que c'est à l'auditeur qu'il appartient d'établir ledit modèle prospectif. Sans un tel modèle prospectif, les procédures analytiques peuvent s'avérer confuses, voire erronées. En commençant par définir le modèle en question, on

met l'accent sur les hypothèses qui sont implicites dans le processus d'estimation et l'on prête la plus grande attention à la méthode utilisée pour effectuer cette estimation. Lorsqu'il s'agit, par exemple, de comparer le bilan actuel d'une organisation à ceux des exercices précédents, il est bien évident que si les bilans précédents présentent des valeurs largement inférieures à celles du bilan de l'année en cours, cela signifie que des informations importantes ont été omises dans les états financiers et que ces derniers sont susceptibles d'avoir été altérés, à moins que l'auditeur n'ait établi au préalable des rapports entre ces différents bilans. Cela peut être le cas, par exemple, lorsque l'on applique une méthode différente de celle utilisée l'année précédente pour évaluer le montant des paiements, en raison d'une modification de la composition des différentes catégories de personnel. C'est le seul moyen de s'assurer qu'aucun domaine n'échappe au contrôle (pourquoi le montant total des paiements est resté inchangé alors que les données (associées) sous-jacentes ne sont pas les mêmes ?)

Dans cette phase, avant de faire la moindre remarque à l'organisme contrôlé, il est absolument essentiel que l'auditeur identifie les explications potentielles des différences détectées.

[2]. Ensuite, l'auditeur doit comparer la valeur des états financiers à son estimation, puis rassembler les explications potentielles qu'il a lui-même identifiées au cours de la phase précédente, et ce, de façon à pouvoir, dans un troisième temps [phase n° 3], étayer son jugement sur l'explication fournie par l'organisation contrôlée. A cet effet, il doit se poser les questions suivantes:

- La procédure analytique utilisée présente-t-elle des déficiences ?
- Les données utilisées par l'auditeur sont-elles de bonne qualité ?
- Est-il possible que les états financiers contiennent des erreurs ?
- La méthode d'estimation utilisée présente-t-elle un haut degré de variabilité et, par conséquent, quel peut être son niveau de précision ?

Pour qu'une procédure analytique soit effective, l'auditeur doit comprendre l'activité de l'institution qu'il contrôle, de façon à pouvoir discerner les rapports existant entre les différentes parties d'un ensemble d'états financiers ou d'autres ensembles de données.



² On entend par "rapport prospectif" le "modèle" que l'auditeur espère constater dans la réalité au cours de son contrôle et qui lui permet de prédire la valeur qu'il espère obtenir à l'issue de la vérification.

[3]. Dans la dernière phase, l'auditeur doit évaluer le bien-fondé de la procédure utilisée. Pour ce faire, il doit fonder son jugement sur la différence existant entre le modèle prospectif qu'il a lui-même développé et la valeur figurant dans les états financiers. Son évaluation doit donc porter non seulement sur le niveau de précision de l'estimation, mais aussi sur les résultats du travail d'audit, l'ampleur de la différence détectée et les explications fournies et vérifiées.

Pour définir le niveau de précision de son modèle prospectif, l'auditeur doit tenir compte de l'objectif de la procédure analytique utilisée en se posant la question suivante: la procédure analytique utilisée fait-elle partie de la phase de planification, de corroboration ou de l'analyse finale ? La précision est importante dans les trois phases, certes, mais elle l'est davantage lorsqu'elle a pour but de fournir une garantie de contrôle dans le cadre de la phase de corroboration. Plus le niveau de précision est élevé, plus la procédure analytique est fiable en matière de détection des erreurs matérielles. On peut utiliser un argument similaire en ce qui concerne la planification dans la mesure où, dans cette phase, la procédure analytique utilisée a pour objet de contribuer à la réalisation d'un travail direct. Par conséquent, toute procédure analytique considérée comme imprécise par l'auditeur, peut s'avérer défaillante en matière de détection de problèmes potentiels et priver l'auditeur de certains indices dans son travail ultérieur. Cela ne veut pas dire qu'il ne faut pas encourager les auditeurs à utiliser les procédures analytiques, mais plutôt qu'il faut les pousser à utiliser leur jugement de façon savante et transparente. Il conviendrait donc de documenter ce travail et ces jugements, de façon à ce que des confrères auditeurs et des auditeurs de niveau supérieur puissent réaliser à nouveau et/ou analyser leur travail.

En 1996, Blocher et Patterson ont défini, dans un article, les normes de contrôle des États-Unis, ainsi que les considérations-clés qui ont une influence directe sur la précision des modèles prospectifs. Ces considérations-clés sont [1] les méthodes utilisées, [2] la fiabilité des données, [3] la ventilation des données et [4] la prévisibilité du rapport existant entre chacune d'entre elles. Elles sont donc similaires à celles que nous avons exposées aupara-

vant: les considérations [1] et [4] sont équivalentes à la qualité du modèle, alors que les considérations [2] et [3] correspondent à la qualité des données et à l'utilisation de l'information de corroboration.

Les normes de contrôle du Royaume-Uni reconnaissent certains de ces facteurs. La procédure de contrôle SAS 410, intitulée "Procédures Analytiques", dispose ce qui suit:

Le degré de confiance que les auditeurs accordent aux résultats des procédures analytiques, lorsque ces dernières sont utilisées comme sondages de corroboration, peut dépendre des facteurs suivants:

- *Existence d'autres procédures de contrôle permettant de soumettre les états financiers aux mêmes types de vérifications. C'est le cas, par exemple, des procédures que les auditeurs peuvent mettre en œuvre pour analyser le recueil de débiteurs d'une organisation, telles que l'analyse des états de caisse correspondants. Ces procédures peuvent confirmer ou dissiper les soupçons que peut avoir l'auditeur après avoir appliqué des procédures analytiques à un profil de comptes clients ancien;*

- *La précision en ce qui concerne la prédiction des résultats que l'auditeur espère obtenir à travers les procédures analytiques. On sait, par exemple, que l'auditeur compte toujours sur la consistance des données, de façon à pouvoir établir un rapport entre le bénéfice brut des ventes enregistré au cours de deux périodes différentes, ou comparer différents types de frais, tels que les frais de recherche et de publicité; et*

- *La fréquence de constatation d'un rapport comme, par exemple, l'existence d'un modèle se reproduisant mois après mois face à un modèle annuel.*

La "confiance acquise" est définie dans les mêmes termes par Blocher et Patterson (points [3] et [4]) en ce qui concerne la précision.

5. L'ensemble du travail de qualité résultant d'une procédure analytique peut s'avérer inutile si l'auditeur n'est pas capable d'obtenir de bonnes explications concernant les fluctuations enregistrées au niveau des valeurs escomptées ou des résultats non escomptés

L'obtention d'explications plausibles concernant la différence existant entre les

Les procédures analytiques constituent un outil très effectif pour l'auditeur, à condition que ce dernier possède des connaissances approfondies de l'organisme contrôlé et de ses systèmes.



prévisions des auditeurs et la valeur enregistrée dans les états financiers, constitue, en effet, un élément absolument crucial du cycle des procédures analytiques. Les normes de contrôle du Royaume-Uni sont absolument claires à ce sujet, notamment en ce qui concerne les fluctuations importantes, les rapports inespérés s'avérant incohérents avec d'autres informations importantes, ou encore les données ne répondant pas aux modèles prospectifs préalablement établis. Ces mêmes normes disposent que *"les auditeurs sont tenus de faire des recherches en vue d'obtenir des explications suffisantes et des indices tendant à les confirmer"* (SAS 410.4). On peut même dire qu'il s'agit d'un moment critique du processus dans la mesure où, quel que soit le niveau de qualité du travail analytique réalisé, si l'on ne parvient pas à évaluer comme il se doit les résultats et à obtenir des explications satisfaisantes les concernant, les conclusions du contrôle sont menacées.



32

5.1. Robert Libby dénomme ce problème *"l'effet explication"*

De nombreuses recherches ont été réalisées sur ce problème dans le domaine des sciences sociales. En 1981, Robert Libby a démontré que les auditeurs ne possédant pas une bonne préparation dans ce domaine, ne sont pas capables d'obtenir des explications correctes concernant les différences détectées. C'est ce qu'il appelle l'effet explication. Une fois que l'on prend conscience de son existence, l'étape suivante consiste à minimiser son effet en s'assurant que celui qui prend les décisions fournit non seulement des explications, mais aussi des contre-explications.

Anderson & Sechler se sont penchés sur la question en 1986, dans le cadre d'une étude qui n'était pas précisément axée sur le domaine du contrôle, mais à l'issue de laquelle ils parvinrent pratiquement à obtenir une explication correcte concernant un incident. Ils en conclurent que *"si les gens s'occupaient toutes les alternatives possibles avant de prendre des décisions importantes, la tendance générale serait aux explications et aux contre-explications, ce qui permettrait aux personnes chargées de prendre les décisions*

de jouir d'une position relativement insignifiante". Ils indiquèrent, par ailleurs, que: *"les erreurs [d'explication] sont vraisemblablement dues à un manque de compétence (ou de volonté) de ces personnes, lesquelles sont rarement conscientes du fait que la disponibilité d'une explication donnée dépend souvent de facteurs qui n'ont rien à voir avec la véracité de l'explication et que, par conséquent, les explications causales peuvent s'avérer tout aussi plausibles..."*. C'est donc une qualité que devraient avoir non seulement les auditeurs, mais aussi les statisticiens, les avocats et bien d'autres professions.

Pour faire face à tous ces problèmes, le *National Audit Office* du Royaume-Uni a créé un certain nombre de règles:

- Ne pas se limiter à établir un modèle prospectif, mais identifier des explications potentielles alternatives;
- établir une prévision de la valeur escomptée et la comparer au chiffre figurant dans la comptabilité;
- analyser les explications alternatives;
- chercher de nouvelles explications; et
- confirmer ces explications.

Toutes ces règles ont pour but d'établir un cadre dans lequel l'auditeur est à même de porter des jugements raisonnables sur son propre travail ainsi que sur les arguments présentés par d'autres.

6. Conclusion

Les procédures analytiques constituent un outil très effectif pour l'auditeur. Cela dit, elles ne sont réellement efficaces et ne permettent à l'auditeur d'obtenir des indices fiables que si elles sont utilisées de façon savante et sur la base d'un jugement approprié par un auditeur ayant acquis une certaine expérience dans ce domaine (ou sous l'étroite supervision d'un auditeur de niveau supérieur). Par ailleurs, les procédures analytiques demandent des connaissances approfondies de l'organisme contrôlé et de ses systèmes.

L'évaluation de la qualité des services publics

MICHAEL J. WHITEHOUSE

Directeur, *Value for Money Development* (Développement de l'Audit Opérationnel),
du *National Audit Office* du Royaume-Uni

Les prestations de services du secteur public profitent non seulement au citoyen individuel mais à l'ensemble de la communauté.

1. L'immense éventail de services dont l'administration publique centrale assure la prestation va de la santé aux services juridiques en passant par le bien-être, l'éducation, les services de police et la culture, pour ne citer que quelques exemples. La qualité de ces services et leur coût constituent un souci de tout premier ordre pour l'administration publique, les contribuables et les usagers.

2. Tous les services de l'administration publique centrale sont soumis à l'examen du *National Audit Office* — *NAO*, lequel est tenu d'informer le Parlement de la qualité d'un certain nombre de services publics dans ses rapports d'audit opérationnel, comme, par exemple, la capacité de réponse de la Police de Londres aux appels du public, la qualité des services consulaires que les ressortissants britanniques reçoivent de leurs ambassades lorsqu'ils séjournent à l'étranger, ou encore le niveau de service que les bénéficiaires de l'assistance sociale reçoivent dans les agences locales de la sécurité sociale. Le cas de figure que nous décrivons ci-après résume les risques les plus communs détectés, en cas de mauvais niveau de service, dans le cadre des audits opérationnels.

3. L'évaluation de la qualité des services publics peut s'avérer assez complexe pour les raisons suivantes:

• **La prestation du service public a évolué rapidement.** A l'heure actuelle, l'administration publique n'est pas uniquement un fournisseur de services mais aussi un acheteur de services. La privatisation, les études de marché, la sous-traitance et les associations privées/publiques ont entraîné la signature de différents accords concernant la fourniture de certains services publics. Ainsi, la prestation de cer-

tains services fait désormais l'objet de contrats prévoyant, entre autres, des pénalités financières en cas de manquement aux obligations contenues dans ces accords de service, y compris en ce qui concerne la qualité. **C'est pourquoi nous devons désormais nous assurer que nous pouvons avoir accès sans aucune restriction aux registres des entreprises privées assurant la prestation de services financés publiquement.**

• **La protection du consommateur est aujourd'hui un facteur d'influence primordial.** Au cours de ces dernières années, les niveaux de qualité du service ont fortement été conditionnés par un certain nombre de mesures mises en œuvre par le secteur public mais qui ont des répercussions directes sur la qualité du secteur privé. C'est le cas, par exemple, depuis que les consommateurs sont libres de faire leur choix en ce qui concerne certains services. **Il existe cependant toujours des différences entre le secteur privé et le secteur public, ce qui nous pose, à nous auditeurs, un certain nombre de problèmes, car nous devons déterminer sur quels aspects il convient de mettre l'accent dans nos études d'audit opérationnel. À cet égard, plusieurs questions s'imposent:**

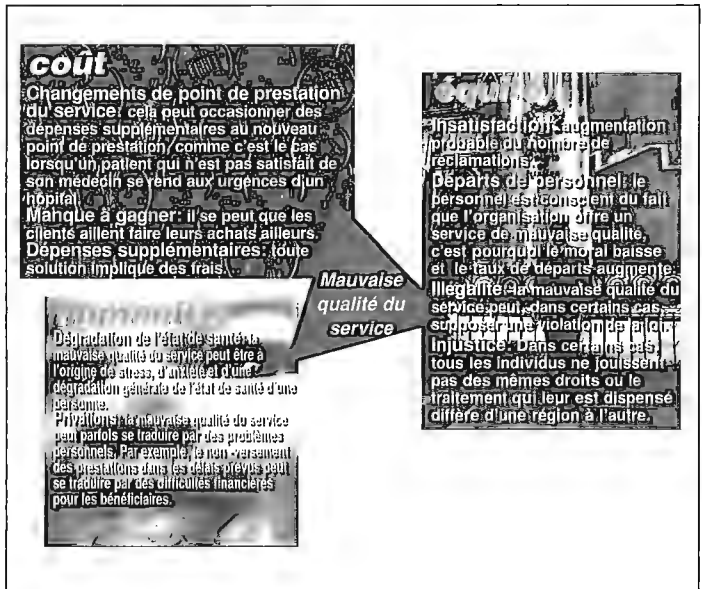
Qui détermine le niveau de service offert ? Dans le secteur privé, le choix du client dépend directement du niveau de service. Or, toute évaluation du niveau de qualité requis pour garantir un certain nombre de bienfaits conditionne en partie les niveaux. Si les ventes baissent, il est fort probable que le fournisseur décide de prendre des mesures visant à inverser la tendance. Le prix sera un facteur déterminant, certes, mais le consommateur ou la



consommatrice tiendront également compte de la qualité du produit - fiabilité, service client, accessibilité, propreté des établissements, bienfaits complémentaires, etc. Dans le secteur public, en revanche, c'est le fournisseur du service qui détermine lui-même essentiellement les niveaux fixés et la manière dont il faut s'y prendre pour les atteindre. Les questions clés auxquelles nos études d'audit opérationnel doivent répondre ont pour but de déterminer comment doivent être fixés les niveaux de service, s'ils sont rentables et à quel stade doivent être interrogés les usagers sur la qualité du service concerné.

Est-il possible de répondre aux attentes du client ? Dans le secteur privé, les études de marché permettent de disposer de l'information requise pour savoir à chaque moment ce qu'attendent les clients et quels sont les éléments qui exercent une influence sur eux et les poussent à acheter. Dans le secteur public, il s'avère plus difficile de savoir quelles sont les attentes du public, compte tenu du fait que les moyens dont dispose ce secteur sont limités et qu'il ne lui est donc pas toujours possible d'être à la hauteur de ce que l'on attend de lui. Pour mieux répondre aux attentes des usagers de services publics, il faut d'abord s'assurer que ces derniers sont pleinement conscients du niveau de service qui va leur être dispensé, de façon à ce que leurs attentes soient réalistes. **La question clé en matière d'audit opérationnel est de savoir quel est le degré d'efficacité en matière de satisfaction des demandes du consommateur.**

Combien coûte la qualité ? Dans le secteur privé, un fournisseur peut déterminer combien il doit dépenser pour garantir la qualité de son service, ce qui dépend généralement de la rentabilité. Dans le secteur public, les services sont souvent gratuits à l'origine et le rapport entre la qualité du service et son coût de prestation est donc moins clairement défini. Cela dit, la détermination du coût de la qualité nous permet de savoir s'il est possible de réduire les dépenses inhérentes aux coûts des ressources, à condition, bien entendu, que la prestation du service à l'utilisateur se fasse



La mauvaise qualité du service peut avoir de nombreuses conséquences.

dans le respect des niveaux établis. "En faisant les choses comme il faut dès le départ, nous pouvons faire des économies". Par exemple, le Ministère des Affaires Étrangères et du Commonwealth a lancé une campagne de marketing visant à informer les citoyens des risques sanitaires auxquels ils sont exposés, etc., lorsqu'ils voyagent à l'étranger et de la marche à suivre en cas d'urgence. Cet investissement initial a permis de déduire considérablement le nombre de personnes ayant demandé de l'aide aux services consulaires. **La question clé en matière d'audit opérationnel est de savoir si l'on connaît le coût du niveau de service rendu et si ce coût est approprié.**

Les évaluations de la qualité sont-elles fiables ? Au Royaume-Uni, la Charte du Citoyen¹ et d'autres initiatives ont encouragé les organismes publics à établir des systèmes d'évaluation de la qualité des services qu'ils rendent et à en publier périodiquement les résultats. Cela dit, la qualité est en soi un terme subjectif et son évaluation pose de nombreux problèmes. L'expérience que nous avons acquise à travers des études précédentes nous permet d'affirmer que la fiabilité de certaines informations relatives à la qualité d'un service - comme celles issues d'enquêtes réali-

Nous informons le Parlement de la qualité d'un certain nombre de services publics dans nos rapports d'audit opérationnel.



¹ Remarque: L'administration publique a lancé la Charte du Citoyen en 1991 pour faire en sorte que les services publics répondent mieux aux souhaits de leurs usagers et que la qualité globale s'améliore. Cette Charte est applicable à tous les services publics, ainsi qu'à de nombreux services publics privatisés.

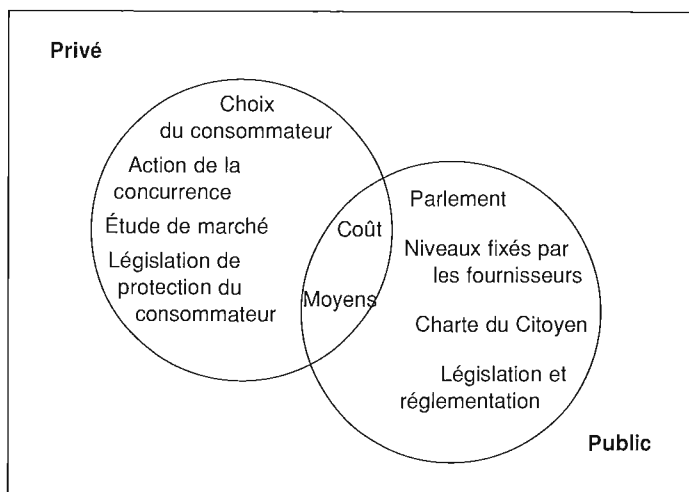
sées par les ministères - est douteuse (notamment en raison des faibles taux de réponse et d'un manque de cohérence temporelle). Le résultat en est une communication trompeuse de l'information et une fausse image. **La question clé en matière d'audit opérationnel est de savoir s'il existe des systèmes d'évaluation fiables et si l'action mise en œuvre pour corriger les déficiences détectées, en ce qui concerne notamment le niveau de qualité, est la plus appropriée.**

Bref, le secteur public compte un vaste éventail de clients, dont certains sont des clients au sens propre du terme, c'est-à-dire des personnes qui paient le service qui leur est rendu et qui peuvent choisir librement, comme une personne choisit la compagnie aérienne auprès de laquelle elle va prendre son billet ou la boutique dans laquelle elle va acheter des vêtements neufs. Au Royaume-Uni, les services publics privatisés, tels que le gaz et l'électricité, constituent de bons exemples de ce genre de clients. Il y a des clients qui paient le service ou le produit, mais qui ne peuvent pas choisir le fournisseur, comme c'est le cas lorsqu'on fait une demande de passeport ou que l'on passe son permis de conduire. Il y a également des clients qui ne paient pas directement le service qui leur est rendu et qui ne peuvent pas choisir le fournisseur, comme les bénéficiaires d'aides compensatoires. Le problème est de savoir comment nous pouvons évaluer le niveau de service dispensé à ces clients et nous faire une idée raisonnable de la rentabilité réelle du service.

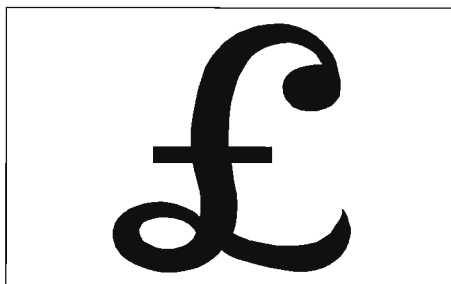
L'évaluation de la qualité

4. Il existe un certain nombre de techniques que l'on peut utiliser pour évaluer la qualité d'un service. On peut faire la distinction entre trois grandes catégories: (i) l'évaluation du coût de la qualité, (ii) l'évaluation des points de vue et des appréciations de ceux qui bénéficient du service et (iii) l'examen visant à déterminer comment les services sont rendus par les différentes organisations.

5. **L'évaluation du coût de la qualité.** Le coût de la qualité est une notion basée sur la reconnaissance du fait qu'il existe des coûts associés au bon ou au mauvais



Facteurs ayant une influence sur la qualité du service.



accomplissement du travail. Ces coûts sont les suivants:

- **Les coûts de prévention**, qui comprennent l'investissement en formation, la fixation des niveaux de qualité et la planification, afin de s'assurer que le travail est accompli comme il se doit dès le départ.
- **Les coûts d'évaluation**, qui sont liés au coût de supervision de la qualité et au coût de vérification, afin de déterminer si le travail est accompli comme il se doit dès le départ.
- **Les coûts de mauvais fonctionnement.** Ce sont les coûts des formalités de réclamation et des pénalités (répétition des travaux, retards, gaspillage et suivi) qui interviennent lorsque le travail n'est pas accompli comme il se doit dès le départ. Viennent s'ajouter à cela les coûts d'indemnisation.

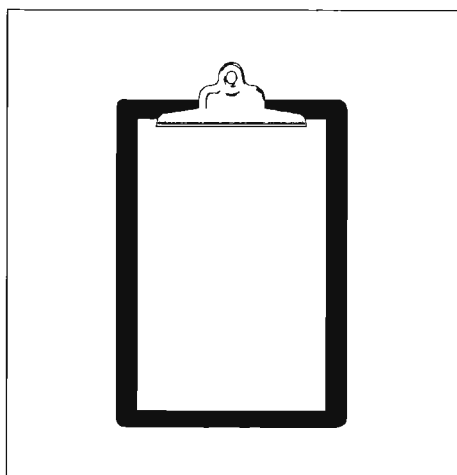
6. Le calcul des coûts de la qualité permet de déterminer si les services rendus donnent des résultats tangibles et s'il est possible de faire des économies en réduisant les coûts de mauvais fonctionnement, en réalisant pour ce faire des investisse-

Les questions clés auxquelles nos études d'audit opérationnel doivent répondre ont pour but de déterminer comment doivent être fixés les niveaux de service.



ments spécifiques ou en éliminant des activités n'étant pas décisives pour la prestation des services.

7. L'évaluation des points de vue et des appréciations. Les points de vue de ceux qui bénéficient d'un service sont essentiels pour savoir si le niveau de qualité requis est atteint, si les attentes du client sont réalistes et s'il serait possible d'améliorer le service en donnant priorité à des aspects s'avérant plus importants pour les clients. Différentes techniques peuvent être utilisées pour connaître les points de vue des clients:



- Les **enquêtes** par le biais de questionnaires constituent une méthode qui a fait ses preuves et qui permet de collecter des informations relatives aux points de vue et aux appréciations des clients. Les résultats de ces enquêtes statistiques doivent ensuite être extrapolés afin que nous puissions en savoir plus long sur l'ensemble de la population. Avant de réaliser une enquête, il faut d'abord savoir à qui elle s'adresse, quand elle va être réalisée (les mêmes personnes peuvent répondre différemment aux mêmes questions si ces dernières sont posées immédiatement après la prestation du service ou six mois ou un an après) et comment elle va être réalisée (par exemple, entretien personnel ou par téléphone).

- Les **groupes de discussion**. Technique consistant à réunir un petit nombre de clients en vue d'analyser, en présence d'une personne jouant le rôle de modérateur, leurs points de vue en ce qui concerne la qualité du service qui leur est dispen-

sé. Les groupes de discussion sont un moyen idéal de collecter des informations qualitatives. De plus, bien que les résultats ne puissent être extrapolés, dans la mesure où ils ne sont pas représentatifs statistiquement parlant, l'information ainsi obtenue - si elle est utilisée en conjonction avec d'autres éléments - peut nous permettre de mieux comprendre les décisions prises par le public et leur opinion.

- Les **Acheteurs mystérieux**. Cette technique consiste à évaluer le service concerné à travers une personne ayant l'intention de l'utiliser. Le personnel de l'organisation concernée n'est donc pas au courant et, pour lui, il s'agit d'un client comme un autre. L' "acheteur mystérieux" évalue alors les niveaux de service offerts en vue de les comparer aux niveaux de qualité établis par l'organisation en question.

8. Examen visant à déterminer comment les services sont rendus par les différentes organisations.

Étant donné que le choix et la prestation du service sont du ressort de chaque organisation, il est bien évident que la qualité de ce même service en dépend largement. Toute évaluation de la qualité doit donc porter sur la façon dont l'organisation assure la prestation du service. Il est toujours possible d'améliorer l'efficacité et de réduire les coûts sans la moindre perte de qualité à condition de procéder à une évaluation critique des pratiques existantes et de la façon de faire les choses. Pour ce faire, il existe un large éventail d'approches et de techniques qui permettent de savoir comment une organisation assure la prestation d'un service. A titre d'exemples, on peut citer les suivantes:

- Le **Modelage de la Qualité du Service**, ou modèle SERVQUAL. Il s'agit d'une technique d'évaluation de la qualité du service offert par différentes organisations et activités. Ce modèle identifie près de 22 facteurs classés dans cinq grandes catégories: fiabilité, capacité de réponse, résultats tangibles, garantie et empathie. Ces facteurs sont ceux qui conditionnent le plus l'obtention de services de haute qualité. S'il est vrai que ce modèle peut s'avérer complexe à utiliser - d'où la nécessité d'un technicien expert en la matière - il aide à identifier assez précisément les facteurs que les personnes considèrent com-

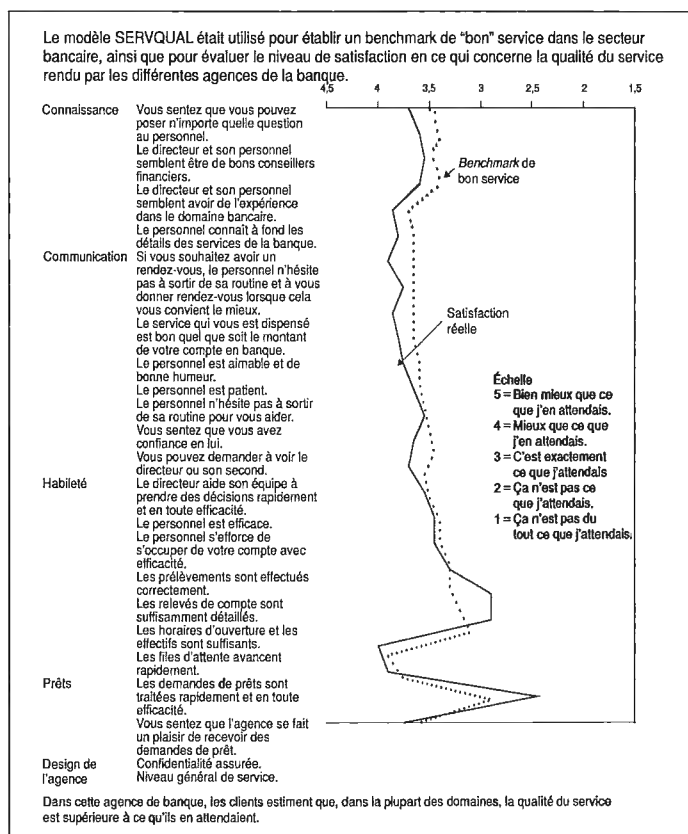
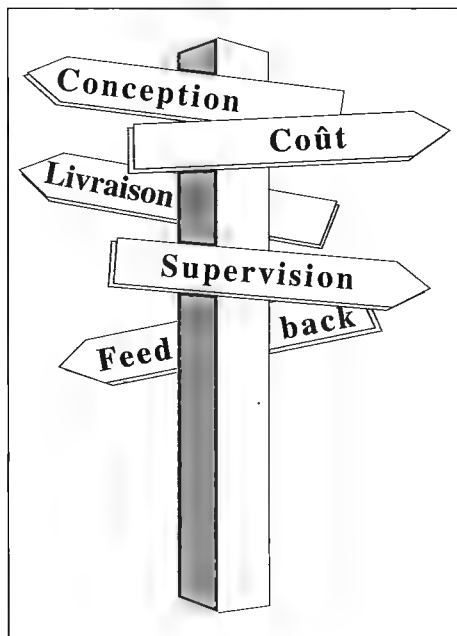
En faisant les choses comme il faut dès le départ, nous pouvons faire des économies.



me les plus importants dans un service de haute qualité. Bien que ce modèle ait initialement été développé pour le secteur privé, on l'applique aujourd'hui dans le secteur public.

- La gestion des procédures. Cette technique est utile lorsqu'on a la preuve que les services ne sont pas dispensés assez rapidement aux clients, lorsqu'il faut utiliser des moyens plus efficaces pour assurer la prestation du service ou lorsqu'on a du mal à comprendre pourquoi il existe des volumes de travail importants et pourquoi l'organisation ne fonctionne pas bien. Pour examiner les procédures impliquées dans la prestation d'un service, il faut tout d'abord procéder à un certain nombre d'évaluations internes (coût, délais de livraison, volume et ressources consommées), d'évaluations de production (taux d'erreur, niveaux d'exactitude et conformité aux niveaux établis) et d'évaluations du niveau de satisfaction de l'utilisateur. Cette technique peut s'avérer onéreuse, certes, mais si l'on parvient à mettre l'accent sur l'aspect de la prestation du service qui consomme le plus de ressources ou qui est le plus décisif pour la qualité, on peut en limiter les coûts.

- Le *benchmarking* permet de comparer la façon dont différentes organisations garantissent la qualité de leurs services et le coût de la prestation de ces mêmes services. Dans le cadre de l'étude que nous avons réalisée sur la Régulation et la Su-



pervision de la Qualité du Service rendu aux clients par l'industrie de l'eau, nous avons examiné les activités de *benchmarking* de l'organisme de contrôle, et plus précisément le *benchmarking* comparant le rendement de l'industrie de l'eau et celui de l'organisme de contrôle de quatre autres secteurs : l'énergie, les télécommunications, les assurances et la banque.

- La technique dite de l'Analyse en Réseau de la Qualité du Service dépend généralement de l'interaction efficace et efficiente de divers effectifs et services, qui sont par ailleurs souvent très différents les uns des autres, au sein d'une même organisation. L'analyse en réseau est une méthode de représentation graphique des activités et, en particulier, du chemin critique qu'il faut parcourir pour assurer la prestation d'un service. Ce chemin critique englobe toutes les activités d'un système qui sont absolument inflexibles (temps "de retard prévisible"). Tout retard se produisant sur le chemin critique retarde à son tour l'ensemble du service. Par conséquent, pour savoir comment il serait possible d'améliorer l'efficacité de la prestation d'un service, il faut tout d'abord identifier le chemin critique.

La question clé en matière d'optimisation des ressources est de savoir s'il existe des systèmes d'évaluation fiables et si l'action mise en œuvre pour corriger les déficiences détectées, en ce qui concerne notamment le niveau de qualité, est la plus appropriée.



• **L'Observation.** Cette technique consiste à observer les procédures, l'équipement et les installations physiques afin de collecter des informations concernant la qualité d'un service. Dans notre étude, nous utilisons cette méthode pour examiner la qualité des services rendus par les Musées et les Galeries d'Art d'Écosse.

Remarques finales

9. La qualité du service constitue sans aucun doute un aspect important de l'audit opérationnel dans la mesure où la qualité est désormais considérée comme un élément clé par l'administration publique dans tous les programmes qu'elle conçoit et qu'elle met en œuvre. En formulant un certain nombre de recommandations dans nos rapports d'audit opérationnel, nous contribuons à l'amélioration de la qualité et nous proposons différentes démarches pour faire en sorte que les ministères puissent :

• **Offrir un service de qualité dès le départ afin de faire des économies et d'améliorer l'exactitude**, notamment en ce qui concerne le traitement des réclamations de prestations.

• **Disposer d'une plus grande capacité de réponse aux demandes des clients**, ce qui passe, notamment, par l'amélioration des permanences téléphoniques et l'instauration d'horaires mieux adaptés aux besoins du public.

• **Garantir le bon fonctionnement des procédures de traitement des réclamations** en établissant, pour cela, des procédures rapides et permettant de trouver

des solutions efficaces en cas de problèmes.

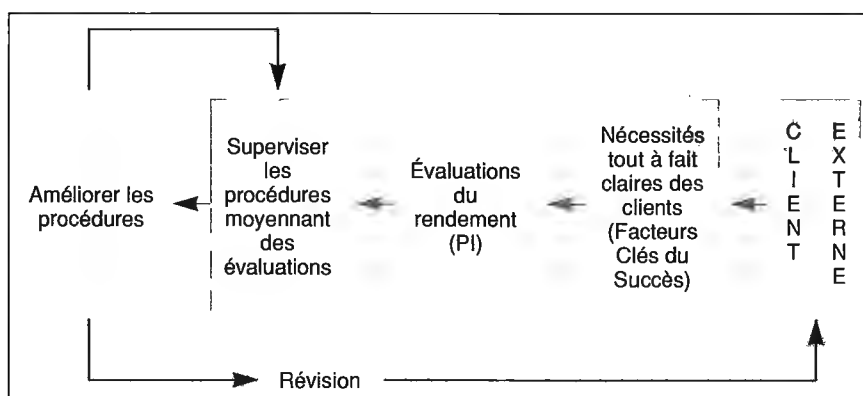
• **Améliorer la formation en matière de service client** en formant le personnel aux questions techniques ayant trait à leur mission et à la façon de traiter le public.

• **Fixer les niveaux ou les objectifs à atteindre de façon optimale**, c'est-à-dire des objectifs ambitieux et réalistes visant, notamment, à réduire les délais d'attente ou de réponse à la correspondance, et des niveaux de service concernant les délais d'attente et de réponse à la correspondance.

• **Interroger les usagers sur la qualité du service qu'ils rendent**, et ce en les consultant régulièrement par le biais d'enquêtes, de réunions ou à travers le traitement des réclamations.

10. Quoi qu'il en soit, nous devons être conscients du coût qu'aurait pour chacun des ministères concernés la mise en œuvre de nos recommandations, car c'est le seul moyen de nous assurer qu'il s'agit de recommandations pratiques et que les bienfaits qui devraient en découler sont supérieurs aux coûts. Pour ce faire, il est impératif d'analyser de façon approfondie et exhaustive chacun des facteurs qui contribuent à la qualité d'un service.

11. Nous avons confectionné une orientation technique indiquant la marche à suivre pour évaluer la qualité d'un service. Cette orientation est appelée "*Are we being served*" ("*Bénéficions-nous d'un service?*"). Les personnes souhaitant obtenir une copie de cette orientation technique peuvent s'adresser au *National Audit Office* du Royaume-Uni. D'autres titres sont également disponibles :



Gestion des procédures.



Collecting, analysing and presenting data. How software can help (1996).

Value for money handbook (1997).

Picking the winners: a guide to vfm study selection (1997).

Designing vfm studies: a guide (1997).

Focus groups: How to apply the technique to vfm work (1997).

Benchmarking: How benchmarking can help in vfm examinations (1997).

Performance measurement: What to look for in vfm studies (1998).

Presenting data in reports: a guide. The public face of the NAO (1998).

La qualité du service constitue sans aucun doute un aspect important de l'optimisation des ressources.

Le contrôle du bon emploi des deniers publics. Une nouvelle compétence pour la Cour des comptes de Belgique



39

BARON JEROOM VAN DE VELDE
Premier Président de la Cour des comptes de Belgique

Une dimension supplémentaire au rôle d'information assumé par la Cour des comptes.

1. INTRODUCTION

La loi du 10 mars 1998 modifiant la loi organique de la Cour des comptes de Belgique a étendu le champ des compétences de cette dernière en la chargeant de contrôler *a posteriori* le bon emploi des deniers publics.

Ce nouveau mandat, qui permet aux assemblées législatives de l'Etat fédéral et des entités fédérées de mieux exercer leur mission de contrôle de leur exécutif respectif, constitue en fait l'aboutissement d'une évolution politique et sociale qui tend à asseoir le contrôle de l'efficacité de l'action des pouvoirs publics et confère une dimension supplémentaire au rôle d'information assumé par la Cour des comptes.

2. GENÈSE

Plusieurs éléments, dont la pression des contraintes budgétaires résultant des crises économiques apparues dans les décennies précédentes, l'influence du modèle du secteur privé et la multiplication des interventions de l'Etat - providence, ont contribué à accroître le besoin d'informations des citoyens sur l'usage des fonds publics. La société civile a ainsi formulé des exigences croissantes quant à la qualité des services, tandis que, dans le souci d'une plus grande transparence démocratique, les pouvoirs publics se disposaient à mieux rendre compte de leurs activités.

Un premier pas a été accompli en ce sens par la loi du 28 juin 1989 modifiant les lois sur la comptabilité de l'Etat, laquelle instaure une nouvelle structure bud-

gétaire. La spécialité légale ne s'exprime plus selon la nature des dépenses mais en fonction de programmes, qui regroupent les activités concourant à la réalisation d'un même objectif. La détermination des moyens nécessaires doit être étayée au moyen de notes justificatives. Cette réforme vise ainsi à ériger le budget en véritable instrument de gestion qui permette d'apprécier le degré de réalisation des objectifs et les moyens utilisés en regard des résultats obtenus.

Par ailleurs, cette loi du 28 juin 1989 charge la Cour de dresser, dans le courant du mois de mai, une préfiguration des résultats de l'exécution du budget de l'exercice antérieur qui peut donner lieu à l'approbation, par la Chambre, d'une motion motivée de règlement provisoire du budget concerné.

Dans la motion motivée de règlement provisoire du budget 1990, adoptée le 8 juillet 1991, la Chambre des représentants a souhaité que la Cour exerce, au profit du Parlement, un "contrôle de gestion" afin de pouvoir apprécier si et dans quelle mesure les moyens budgétaires utilisés permettent d'atteindre les objectifs assignés.

La Cour a subséquemment réalisé un certain nombre de contrôles de gestion,

dont les résultats ont donné lieu à des publications spécifiques ou qui ont été insérées dans le Cahier d'observations. Des rapports ont ainsi été rédigés concernant le fonctionnement de services et d'organismes relevant tant de l'Etat fédéral que des différentes Communautés et Régions de la Belgique. Ces observations, portant sur des déficiences de la réglementation, des procédures ou des structures administratives, ont, dans certains cas, conduit à améliorer la gestion des services, à introduire des réformes ou à en accélérer la mise en œuvre.

Cette motion motivée ne constituait cependant pas une base juridique incontestable permettant à la Cour de développer des contrôles systématiques de l'efficacité et de l'efficience de la gestion.

Cette habilitation lui a été conférée par la loi du 10 mars 1998.

3. LA LOI DU 10 MARS 1998

Les articles 5 et 5 bis de la loi organique de la Cour, tels que modifiés par la loi du 10 mars 1998, sont présentés ci-après. Les changements intervenus figurent en italiques.

La société civile a formulé des exigences croissantes quant à la qualité des services, tandis que, dans le souci d'une plus grande transparence démocratique, les pouvoirs publics se disposaient à mieux rendre compte de leurs activités.



Article 5 de la loi organique de la Cour des comptes

Article 5 Cette Cour est chargée de l'examen et de la liquidation des comptes de l'administration générale et de tous comptables envers le Trésor.

Elle veille à ce qu'aucun article des dépenses du budget ne soit dépassé et à ce qu'aucun transfert n'ait lieu.

Les opérations relatives à l'établissement et au recouvrement des droits acquis par l'Etat et les provinces, y compris les recettes fiscales, sont soumises au contrôle général de la Cour des comptes. Les modalités d'exécution de ce contrôle sont arrêtées dans un protocole conclu entre le ministre des Finances et la Cour des comptes.

Elle arrête les comptes des différentes administrations de l'Etat et est chargée de

Articles 5 et 5 bis tels que modifiés par la loi du 10 mars 1998

Article 5 Cette Cour est chargée de l'examen et de la liquidation des comptes de l'administration générale et de tous comptables envers le Trésor.

Elle veille à ce qu'aucun article des dépenses du budget ne soit dépassé et à ce qu'aucun transfert n'ait lieu.

Les opérations relatives à l'établissement et au recouvrement des droits acquis par l'Etat et les provinces, y compris les recettes fiscales, sont soumises au contrôle général de la Cour des comptes. Les modalités d'exécution de ce contrôle sont arrêtées dans un protocole conclu entre le ministre des Finances et la Cour des comptes.

Elle arrête les comptes des différentes administrations de l'Etat et est chargée de

La Cour des comptes contrôle a posteriori le bon emploi des deniers publics; elle s'assure du respect des principes d'économie, d'efficacité et d'efficience.

recueillir, à cet effet, tous renseignements et toutes pièces comptables.

La Cour a le droit de se faire fournir tous états, renseignements et éclaircissements relatifs à la recette et la dépense des deniers de l'Etat et des provinces.

L'autorité compétente est tenue de transmettre les documents, renseignements et éclaircissements réclamés par la Cour et de répondre à ses observations, dans un délai maximum de trois mois. Ce délai peut être prolongé par la Cour.

La Cour peut organiser un contrôle sur place.

recueillir, à cet effet, tous renseignements et pièces comptables.

La Cour des comptes contrôle a posteriori le bon emploi des deniers publics ; elle s'assure du respect des principes d'économie, d'efficacité et d'efficience.

La Chambre des représentants peut charger la Cour des comptes de procéder, au sein des services et organismes soumis à son contrôle, à des analyses de gestion.

Article 5 bis La Cour des comptes est habilitée à se faire communiquer tous documents et renseignements, de quelque nature que ce soit, relatifs à la gestion des services et organismes soumis à son contrôle.

La Cour des comptes peut organiser un contrôle sur place.

L'autorité compétente est tenue de répondre aux observations de la Cour des comptes dans un délai d'un mois. Ce délai peut être prolongé par la Cour des comptes.

La Cour doit se limiter à fournir au Parlement, de manière objective, les informations qui permettront à ce dernier de porter une appréciation sur l'action du pouvoir exécutif et, le cas échéant, de prendre les mesures correctives nécessaires.



41

3.1. Portée

L'objectif de la loi du 10 mars 1998 consiste à permettre au Parlement de porter une appréciation sur l'utilisation des fonds publics dans le cadre des politiques menées par le Gouvernement.

A cette fin, la Cour se voit chargée de contrôler a posteriori "le bon emploi des deniers publics" et d'examiner la gestion des entités soumises à son contrôle. Le critère général ainsi retenu se trouve précisé dans le dispositif légal par le recours aux concepts d'audit adoptés sur le plan international sous la dénomination des "3 E", à savoir, l'*économie*, qui évalue le coût des moyens mis en oeuvre, l'*efficience*, soit le rapport entre ces moyens et les résultats obtenus, et l'*efficacité*, soit le rapport entre ces derniers et les objectifs poursuivis. Globalement, il s'agit d'évaluer la pertinence des moyens mis en oeuvre eu égard aux fins poursuivies. Cette analyse envisage non seulement les aspects financiers et comptables, mais également la structure et les méthodes de l'entité publique sous examen.

Le contrôle de gestion s'effectue à l'initiative de la Cour des comptes, dans le respect de son indépendance et de l'impartialité de ses investigations. La loi du 10 mars 1998 prévoit toutefois que la Chambre des représentants peut, dans le but d'améliorer et d'actualiser son information sur des sujets qui l'intéressent particulièrement, charger la Cour d'examiner la gestion des services et organismes ressortissant à son contrôle.

Selon les travaux préparatoires de la loi, l'exercice de ce droit est cependant soumis au respect d'une procédure de demande formalisée, qui reste à fixer dans le règlement d'ordre intérieur de la Chambre quant à la portée et aux modalités de chaque mission ainsi confiée à la Cour. Il s'agit là d'éviter les désagréments résultant d'un recours trop fréquent à cette faculté, lequel risque de nuire à l'organisation du travail de la Cour et de porter atteinte à son indépendance.

Enfin, il importe de noter que le contrôle du bon emploi des deniers publics rencontre deux limites dictées par l'équilibre instauré entre les pouvoirs. En premier lieu, ce contrôle, qui s'inscrit dans la

En ajoutant un article 5 bis à la loi organique du 28 octobre 1846, la loi du 10 mars 1998 a redéfini, dans un sens extensif, les pouvoirs d'investigation de la Cour à l'égard de ses tâches traditionnelles et de la nouvelle mission qu'elle lui confère.

sphère administrative, ne peut porter sur le choix et l'opportunité des politiques que les autorités décident de mener, ni des objectifs définis dans ce cadre. La Cour doit se limiter à fournir au Parlement, de manière objective, les informations qui permettront à ce dernier de porter une appréciation sur l'action du pouvoir exécutif et, le cas échéant, de prendre les mesures correctives nécessaires. En second lieu, ce contrôle doit s'exercer *a posteriori*, sous peine d'entraver la liberté d'action gouvernementale et donc de mettre en cause le principe de la séparation des pouvoirs.

3.2. Pouvoirs d'investigation

En ajoutant un article 5 *bis* à la loi organique du 28 octobre 1846, la loi du 10 mars 1998 a redéfini, dans un sens étendu, les pouvoirs d'investigation de la Cour à l'égard de ses tâches traditionnelles et de la nouvelle mission qu'elle lui confère.

Cette modification comporte deux aspects. D'une part, il renforce le libre accès de la Cour aux informations qui lui sont nécessaires en précisant "renseignements et documents *de quelque nature que ce soit*" et en élargissant, à double titre, la notion trop limitative de documents "relatifs à la recette et à la dépense des deniers de l'Etat et des provinces" à celle de documents "relatifs à la gestion des services et organismes soumis à son contrôle".

D'autre part, il raccourcit le délai prévu dans la procédure contradictoire, à savoir le temps dont dispose l'autorité compétente pour répondre aux observations de la Cour. Le terme en est en effet ramené de trois mois à un seul, afin de préserver le caractère contemporain du contrôle et donc la pertinence de ses résultats.

4. CONCLUSIONS ET PERSPECTIVES

Procédant de l'évolution récente de l'environnement économique et socio-po-

litique, l'instauration du contrôle du bon emploi des deniers publics devait résulter d'une volonté claire et définie du pouvoir législatif. Il convenait donc que le mandat confié à la Cour des comptes repose sur un fondement juridique solide et soit formulé de manière précise. La loi du 10 mars 1998 a rencontré cet objectif.

La bonne exécution de cette mission de contrôle supplémentaire de la Cour résidera dans l'utilité des résultats des contrôles de gestion. Les rapports auxquels ils donneront lieu devront donc porter sur des problèmes de société, formuler des recommandations pertinentes et faciles à mettre en œuvre, enfin, faire l'objet d'une publication au moment opportun et être d'un accès aisé.

La finalité du contrôle de gestion, contribuer à un meilleur fonctionnement des services publics, confère une dimension nouvelle au mandat de la Cour des comptes, dont la légitimité en sort renforcée. L'examen de l'efficacité de l'action des pouvoirs publics vise en effet à remédier aux insuffisances détectées et à améliorer la gestion de l'administration, grâce aux recommandations issues des résultats de l'examen.

La meilleure information que la Cour apporte ainsi aux pouvoirs législatifs et exécutifs quant à l'efficacité de l'emploi des deniers publics permet également à ces autorités de donner une nouvelle orientation aux objectifs de la politique menée, en fonction des critères politiques retenus.

Enfin, le contrôle de gestion permet de rencontrer les aspirations de la société civile soucieuse de connaître l'affectation réelle des deniers publics.

Tous ces défis importants et essentiels dans une société démocratique ne pourront être relevés que moyennant le respect de certaines conditions : choix judicieux du sujet de l'analyse, travail sérieux et de qualité débouchant sur des recommandations pertinentes et communication efficace des analyses et de leurs résultats.

La bonne exécution de cette mission de contrôle supplémentaire de la Cour résidera dans l'utilité des résultats des contrôles de gestion.



La fonction juridictionnelle de la Cour des comptes d'Espagne

PAULINO MARTÍN MARTÍN

Président de la Section Juridictionnelle de la Cour des comptes d'Espagne et Ex-président de la Chambre des Affaires Contentieuses-administratives du *Tribunal Supremo*

La caractérisation de la juridiction comptable comme une juridiction à part entière dans notre système juridique, est aujourd'hui une réalité consolidée, non seulement grâce à la diligence dont ont fait preuve les organes juridictionnels de la Cour des comptes dès l'entrée en vigueur de la Loi Organique 2/82, mais aussi et principalement grâce à la contribution de la jurisprudence constitutionnelle.

I. LA JURIDICTION COMPTABLE, UNE JURIDICTION A PART ENTIÈRE

La Constitution espagnole de 1978 constitutionnalise la Cour des comptes espagnole (*Tribunal de Cuentas*) et ses fonctions en introduisant une séparation tout à fait nette entre les deux fonctions essentielles qui lui sont attribuées: la fonction de contrôle et la fonction juridictionnelle. La réglementation relative à la composition, l'organisation et les fonctions de la Cour des comptes relève quant à elle d'une loi organique spécifique prévue par la Constitution elle-même.

La juridiction comptable et sa nature distincte de la fonction de contrôle n'est pas, à proprement parler, une création de la Loi Organique n° 2/82 du 12 mai 1982 sur la Cour des comptes (ci-après dénommée L.O. 2/82). En effet, il ne faut pas oublier que la norme contenue à l'article 136, paragraphe 2, de la Constitution espagnole reconnaît une "juridiction propre" à la Cour des comptes, tout en précisant qu'il appartient à la loi organique de développer tous les aspects ayant trait à l'Institution et, notamment, les questions relatives à sa spécificité (pouvoir de juger et d'exécuter la chose jugée, organes), à son étendue objective (délimitation du contenu de la prétention comptable), à son étendue subjective et à ses limites vis-à-vis des autres ordres juridictionnels (pénal, civil, contentieux-administratif, social et militaire), ainsi que toute activité liée à la fonction

processuelle dans ses trois dimensions: lieu, temps et forme.

L'article 2.b) de la L.O. 2/82 stipule qu'il incombe à la Cour des comptes "de déterminer la responsabilité comptable des personnes ou organismes chargés de la gestion des fonds ou effets publics".

Cette expression légale constitue une déclaration explicite du pouvoir juridictionnel de la Cour des comptes, pouvoir que la loi se charge elle-même de réglementer dans ses différentes dispositions. Ainsi, elle ne se contente pas de prôner l'indépendance de l'Institution -article 5 de la L.O. 2/82- mais reconnaît ce même caractère aux titulaires des organes juridictionnels comptables -article 30.2 de la L.O. 2/82- et les soumet au même statut juridique que les membres du Pouvoir Judiciaire (incompatibilités, responsabilité, inamovibilité, article 136.3 de la Constitution espagnole et articles 30.2, 33.1 et 36 de la L.O. 2/82). La loi reconnaît donc leur préexistence, ainsi que le soutien constitutionnel et légal dont ils jouissent, mais aussi la force de chose jugée qu'il y a lieu d'attribuer à leurs décisions ou arrêts, outre leurs caractères de nécessité, improrogabilité, exclusivité et plénitude (article 17 de la L.O. 2/82), et la compétence qui est la leur de connaître des incidents et des questions préjudicielles et de faire exécuter les décisions rendues (article 46 de la L.O. 2/82). Enfin, il faut souligner que le pouvoir de juger et de faire exécuter la chose jugée est établi aux articles 15, 24, 25, 26 et 46.1 de la L.O. 2/82, développés par les articles 49, 52, 53, 54 et autres dis-

La Constitution espagnole de 1978 constitutionnalise la Cour des comptes espagnole (Tribunal de Cuentas) et ses fonctions en introduisant une séparation tout à fait nette entre les deux fonctions essentielles qui lui sont attribuées: la fonction de contrôle et la fonction juridictionnelle. La réglementation relative à la composition, l'organisation et les fonctions de la Cour des comptes relève quant à elle d'une loi organique spécifique prévue par la Constitution elle-même.



positions concordantes de la Loi 7/88 du 5 avril 1988 sur le Fonctionnement de la Cour des comptes (ci-après dénommée LFTCu. 7/88), lesquels attribuent aux Conseillers, en tant qu'organes de la juridiction comptable, la compétence de statuer sur les procédures d'annulation de cautions, en unique instance, lorsqu'il n'y a pas contradiction de prétentions et, en première instance, si une telle contradiction existe, ainsi que la compétence de statuer, en première instance, sur les jugements des comptes et les procédures de remboursement de déficits. Pour sa part, la Chambre de Justice connaît, en unique instance, des recours interjetés contre les décisions administratives rendues en matière de responsabilité comptable lorsqu'elles sont prévues par les lois et, en deuxième instance, des appels introduits contre les décisions d'instance.

Par ailleurs, il convient de rappeler que, par nature, la prétention comptable concerne tout particulièrement l'intérêt collectif, ce qui justifie, sans aucun doute, la reconnaissance de l'exercice de l'action civile dans ce domaine et dans toute procédure juridictionnelle (article 125 de la Constitution espagnole et articles 47.3 de la L.O. 2/82 et 56 de la LFTCu. 7/88), ainsi que l'intervention obligatoire du Ministère Public en tant que légitimé actif (article 124 de la Constitution espagnole, article 1 du Statut du Ministère Public du 30 décembre 1981 et article 16.2 c) et d) de la LFTCu. 7/88).

C'est pourquoi la L.O. 2/82, forte du soutien constitutionnel suffisant dont elle bénéficie à cet égard, a attribué à la Cour des comptes la compétence d'exercer la procédure comptable sous forme de juridiction à part entière, et ce, sans que le principe d'unité juridictionnelle consacré à l'article 117.5 de la Constitution espagnole constitue pour autant un obstacle insurmontable à cette reconnaissance, ni, d'ailleurs, le principe complémentaire d'exclusivité reconnu au paragraphe 3 de la même norme constitutionnelle:

"L'exercice du pouvoir juridictionnel dans toute sorte de procédure, c'est-à-dire le pouvoir de juger et de faire exécuter la chose jugée, incombe uniquement aux Tribunaux et Cours déterminés par les lois, conformément aux normes de compétence et de procédure établies par ces dernières".

Il faut rappeler, à cet égard, que la Loi Organique 6/85 du 1^{er} juillet 1985, sur le Pouvoir Judiciaire, reproduit cette norme fondamentale dans son article 2.1 et admet expressément, à l'article 3.1, que la Constitution reconnaît des pouvoirs juridictionnels à des organes ne faisant pas partie du Pouvoir Judiciaire:

"La juridiction est unique et exercée par les Tribunaux et les Cours prévus dans la présente Loi, sans préjudice des pouvoirs juridictionnels reconnus par la Constitution à d'autres organes".

La Constitution espagnole de 1978 reconnaît donc des fonctions juridictionnelles à des organes étrangers au Pouvoir Judiciaire, comme c'est le cas du *Tribunal Constitutionnel* et de la Cour des Comptes. Or, dans notre cas, ces fonctions sont développées dans la L.O. 2/82 et dans la LFTCu. 7/88. On ne peut donc en aucun cas parler de violation du principe d'unité juridictionnelle dans un domaine où la Constitution et la loi organique de développement prévue par cette dernière établissent des exceptions expresses.

Les affirmations précédentes sont également fondées sur d'autres raisons, parmi lesquelles on peut citer les suivantes:

1. Contre les décisions rendues par la Chambre de Justice de la Cour des comptes (article 49 de la L.O. 2/82 et articles 81 et suivants de la LFTCu. 7/88) peuvent être interjetés des pourvois en cassation et des recours en révision devant la Chambre des Affaires Contentieuses-administratives du *Tribunal Suprême*. Ces deux types de recours, tous deux extraordinaires, ne sont recevables que s'ils sont fondés sur certains motifs bien précis, s'ils sont introduits contre des décisions bien spécifiques et s'ils ne constituent pas une nouvelle instance judiciaire, étant entendu que la finalité de la cassation est circonscrite à l'examen de l'application formelle et matérielle du système juridique par le tribunal d'instance. C'est la raison pour laquelle seules sont recevables par le Tribunal de cassation les décisions proprement juridictionnelles (Décisions et Arrêts satisfaisant aux critères fixés par la loi) ayant été rendues par un organe investi par la loi de pouvoirs juridictionnels et suite à une procédure judiciaire, à savoir une institution ou instrument de satisfaction de pré-

La L.O. 2/82, forte du soutien constitutionnel suffisant dont elle bénéficie à cet égard, a attribué à la Cour des comptes la compétence d'exercer la procédure comptable sous forme de juridiction à part entière, et ce, sans que le principe d'unité juridictionnelle consacré à l'article 117.5 de la Constitution espagnole constitue pour autant un obstacle insurmontable à cette reconnaissance, ni, d'ailleurs, le principe complémentaire d'exclusivité reconnu au paragraphe 3 de la même norme constitutionnelle.



tentions ayant, elle aussi, en tant que voie légale, un caractère essentiel.

2. La juridiction en tant que pouvoir de l'Etat par le biais duquel le pouvoir public satisfait des prétentions, se manifeste juridiquement à travers la procédure en tant que condition indispensable. Par ailleurs, le contexte dans lequel se déroule cette procédure n'est autre qu'une combinaison d'actes de procédure, d'activités, de temps, de formes..., bref la condition essentielle requise pour que la procédure atteigne son but. Or, la LFTCu. 7/88 n'établit aucune limite spécifique quant à la connaissance des causes de la procédure de remboursement de déficits ou du jugement des comptes, mais renvoie aux normes de procédure ordinaires. Ainsi, dans le premier cas, la loi nous renvoie aux procédures déclaratives ordinaires réglementées par le Code de Procédure Civile, selon le montant concerné, et, dans le deuxième cas (jugement des comptes), aux règles du recours contentieux-administratif prévues dans la loi sur cette juridiction. Pour le reste, en matière de recours, la LFTCu. 7/88 nous renvoie également au régime général des affaires contentieuses-administratives, si ce n'est que, suite à la suppression par la Loi 10/92 du 30 avril 1992 de l'appel dans cet ordre juridictionnel, la Chambre de Justice de la Cour des comptes a dû procéder à une unification des critères et établir comme règles à suivre, en fonction du montant concerné, les formalités propres au recours de cette nature prévues dans le Code de Procédure Civile, considérant que la procédure civile est pleinement applicable dans ce cas dans la mesure où c'est, après la loi sur la Juridiction Contentieuse-administrative, la législation supplétive de second rang en ce qui concerne l'exercice des fonctions juridictionnelles, tel que l'indique la disposition finale 2.2 de la L.O. 2/82.

3. Comme on l'a dit auparavant, la disposition finale 2.2 de la L.O. 2/82 établit, en ce qui concerne l'exercice des fonctions juridictionnelles et à défaut des dispositions de la loi précitée et de la LFTCu. 7/88, l'applicabilité des lois réglementant "la Juridiction Contentieuse-administrative et des codes de Procédure Civile et Pénale, dans cet ordre de préférence". Il est bien évident que ce régime supplétif n'aurait pas le moindre sens juridique si la fonction exercée par la Cour des comptes

en matière de procédure comptable ne méritait pas la qualification d'action juridictionnelle à part entière.

4. Enfin, l'article 31 de la Loi Organique 2/87 du 18 mai 1987, sur les Conflits Juridictionnels, stipule que les organes de la juridiction comptable sont considérés comme partie intégrante de l'ordre juridictionnel contentieux-administratif, ne serait-ce qu'aux fins qui sont les leurs, à savoir de statuer sur les conflits et les questions de compétence.

En définitive, la caractérisation de la juridiction comptable comme une juridiction à part entière dans notre système juridique, est aujourd'hui une réalité consolidée, non seulement grâce à la diligence dont ont fait preuve les organes juridictionnels de la Cour des comptes dès l'entrée en vigueur de la L.O. 2/82, mais aussi et principalement grâce à la contribution de la jurisprudence constitutionnelle (Arrêt 187/88 du 17 octobre 1988, Fondement Juridique 2; et Arrêt 18/91 du 31 janvier, Fondement Juridique 2; Décision du 16 décembre 1993 et du 29 octobre 1996), qui reconnaît que:

"La procédure comptable est conçue comme une activité de nature juridictionnelle. Conformément à l'expression contenue à l'article 136.2 de la Constitution espagnole, la loi organique précise que la procédure comptable relève exclusivement de la juridiction de la Cour des comptes. En outre, elle la qualifie de juridiction nécessaire et improrogable, exclusive et pleine.... et garantit dans le même temps l'indépendance et l'inamovibilité de ses membres... L'activité de la Section juridictionnelle de la Cour des comptes consiste à appliquer la norme juridique à l'acte comptable et à émettre un jugement quant à son degré d'adaptation à cette norme puis à déclarer, en conséquence, s'il existe ou pas une responsabilité du fonctionnaire en vue de l'acquitter ou de le condamner et, dans ce dernier cas, d'exécuter coercitivement sa décision. Et tout cela à travers une procédure judiciaire réglementée au Chapitre 3, Titre 5 et développée par la Loi sur le Fonctionnement de la Cour des comptes, qui détermine les éléments objectifs, subjectifs et formels qui caractérisent un procès. En outre, la Loi sur le Fonctionnement de la Cour des comptes établit dans quels cas et de quelle façon les décisions de cette dernière peu-

La juridiction en tant que pouvoir de l'Etat par le biais duquel le pouvoir public satisfait des prétentions, se manifeste juridiquement à travers la procédure en tant que condition indispensable.



Toute personne portant préjudice, par action ou par omission allant à l'encontre de la loi, aux fonds et effets publics, sera contrainte de verser une indemnisation au titre des dommages et intérêts subis.

vent faire l'objet d'un pourvoi en cassation et d'un recours en révision devant le *Tribunal Suprême*...

II. CONTENU ET LIMITES

Les difficultés rencontrées dans un premier temps pour assurer la coexistence pacifique de la juridiction comptable et la juridiction ordinaire (et notamment la juridiction contentieuse-administrative) résidaient dans les interprétations diverses auxquelles est arrivée la doctrine (et même le Conseil Général du Pouvoir Judiciaire dans son rapport sur le projet de LFTCu. 7/88), sur la base de la teneur littérale de l'article 38.1 de la L.O. 2/82:

"Toute personne portant préjudice, par action ou par omission allant à l'encontre de la loi, aux fonds et effets publics, sera contrainte de verser une indemnisation au titre des dommages et intérêts subis".

Face à la formulation large et extensive qui semble émaner de la littéralité du texte, la doctrine jurisprudentielle de la Chambre de Justice de la Cour des comptes a fait preuve, dès le début, d'une grande prudence et d'une connaissance parfaite de la matière soumise à son jugement, que ce soit sous la perspective du droit transitoire ou de la nécessité d'harmoniser le fait juridique de l'existence de la juridiction comptable dans notre système avec l'exigence constitutionnelle du respect des principes d'unité et d'exclusivité dans l'exercice de la juridiction qui est imposé aux Juges et aux Magistrats faisant partie du Pouvoir Judiciaire par l'article 117 de la Constitution espagnole. La Décision de la Chambre de Justice de la Cour des comptes du 11 janvier 1986 (Fondement Juridique 6) va dans le même sens:

"A première vue, compte tenu des dispositions de l'article 38.1 de la Loi Organique 2/82 du 12 mai 1982, on pourrait penser que ces dommages constituent un cas de responsabilité comptable dans la mesure où, par une action ou omission allant à l'encontre de la loi, il a été porté préjudice aux fonds publics, comme le prouve le fait que l'Administration Publique concernée ait assumé toutes les conséquences dommageables découlant des faits. Or, la formulation du principe de responsabilité comptable ne peut être fondée sur la littéralité de l'article 38.1 de la loi

susmentionnée. En effet, s'il en était ainsi, cette norme réglerait non pas la responsabilité comptable, mais la responsabilité civile face à l'Administration Publique, ce qui aurait une conséquence tout à fait absurde: la connaissance de toutes les questions suscitées en la matière relèverait de la juridiction de la Cour des comptes et non pas des ordres juridictionnels civil ou contentieux-administratif, contrairement à ce qu'il devrait en être. Ainsi, non seulement on irait à l'encontre de l'article 16 de la loi organique, mais on obligerait par là même la juridiction comptable à outrepasser ses compétences et à empiéter sur le domaine réservé aux autres ordres juridictionnels".

Ce critère jurisprudentiel a été réitéré maintes fois, à tel point que la LFTCu. 7/88 y fait référence dans ses articles 49, 72 et dans des normes concordantes, ainsi que dans son Exposé des Motifs:

"En ce qui concerne la fonction juridictionnelle, et plus précisément la nature, l'étendue et les limites de la juridiction comptable, s'il est vrai que cette dernière doit être considérée comme une juridiction jouissant du soutien constitutionnel requis, pour ce qui est de son contenu -conformément au Rapport du Pouvoir Judiciaire du 29 janvier 1986- elle doit néanmoins être interprétée restrictivement et dans ses justes limites de façon à pouvoir la rendre compatible avec l'unité et l'exclusivité reconnues par l'article 117 de la Constitution à l'exercice de la juridiction ordinaire. C'est la raison pour laquelle elle a pour objet la connaissance des prétentions de responsabilité présentées contre les personnes chargées de la gestion de fonds ou effets publics ayant commis un dol, une faute ou une négligence grave et ayant ainsi porté préjudice à ces fonds et effets par suite d'actions ou d'omissions allant à l'encontre des lois régissant le régime budgétaire et comptable applicable aux organismes du secteur public ou aux personnes ou organismes bénéficiant ou percevant des subventions, des crédits, des avais ou d'autres aides provenant de ce secteur. En effet, si la responsabilité est d'ordre comptable, outre l'obligation de rendre des comptes, conformément à l'article 15 de la Loi Organique 2/82, les personnes chargées de la gestion des fonds ou effets publics sont également tenues de dénoncer toute violation des normes comptables

Les dommages causés par ceux qui sont en marge de la procédure de reddition des comptes, sont exclus de la notion de responsabilité comptable et restent donc étrangers au domaine juridictionnel de la Cour des comptes.

Lorsqu'il s'agit de faits identiques, la juridiction comptable est compatible avec l'exercice du pouvoir disciplinaire et l'action de la juridiction pénale.



auxquelles sont soumis, en termes généraux, les organismes du secteur public ou toute personne assurant la gestion de fonds ou effets méritant légalement la même conceptualisation...”.

L'Arrêt n° 1/93 du 28 janvier 1993 va dans le même sens et reprend même cette doctrine jurisprudentielle consolidée, dans son Fondement Juridique 3:

“Il ne faut pas oublier qu'il s'agit ici d'un cas de procédure comptable, une sous-espèce de la procédure civile, dans lequel les parties légitimées exercent des prétentions de responsabilité de cette nature contre ceux qui assurent la gestion des fonds ou effets publics, suite à la reddition des comptes, dans le sens large, faisant apparaître une atteinte à la Loi Générale Budgétaire ou Comptable...”.

Les dommages causés par ceux qui sont en marge de la procédure de reddition des comptes, sont exclus de la notion de responsabilité comptable et restent donc étrangers au domaine juridictionnel de la Cour des comptes. L'Arrêt précité affirme à cet égard que:

“Le préjudice porté aux fonds ou effets publics par une personne étant chargée de l'utilisation et de la garde d'un bien public ou suite à une utilisation inadéquate, une négligence, etc., ne peut être qualifié, du point de vue juridique, de déficit ni donner lieu à une responsabilité comptable. Le cas échéant, une telle action pourrait comporter un autre type de responsabilité (civile, administrative ou pénale) dans la mesure où les responsabilités comptables que l'Administration peut faire valoir et dont la révision juridictionnelle incombe à la Cour des comptes, ne peuvent pas se soustraire à la limitation objective qui découle de leur propre dénomination et qui les fait dépendre directement des comptes qui doivent être rendus dans le cadre de la gestion de fonds publics, un domaine placé sous la tutelle de l'article 136 de la Constitution espagnole et sur lequel on ne peut empiéter dans la mesure où il fait lui-même partie de la sphère des juridictions civile ou contentieuse-administrative et que la juridiction comptable ne bénéficie pas du soutien constitutionnel requis à cet égard”.

Ce faisant, le fait que la personne tenue de rendre des comptes concernant les fonds ou effets publics qu'elle utilise ou gère soit ou pas un fonctionnaire, n'a pas

la moindre importance ici dans la mesure où, aux fins des dispositions qui réglementent la responsabilité comptable, les fonctionnaires et les autorités ne sont pas les seuls et uniques sujets passifs. Au contraire, ces dispositions font toujours référence à des personnes en général chargées de la perception, de la garde, de la gestion ou de l'utilisation des fonds ou effets publics (“qui”, “tous”, “que doivent rendre les personnes...”, article 15.1 38.1 et 43 de la L.O. 2/82 et 49 et 72 de la LFTCu. 7/88).

En outre, sur la base de la référence générale de l'article 38.1 de la L.O. 2/82 et de l'article 49.1 de la LFTCu. 7/88, on peut affirmer que, dans le domaine de la responsabilité comptable axée sur la réparation ou le patrimoine, la notion de sujet passif s'étend aux “entités” ou personnes morales en tant que responsables présumés. La doctrine de la Chambre de Justice de la Cour des comptes s'est prononcée dans ce sens à plusieurs reprises. L'Arrêt n°14/93 du 26 mars illustre bien ces propos:

“Compte tenu du fait que ce genre de responsabilité est une sous-espèce de la responsabilité civile et qu'elle concerne les personnes morales, il n'existe aucune raison légale pour nier l'exigibilité de la responsabilité comptable (les personnes morales répondent des délits civils de leurs représentants dans le cadre de leurs attributions légales et statutaires). La Chambre d'Appel de la Cour des comptes s'est prononcé dans ce sens, conformément aux articles 38, confer les articles 4.2,2.b) et 15 de la L.O. 2/82, et 128.c) et d), 25 et 123 de la Loi Générale Budgétaire)”.

C'est la conclusion que l'on tire des dispositions susmentionnées de la L.O. 2/82, de la LFTCu. 7/88 et des dispositions concordantes de la Loi Générale Budgétaire, ainsi que du critère utilisé par la Chambre de Justice elle-même dans ses Arrêts du 18 avril 1986, du 28 octobre 1986, du 25 juin 1992 et du 29 octobre 1992 et dans ses Décisions du 11 et du 18 janvier 1988, entre autres.

La compatibilité de la juridiction comptable, d'une part, et du pouvoir disciplinaire et de la juridiction pénale, de l'autre, est établie à l'article 18.1 de la L.O. 2/82:

Les citoyens ont un droit fondamental: le droit à l'affectation équitable des dépenses publiques et, par conséquent, à une gestion correcte et efficace des moyens disponibles.



“Lorsqu’il s’agit de faits identiques, la juridiction comptable est compatible avec l’exercice du pouvoir disciplinaire et l’action de la juridiction pénale”.

Le paragraphe 2 de ce même article précise:

“Lorsque les faits jugés constituent un délit, la responsabilité civile est déterminée par la juridiction comptable dans le domaine de sa compétence”.

L’article 49.3 de la LFTCu. 7/88 développe quant à lui la L.O. 2/82:

“Lorsque les faits jugés constituent un délit conformément aux dispositions de l’article 18.2 de la loi organique, le juge ou le tribunal qui connaît de la cause doit s’abstenir de connaître de la responsabilité comptable qui en résulte et déférer à la Cour des comptes les antécédents nécessaires pour que cette dernière puisse déterminer le montant précis des dommages et intérêts causés aux fonds et effets publics”.

En dépit des difficultés rencontrées dans un premier temps pour appliquer cette exception, à l’heure actuelle, les organes juridictionnels pénaux respectent ces mandats normatifs. A titre d’exemple, on peut citer les Arrêts de la 2^e Chambre du Tribunal Suprême, du 27 septembre 1991 et du 10 février 1995, entre autres.

Enfin, en ce qui concerne les limites, dans son article 16 (qui va dans le sens de l’article 49.1 et 2 de la LFTCu. 7/88, confer l’article 9 de la L.O.P.J. 6/85 du 1^{er} juillet 1985), la L.O. 2/82 stipule que:

“Il n’appartient pas à la juridiction comptable de juger: a) les affaires attribuées au Tribunal constitutionnel; b) les questions soumises à la juridiction contentieuse-administrative (dans notre système de clause générale d’attribution, la juridiction contentieuse connaît des prétentions découlant des actes des Administrations Publiques assujetties au droit administratif et des dispositions de catégorie inférieure à la loi, outre des attributions spécifiques en matière de marchés et de responsabilité patrimoniale des Administrations Publiques); c) les faits constituant un délit ou une faute; d) les questions d’ordre civil, du travail ou de tout autre nature confiées à la connaissance des organes du Pouvoir Judiciaire”.

III. PROCEDURES ET EXECUTION DES ARRETS OU AUTRES DECISIONS JURIDICTIONNELLES

Pour finir, il convient de faire référence à certains aspects essentiels de la juridiction. Par exemple, en ce qui concerne les procédures d’examen des prétentions supposant une responsabilité comptable, la législation processuelle traditionnelle sur la Cour des comptes établit trois types de procédures selon la nature de la prétention:

a) Prétention concernant un déficit, la forme typique de responsabilité comptable. En l’espèce, l’article 72.1 de la LFTCu. 7/88 donne la définition exacte de la notion de déficit, une définition d’ailleurs très similaire à celle donnée à plusieurs reprises par la jurisprudence de la Chambre. A cet égard, on peut citer l’Arrêt n° 11/93 du 26 février 1993, qui, comme tous les autres arrêts de la Chambre, définit le déficit comme suit:

“Tout solde négatif ou injustifié du compte (au sens large) que doit présenter celui qui est chargé de ces fonds ou effets. La notion de déficit est liée à celle d’obligation de rendre des comptes... Ne pas rendre des comptes lorsqu’on est chargé d’assurer la garde ou la gestion de fonds publics, ne pas justifier un solde négatif, ne pas effectuer les dépôts qui s’imposent après la perception ou la détention de fonds publics, procéder à la soustraction ou consentir qu’une autre personne procède ou permette à un tiers de procéder la soustraction des fonds ou effets publics dont il est responsable, ou affecter ces fonds à des fins propres ou étrangères, etc., constituent tous des cas de déficit qui donnent lieu, en tant que tels, à une responsabilité comptable”.

Dans de tels cas, la LFTCu. 7/88 dispose que la procédure à engager est la procédure dite de remboursement de déficits, dont les formalités sont essentiellement les mêmes que celles de la procédure déclarative civile, selon le montant concerné, conformément au Code de Procédure Civile.

b) Cas de responsabilité comptable autres que le déficit. Comme le précise le préambule de la LFTCu. 7/88, “... les autres cas de responsabilité impliquent, le plus souvent, une procédure de contrôle et

Il incombe depuis longtemps à la Cour des comptes d’exiger aux gestionnaires chargés de la gestion des fonds publics ce devoir d’indemnisation au titre des préjudices causés par eux. C’est pourquoi la Cour des comptes s’est vu attribuer le pouvoir juridictionnel d’exiger cette responsabilité de manière compatible avec l’unité et l’exclusivité que notre Constitution impose à la juridiction.



de constatation des données assez complexe - préjudice ou dommage porté aux fonds ou effets publics, violation de la norme légale régissant le régime budgétaire et comptable applicable, relation de cause à effet, etc., qui ne peuvent être clarifiées comme il se doit qu'à travers une procédure déclarative, comme la procédure ordinaire contentieuse-administrative". C'est pourquoi tous les autres cas de responsabilité comptable sont examinés dans le cadre de ce que l'on appelle le jugement des comptes, dont les formalités sont essentiellement les mêmes que celles du recours contentieux-administratif.

c) Procédures d'annulation de cautions. Comme le souligne également le préambule de la LFTCu. 7/88, dans ce cas, il s'agit plutôt de procédures "assimilables aux procédures de la juridiction volontaire du Code de Procédure Civile". En effet, ces procédures n'ont pas pour objet d'exercer des prétentions impliquant une responsabilité comptable, mais uniquement de constater l'inexistence d'une telle responsabilité de façon à pouvoir, si c'est le cas, procéder à son annulation ou remboursement, selon le cas. Ceci dit, en cas d'opposition à une telle annulation, la procédure se transforme en contentieux et est instruite conformément aux règles du jugement des comptes ou de la procédure de remboursement de déficits, selon la nature de la prétention.

En ce qui concerne les organes de la juridiction comptable, la LFTCu. 7/88 se limite à citer les Conseillers rattachés à la Section juridictionnelle et les Chambres de la Cour des comptes. Il faut néanmoins préciser qu'à l'heure actuelle, en vertu de la 10^e disposition additionnelle de la LFTCu. 7/88, il n'existe qu'une seule Chambre de Justice, sans préjudice de la création de nouvelles chambres si les besoins du service le demandent. La Chambre n°3 du *Tribunal Suprême* est elle aussi un organe de la juridiction comptable dans la mesure où elle s'est vu attribuer la compétence de connaître des pourvois en cassation et des recours en révision introduits contre les décisions rendues par les organes juridictionnels de la Cour des comptes dans les cas et sur la base des motifs légalement reconnus. Pour le reste, les organes de la juridiction comptable peuvent apprécier, même d'office, leur manque de juridiction ou de compétence.



Salle d'audience.

En ce qui concerne les parties qui interviennent dans la procédure comptable, elles ne diffèrent pas des règles communes établies par la législation sur la Cour des comptes relatives à la capacité, la représentation et la postulation des actes de procédures, même s'il est vrai que la légitimation active est circonscrite à l'Administration ou à l'organisme public lésé, ainsi qu'au Ministère Public. Néanmoins, comme on l'a dit auparavant, la L.O. 2/82 déclare publique l'action pour l'exigence de responsabilité comptable dans toute procédure juridictionnelle de la Cour des comptes, sans jamais exiger la constitution d'une caution.

Enfin, en matière d'exécution des décisions de la juridiction comptable, la LFTCu. 7/88 nous renvoie aux dispositions de la juridiction civile, si ce n'est que, dans la juridiction comptable à proprement parler, l'exécution peut être décrétée d'office. Elle est donc du ressort de l'organe juridictionnel qui a rendu la décision en première instance. Ceci dit, certaines règles de base prévues dans la loi elle-même, telles que: a) en cas de non-obtention du remboursement total des responsabilités décréées, doivent être mis en oeuvre tous les actes de procédure jugés nécessaires pour enquêter et découvrir l'existence de biens en tout genre susceptibles de supporter ces mêmes responsabilités; b) si les actes pré-



cités s'avèrent infructueux, les responsables directs doivent alors être déclarés insolvable et les responsables subsidiaires doivent être poursuivis; c) les déclarations d'insolvabilité des responsables directs et subsidiaires doivent être formulées de telle sorte que les responsabilités comptables puissent être réparées à l'avenir au cas où les personnes déclarées insolvable ne le seraient plus.

Sur la base de tout ce qui a été dit jusqu'ici, on peut affirmer que la procédure comptable, en tant que fonction propre à la Cour des comptes, a, sans aucun doute, une nature véritablement juridictionnelle et dispose aujourd'hui, dans notre système juridique, de tous les éléments essentiels qu'exige l'exercice de ce pouvoir dans un Etat de droit, en dépit, il est vrai, d'un champ de connaissance restreint pour éviter toute intrusion illégitime dans d'autres ordres juridictionnels. La sphère de connaissance de la Cour des comptes a, quoi qu'il en soit, une importance indiscutable. Inutile de rappeler que la mission de l'Etat est de parvenir aux fins publiques en y affectant uniquement tout ce qu'il perçoit des économies privées, une obligation qui est en fait la contre-partie du droit-

pouvoir à l'institution des impôts. Dans cette relation tout à fait particulière, les citoyens ont un droit fondamental: le droit à l'affectation équitable des dépenses publiques et, par conséquent, à une gestion correcte et efficace des moyens disponibles.

Dans ce contexte, le rôle de la juridiction comptable est tout à fait essentiel dans la mesure où, face aux agissements déplacés des gestionnaires des fonds publics, il faut établir, en vertu du principe de responsabilité des pouvoirs publics reconnu à l'article 9.3 de la Constitution espagnole, un système efficace de réparation des préjudices causés à ces fonds (qui appartiennent à la collectivité et auxquels tous les citoyens ont contribué). Dans notre système juridique comme dans bien d'autres, il incombe depuis longtemps à la Cour des comptes d'exiger aux gestionnaires chargés de la gestion des fonds publics ce devoir d'indemnisation au titre des préjudices causés par eux. C'est pourquoi la Cour des comptes s'est vu attribuer le pouvoir juridictionnel d'exiger cette responsabilité de manière compatible avec l'unité et l'exclusivité que notre Constitution impose à la juridiction.



La Cour des comptes autrichienne fait le point. La globalisation du contrôle dans la lutte contre la corruption et la mauvaise gestion économique

DR. EDITH GOLDEBAND

Directrice des Relations Publiques. Cour des comptes d'Autriche

La Cour des comptes autrichienne, à l'instar d'un organisme de contrôle du Conseil National, est chargée d'affaires ayant trait à la gestion fédérale. En outre, en tant qu'organisme de contrôle du parlement régional correspondant, elle s'occupe de matières liées aux affaires concernant la gestion régionale ou municipale. Avant le 31 décembre de chaque année, elle est tenue d'informer le Conseil National et les parlements régionaux des activités réalisées tout au long de l'année précédente. En outre, la Cour des comptes est habilitée à présenter à tout moment des rapports individuels sur des contrôles spéciaux. Les rapports d'activité comme les rapports spéciaux de la Cour des comptes doivent être publiés simultanément au projet et présentés à la corporation législative. Ils doivent par ailleurs être distribués aux députés.

En 1998, le Président de la Cour des comptes, le Docteur Franz Fiedler, a rédigé un rapport spécial, à l'adresse du Conseil National, sur le contrôle du projet ferroviaire Semmering-Basistunnel, et plus précisément sur la gestion de la sécurité sociale établie par la loi en ce qui concerne les médicaments et les ressources thérapeutiques, ainsi qu'un rapport sur l'implantation de péages sur plusieurs autoroutes.

Les contrôles de gestion ont permis de réaliser des économies millionnaires: dès la première année, en effet, les contrôles se sont traduits par une chute de près de 100 millions de Schilling des versements de la sécurité sociale en matière de médicaments et de ressources thérapeutiques. En outre, l'association principale a révélé que les dépenses en médicaments avaient diminué d'environ 725 millions de Schilling. Le succès du contrôle des péages est quant à lui évalué à 12 millions de Schilling. Par ailleurs, les frais de production des tickets de péage sur les autoroutes ont considérablement baissé.

En ce qui concerne le projet ferroviaire "Semmering-Basistunnel", très controversé pendant plusieurs années, la Cour des

comptes est parvenu à paralyser les travaux de perforation dans la galerie de sondage et a réalisé une analyse approfondie des variantes possibles en ce qui concerne les conditions de base modifiées depuis le début du projet, outre une récente étude concernant la rentabilité de ce même projet.

Le rapport d'action concernant l'exercice 1997, qui a été présenté à l'opinion publique concernée au début du mois de décembre 1998, contient une fois de plus un certain nombre de propositions visant à réaliser des économies.

La Cour des comptes a découvert des potentiels d'économie considérables dans le régime fiscal autrichien, pour ne citer qu'un exemple, à condition de procéder à sa simplification juridique et administrative. On sait, en effet, que dans ce domaine, 1,6% des recettes sont issues des contributions et des impôts sur le transport. Par conséquent, si l'on parvient à réduire ne serait-ce que de 10% les coûts de perception des impôts et des contributions sur le transport, on pourrait obtenir une économie annuelle d'environ 50 millions de Schilling. A titre d'exemple, l'abolition de ce que l'on appelle les "timbres", c'est-à-

Les contrôles de gestion ont permis de réaliser des économies millionnaires.

La Cour des comptes a découvert des potentiels d'économie considérables dans le régime fiscal autrichien, à condition de procéder à sa simplification juridique et administrative.



dire les tickets que les citoyens achètent pour payer les taxes dont ils sont redevables sur certaines prestations de services d'ordre administratif, comme la délivrance d'un passeport, permettrait à elle seule de supprimer des coûts matériels d'un montant d'environ 90 millions de Schilling.

Pour le reste, le rapport d'activité s'occupe exhaustivement du contrôle de la gestion autrichienne des fonds de l'UE. À noter, à cet égard, que l'organisation concernant la constitution et l'utilisation de ces fonds a fait l'objet d'une analyse transversale de la Cour des comptes, dans le cadre de plusieurs révisions de gestion. La diligence dans l'utilisation des fonds de l'UE, l'aptitude fonctionnelle de l'organisation et les systèmes de contrôle qui assurent l'utilisation réglementaire et la bonne affectation des fonds de l'UE, constituent des aspects très importants pour les citoyens autrichiens, qui contribuent davantage à ces fonds que ce qu'ils n'en bénéficient. Ces mesures, déterminées, notamment, par la Commission européenne ou la Cour des comptes européenne, permettent en effet de détecter les irrégularités se produisant dans l'administration ou l'application des fonds communautaires et donc d'en éviter les éventuelles conséquences (coupes budgétaires ou restitution de fonds de l'UE).

Dans l'intérêt des contribuables autrichiens, la Cour des comptes supervisera également le respect, par les bureaux de contrôle, des conditions établies dans la loi communautaire, ainsi que leur bon fonctionnement. À la lumière de la législation sur les subventions de l'UE (article 92 de l'accord de la Communauté européenne), en ce qui concerne la falsification de la concurrence et les préjudices causés au commerce, la Cour des comptes a également énuméré un certain nombre de mesures pouvant être mises en œuvre en vue de réaliser certaines améliorations au sein de l'organisme national de développement (l'amélioration du contrôle, notamment).

En sus, la Cour des comptes a procédé à une révision visant à déterminer dans quelle mesure la gendarmerie frontalière créée en 1995 pour assurer l'exécution des obligations découlant des accords de Schengen, s'est acquittée de sa mission, à savoir intensifier le contrôle aux frontières extérieures selon des standards unifiés et reconstruire le système informatif de

Schengen. Au moment où cette révision administrative a été réalisée, le contrôle frontalier avait pratiquement été instauré. De plus, les conditions de mise en œuvre du système informatif de Schengen avaient été établies dans les temps. L'impression de l'auditeur des comptes dans ce domaine a donc été globalement positive.

La lutte contre la corruption

En Autriche, on assiste à l'heure actuelle à une intensification des efforts de toutes parts visant à impliquer la Cour des comptes dans la lutte contre la fraude et la corruption. À la demande du ministre de l'Economie et du ministre des Finances, la Cour des comptes sera désormais chargée de réaliser deux contrôles dans le domaine du bâtiment (aéroport de Vienne et services du bâtiment fédéral et de construction des routes du Ministère Fédéral des Affaires Économiques). Dans le domaine de compétences de l'organisme chargé de l'adjudication des marchés publics, la Cour des comptes apporte régulièrement un certain nombre de recommandations pertinentes, telles qu'une planification consciencieuse, la description précise des prestations en fonction de la quantité et de la qualité, les règles des appels d'offres, l'examen des offres, l'élimination des offres défectueuses, le suivi des coûts de construction, ainsi que d'autres fonctions similaires visant à enrayer la mauvaise gestion économique et les agissements abusifs. Cette nouvelle mission de la Cour des comptes, qui s'inscrit dans le cadre du contrôle financier, constitue une mesure supplémentaire et parallèle à l'action de la police et des tribunaux.

Suite à l'adhésion de l'Autriche à l'UE, les bases de la concurrence libre et loyale, ainsi que le traitement équitable de l'ensemble des candidats et des soumissionnaires, ont pris une nouvelle dimension. La Cour des comptes considère en effet que la concurrence est une condition indispensable pour que les acquisitions du secteur public se fassent à un bon prix. Cela dit, à cet égard, elle précise qu'il est dangereux de mettre au même niveau le "principe du plus offrant" et le principe de "l'offre la plus économique". La Cour des comptes s'oppose à ce qu'un marché soit adjugé au soumissionnaire le plus écono-

En Autriche, on assiste à l'heure actuelle à une intensification des efforts visant à impliquer la Cour des comptes dans la lutte contre la fraude et la corruption.

Au niveau international également les organismes gouvernementaux et les parlements ont exprimé leur souhait de contribuer à une implication accrue des Institutions supérieures de contrôle dans la lutte contre la fraude et la corruption.



mique si ce dernier n'est pas aussi le meilleur soumissionnaire. Il n'est pas rare, en effet, que l'on s'aperçoive de nombreux défauts au moment de l'exécution de la commande, défauts qui donnent lieu à des dépenses supplémentaires qui s'avèrent souvent plus coûteuses que si l'on avait opté pour une offre plus élevée mais de meilleure qualité.

La globalisation du contrôle des finances

Au niveau international également les organismes gouvernementaux et les parlements ont exprimé leur souhait de contribuer à une implication accrue des Institutions supérieures de contrôle dans la lutte contre la fraude et la corruption.

Sur le plan international, les domaines susceptibles de contrôle sont les suivants:

- la perception des impôts, des taxes et des droits de douane.
- les formalités concernant les procédures d'acquisitions et les contrats de prestations de services.
- l'adjudication des subventions et l'octroi des licences.
- Le recrutement et la gestion du personnel.
- les processus de privatisation.

Parmi les modalités de corruption les plus fréquentes au niveau international, on peut citer le détournement de fonds, le fa-

voritisme, le trafic d'influences et les pots-de-vin.

La contribution de la Cour des comptes à la lutte contre la corruption consiste à garantir et instaurer une gestion budgétaire fiable, des contrôles internes appropriés et l'obligation de rendre des comptes publiquement et d'exposer ouvertement les différends se produisant. La publication des rapports de contrôle constitue une mesure d'intimidation qui permet aux responsables de prendre conscience du fait que le secteur public gère l'argent des citoyens et que l'administration fiduciaire de cet argent est du ressort de l'état. Par conséquent, la Cour des comptes se doit de faire en sorte que l'argent issu des impôts soit investi le mieux possible, c'est-à-dire de façon économique, efficace et appropriée, et qu'il ne sera pas utilisé à d'autres fins que celles pour lesquelles il a été perçu.

La tâche de contrôle de la Cour des comptes autrichienne n'est pas de faire concurrence au système juridique pénal, bien au contraire, puisqu'elle laisse aux tribunaux et aux organismes compétents en la matière le soin de rendre leur jugement. Sa tâche consiste en fait à exercer une action préventive contre les corruptions potentielles afin d'éviter l'apparition de phénomènes de ce genre. Or, si la collaboration avec la justice s'avère tout à fait indispensable dans ce domaine, l'échange, au niveau international, des expériences acquises en matière de contrôles financiers constitue un élément primordial.

La tâche de contrôle de la Cour des comptes autrichienne n'est pas de faire concurrence au système juridique pénal.



Adresses des membres de l'EUROSAI

SECRÉTARIAT DE L'EUROSAI
E-mail: eurosaï@tsai.es
WWW:<http://www.eurosaï.org>

State Control Service
Bulevardi Deshmoret e Kombit
Tirana
Albanie

Tel: 355 42 32491, 429
Fax: 355 42 32491

Bundesrechnungshof
Berliner Strasse 51
60311 Frankfurt
Allemagne

Tel: 4969 21762150
Fax: 4969 21762470
E-mail: BRH_FFM@t-online.de

Rechnungshof
Dampfschiffstr. 2
A-1033 Wien
Autriche
Tel: 43171171 - 8456
Fax: 4317129425
E-mail: intosai@rechnungshof.gv.at

Cour des Comptes
2, Rue de la Régence
1000 Bruxelles
Belgique
Tel: 3225518111
Fax: 3225518622
E-mail: ccrek@ccrek.be

Control Chamber
Ul. Krasnoarmeyskaya 4/45
Minsk 220030
Biélorussie
Tel: 375 172 223079
Fax: 375 172 276229

State Financial Control
2 Lege Str.
1000 Sofia
Bulgarie
Tel: 3592880391
Fax: 35929815042
E-mail: gudfk@newsmail.bta.bg

State Audit Office
Tkalciceva 19
Hr - 10000 Zagreb
Croatie
Tel: 385 1 4813 302
Fax: 385 1 4813 304
E-mail: dur@zg.tel.hr
WWW:<http://www.revizija.hr>

Audit Office of The Republic
12, Vyzantiou Str.
Nicosia 152
Chypre
Tel: 357 2 303127
Fax: 357 2 668153

Rigsrevisionen
St. Kongsgade 45
1264 København K
Danemark

Tel: 4533928400
Fax: 4533110415
E-mail: frr@frr.dk
WWW:<http://www.frr.dk>

Tribunal de Cuentas
Fuencarral 81
28004 Madrid
Espagne
Tel: 3491-4460466
Fax: 3491-5933894
E-mail: tribunalcu@tcu.es

The State Audit Office of Estonia
Narva Mnt. 4
EE0100 Tallinn
Estonie
Tel: 372 6 400700 - 400721
Fax: 372 6312764
E-mail: riigikontroll@sao.ee
WWW:<http://www.sao.ee>

Accounts Chamber of The
Russian Federation
Zubovskaya Street 2
119121 Moscow
Fédération Russe
Tel: 70 95 2960143
Fax: 70 95 2960246
E-mail: sjul@gov.ru

State Audit Office
Annankatu 44
00100 Helsinki
Finlande
Tel: 358922854275
Fax: 358922854220
E-mail: kirjaamo@vtv.fi

Cour des Comptes
13, Rue Cambon
75100 Paris Rp
France
Tel: 33142989500
Fax: 33142989602

Chamber of Control of The
Republic of Georgia
D. Agmashenebeli Ave, 103
Tbilisi 380064
Géorgie
Tel: 995 32 952899
Fax: 995 32 968271
E-mail: chamber@access.sanet.ge

Supreme Court of Audit of Greece
34, Patission Str.
106 82 Athens
Grèce
Tel: 3013810211 / 3013840129
Fax: 3013800526

State Audit Office
Apocza Csere Janos Utca 10
1052 Budapest
Hongrie
Tel: 361 3188799
Fax: 361 3384710

Office of the Comptroller and Auditor General
Dublin Castle
Dublin 2
Irlande
Tel: 3531 6793122
Fax: 3531 6793288

Rikisendurskudun
Skulagata 57
150 Reykjavik
Islande
Tel: 3545614121
Fax: 3545624546
E-mail: Gretar@rikisend.althingi.is
WWW:<http://www.rikisend.althingi.is/>

Corte dei Conti
Via Balanotti 25
00195 Roma
Italie
Tel: 390638762477
Fax: 390632657030

The State Audit Office
Republic of Latvia
26 Valdemara Street
Riga, LV 1937
Lettonie
Tel: 371 (7) 286489
Fax: 371 (7) 283466
E-mail: lrvk@lrkv.gov.lv
WWW:<http://www.lrvk.gov.lv>

Landtag des Fürstentums
Kirchstrasse 10
FL-9490 Vaduz
Liechtenstein
Tel: 4175 2366571
Fax: 4175 2366580

State Control
of The Republic of Lithuania
Pamėnkainio 27
2669 Vilnius
Lituanie

Tel: 370 2621646
Fax: 370 2625092

Chambre des Comptes
2, Av. Monterey
L-2163 Luxembourg
Luxembourg
Tel: 352474456 - 1
Fax: 352474456 - 242

Cour des comptes Européenne
12, Rue Alcide de Gasperi
L-1615 Luxembourg
Luxembourg
Tel: 35243981
Fax: 352439846430
E-mail: info@eca.eu.int
WWW:<http://www.eca.eu.int>

National Audit Office
Notre Dame Revelin
Floriana CMR 02
Malte
Tel: 356 224013
Fax: 356 220708
E-mail: joseph.g.galea@magnet.mt

Curtea de Conturi
A Republicii Moldova
2073 Dr. Chisinau
B-Rd Stefan Cel Mare, 105
Moldavie
Tel: 373 (2) 23 36 69
Fax: 373 (2) 24 86 10

Contrôle Général des Dépenses
Ministère d'Etat - Place de La Visitation
B.P. 522
Monaco Me 98000
Monaco
Tel: 377 93158237
Fax: 377 93154081

Riksrevisjonen
P.O. Box 8130 Dep
N-0032 Oslo
Norvège
Tel: 4722 241000
Fax: 4722 241001

Algemene Rekenkamer
Lange Voorhout 8
NL 2500 Ea Gravenhage
Pays-Bas
Tel: 31703424344
Fax: 31703424130
E-mail: BIJZ@Rekenkam.nl
WWW:<http://www.Rekenkamer.nl>

Najwyższa Izba Kontroli
P.O. Box P-14
00-950 Warszawa 1
Pologne
Tel: 4822 8 254481
Fax: 4822 8 258967
E-mail: nik@nik.gov.pl
WWW:<http://www.nik.gov.pl>

Tribunal de Contas
Av. Barbosa du Bocage, 61
1094 Lisboa Codex
Portugal
Tel: 35117972863
Fax: 35117970984

Supreme Audit Office
of The Slovak Republic
Priemyselná 2
SK 824 73 Bratislava
République de Slovaquie
Tel: 421 7 55423069
Fax: 421 7 55423005

Supreme Audit Office.
Jankovcova 63
170 04 Praha 7
République Tchèque
Tel: 420 2 33045500
Fax: 420 2 66710671
E-mail: lubomir.volenik@nku.cz

Curtea de Conturi a României
22-24, Lev Tolstoi St.
Sect. 1, Bucarest
Roumanie
Tel: 401 2301377
Fax: 401 2301364

National Audit Office
157-197 Buckingham Palace Road
Victoria
London SW1W 9SP
Royaume-Uni
Tel: 441717987000
Fax: 441717987466
E-mail: nao@gnnet.gov.uk
WWW:<http://www.open.gov.uk/nao/home.htm>

Court of Audit
of The Republic of Slovenia
61000 Ljubljana
Prezihova 4
Slovénie
Tel: 386 61 178 5803
Fax: 386 61 178 5891

Riksrevisionsverket
Drottninggatan, 89
S-104 30 Stockholm
Suède
Tel: 4686904000
Fax: 4686904123
E-mail: int@rrv.se
WWW:<http://www.rrv.se>

Contrôle Fédéral des Finances
de La Confédération Suisse
Mombijoustrasse 51A
3003 Bern
Suisse
Tel: 41313231111
Fax: 41313231100
E-mail: sekretariat@efk.admin.ch

Turkish Court of Accounts
Sayistay Baskanligi
06100 Ankara
Turquie
Tel: 90 312 311 2328
Fax: 903123106545
E-mail: saybsk3@turnet.net.tr



E U R  S A I

Organización de las Entidades Fiscalizadoras Superiores de Europa
European Organisation of Supreme Audit Institutions
Organisation des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques d'Europe
Europäische Organisation der Obersten Rechnungskontrollbehörden
Европейская Организация Высших Контрольных Органов