

LA RENOVATION DU CONTRÔLE SUPERIEUR DES FINANCES PUBLIQUES : LES PRATIQUES EXEMPLAIRES

Hamidi DAOUDI

Secrétaire général - Cour des Comptes

Introduction

1 - Le concept de contrôle supérieur des finances publiques a considérablement évolué au cours des dernières décennies. Le glissement d'un contrôle exclusivement dédié à la rectitude financière et comptable vers le contrôle axé sur les résultats est une rénovation majeure et une avancée significative du rôle des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC).

Plusieurs expériences attestent que les ISC ont investi le contrôle de performance avant même qu'elles n'en soient habilitées.

2 - Cette forme de contrôle s'est généralisée au-delà des particularismes institutionnels locaux. Elle cohabite avec la certification légale annuelle des états financiers, le jugement des comptes de gestion obligations absorbantes et contraignantes pour les ISC. C'est le cas du National Audit Office (Grande Bretagne)¹, de l'Allgemeine Rekenkamer (Pays-Bas), de la Cour des comptes française. Ces institutions doivent, par ailleurs, répondre dans des délais prescrits aux demandes d'enquêtes du Parlement. Ce qui limite encore plus leur marge de manœuvre. Ainsi la Cour des

1 La mission de révision annuelle des comptes dévolus au NAO porte sur une cinquantaine d'«approbation accounts » (comptes de dépenses) de ministères et d'agences dont les crédits sont affectés par la Parlement. Elle porte également sur plusieurs centaines d'autres comptes d'entités publiques à l'égard desquelles l'ISC agit en vertu de dispositions statutaires qui les régissent. Dans le cas où le Comptroller and Auditor General émet des réserves sur un compte, ce qui arrive assez souvent (21 réserves en 1993-1994) il transmet un rapport au comité des comptes publics qui s'attache à examiner ceux qui présentent à ses yeux le plus d'intérêt. La procédure est la même que celle appliquée pour les enquêtes value for money. C'est-à-dire qu'il y a audition des responsables. Les minutes des débats sont rendues publiques systématiquement.

comptes française est très sollicitée depuis 2002 par les commissions des finances des chambres du Parlement. Elle a produit dans le cadre de cette procédure exactement 43 rapports d'enquête sur la période 2002-2006, soit en moyenne une dizaine de communications par an (Bernard CIEUTAT, 2007). Le NAO adresse pour sa part une soixantaine d'enquêtes « *value for money* » à l'emblématique « *Public Accounts Committee* » (PAC) de la chambre des Communes. Mission facultative, certes mais toutes les institutions de contrôle accordent de plus en plus d'importance au contrôle de l'efficacité de la dépense publique. Certaines ISC tirent d'ailleurs leur audience de ce type de travaux comme le Government Accountability Office (USA) ou le NAO. Ces investigations ont leurs propres exigences. Pour intéresser leurs destinataires naturels (Parlement, Gouvernement) et trouver des débouchés, ils doivent reposer sur un jugement solide. Cela requiert des méthodes crédibles: « *on ne nous reproche jamais que nos conclusions sont erronées mais que les méthodologies sont incorrectes* » (Eléonore CHELIMSKY, 1990)². Généralement les méthodes sont très formalisées. Rien n'est laissé au hasard.

Par ailleurs, les débats en France³ sur les travaux de l'ISC montrent toute l'importance de conclusions opérantes, de contrôles pratiques qui se prêtent à « *une reprise politique de (leurs) résultats* » (Pierre LASCOUMES, 1998). Des pressions fortes sont de plus en plus exercées sur les ISC pour offrir des prestations porteuses de valeur publique. C'est là en fait une réaffirmation de leurs responsabilités et de leurs engagements à bien servir

2 Le GAO a connu, par moments, des débuts difficiles lorsqu'il a entrepris en 1974 les évaluations sur le système de prestations sociales. Les investigations faisaient appel aux techniques d'analyse statistiques notamment aux corrélations. Le choix des modèles d'analyse et des hypothèses de travail ne sont pas toujours évidents. C'est ce qu'a appris à ses dépens le GAO. Après publication de ses travaux, un analyste qui travaillait sur le sujet a essayé de tester la valeur de la conclusion de l'ISC en introduisant un outil d'analyse plus approprié (modèle de répression). L'effet GAO a cessé d'exister. Pareil mécompte serait exclu aujourd'hui. Les techniques ont progressé mais également les capacités de l'Institution qui, d'ailleurs étant bien outillée, fait des évaluations ex-ante dans un horizon de 50 ans qui touchent l'équilibre du budget à la lumière de changements structurels prévisibles.

3 Les Echos du 21/22 décembre 2007; La tribune du 06 et 10 février 2009, Société civile n°85 du 11 novembre 2008. Pour simplifier, on reproche à la Cour des comptes (élus, cercles de réflexion indépendants, institutions de recherche en sciences administratives) de ne pas s'intéresser suffisamment à l'efficacité de la dépense publique comme le fait l'ISC outre-manche (NAO). Par ailleurs certains estiment que ses rapports sont inutilisables car manquant de préconisations pratiques. Les juges financiers sont « plutôt des technocrates que des hommes de pratique » (Jean LOUIS FOURGOUS, 2008). Certains prônent l'institution d'un contrôleur général des finances publiques, c'est-à-dire une organisation monocratique; d'autres d'un organisme mixte (public-privé). Le Premier président dans une tribune du Monde : « du contrôle parlementaire » du 28 mai 2008 écrit notamment : « *comme j'ai déjà eu l'occasion de le dire, la Cour est au contraire favorable à la transposition, dans notre pays, du dispositif de contrôle qui, outre-manche, a su faire la preuve de son efficacité* ».

la société. Conscientes de l'importance de ces obligations, les ISC ont développé des outils pour mesurer l'impact social de leurs investigations (ONU/INTOSAI, 2007). Certaines comme le Government Accountability Office (GAO, USA) les ont intégrés à leur plan stratégique. Les effets du contrôle constituent un des quatorze indicateurs de performance que cette ISC a retenu pour rendre compte de sa manière de s'acquitter de sa mission. Le NAO a développé pour sa part, depuis longtemps une démarche très formalisée de mesure et d'appréciation de l'impact de ses travaux. L'INTOSAI a ouvert un chantier, sur le sujet, qu'elle juge décisif pour la crédibilité des contrôleurs qui doivent faire eux-mêmes ce qu'ils demandent aux autres pour prétendre constituer un modèle à suivre.

3 - Le contrôle supérieur des finances publiques a, au fil du temps, remis en cause ses finalités traditionnelles. L'audit moderne se nourrit de l'ambition de produire de la valeur ajoutée dans un esprit de coopération et de dialogue avec les audités.

L'esprit de contrôle axé sur les résultats est orienté vers l'avenir, vers une finalité utilitaire. Là aussi, les pratiques des ISC sont très instructives à cet égard. On met l'accent sur les aspects de la gestion publique qui offrent les plus grandes opportunités d'obtention d'une valeur ajoutée pour le Parlement, les entités contrôlées et les citoyens (John ASHCROFT, 2000). On ne se focalise pas seulement sur les déficiences, mais on s'intéresse aussi aux actions publiques qui sont à l'origine des résultats satisfaisants. En empruntant cette démarche l'ISC tente de comprendre les facteurs clés à l'origine du succès.

Cette connaissance des processus de production de bonnes pratiques va alimenter le rôle de conseil de l'institution de contrôle : *« comme toutes les investigations de contrôle de la gestion du NAO, nos investigations Health VFM examinent minutieusement les programmes et activités liées à des dépenses (...), afin d'en évaluer le rendement, d'identifier les bonnes pratiques et de recommander des moyens permettant d'améliorer le service dispensé au public »* (Karen TAYLOR, 2001). C'est là indéniablement une nouvelle compréhension du concept de contrôle des finances publiques. Il est perçu comme un instrument de connaissance de bonnes pratiques et comme un vecteur de leur diffusion au sein de la sphère publique. L'Australien National Audit Office (ANAO) met à profit ce nouveau rôle pour produire des guides de pratiques exemplaires dont il fait la promotion comme *« service de soutien à l'information à la clientèle vérifiée »* (Gordan CAREY, 2003).

4 - L'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) a reconnu en 1997 l'importance de la vérification de performance. Elle lui a consacré, depuis, quatre Congrès et produit, à cet égard, une gamme abondante, riche et variée de connaissances et d'outils tant pour son appropriation que pour son développement par ses membres.

Toutes les ISC, quel que soit leur statut institutionnel, ont développé des stratégies pour concilier contrôle de régularité et contrôle à visées évaluatives. Il ne s'agit pas de se désengager ou de négliger la mission fondatrice de l'ISC mais de l'exécuter au moindre coût. Cela passe par un respect des normes internationales d'audit qui garantissent par ailleurs l'intégrité des contrôles. Généralement pour réaliser cet objectif, l'ISC transfère la gestion des risques aux gestionnaires eux-mêmes. Elle restreint ses interventions à l'évaluation du dispositif de contrôle interne. La Rekenkamer s'appuie elle aussi très largement sur le contrôle interne. Mais c'est certainement le GAO qui a le premier compris, tout l'intérêt de s'appuyer sur une stratégie de partage des rôles entre l'auditeur et l'audité. Pour disposer d'une flexibilité lui permettant de se consacrer au contrôle de la qualité de la gestion, l'ISC a confié la surveillance des risques à l'administration qui a ainsi développé le contrôle interne. Par contre le Government Accountability Office s'est consacré à l'évaluation du dispositif mis en place pour s'assurer qu'il fonctionne correctement. Cette approche reste bien évidemment la marque du professionnalisme des ISC qui veillent par la même occasion à rentabiliser leurs interventions, mais aussi à être plus utiles au regard des attentes de leur environnement qui s'expriment par une demande d'informations tournée vers l'éclairage de l'efficacité de l'action administrative⁴

Dans les développements qui suivent il s'agira d'essayer de dépister les conditions d'émergence et de développement du contrôle axé sur les résultats, particulièrement par les ISC leaders dans ce domaine. L'intérêt à la question est pratique. Il vise à s'enquérir de la manière par laquelle a été conduit l'arbitrage entre le contrôle formel ou de régularité et le contrôle matériel ou de performance. Il s'agit également, d'essayer d'éclairer les fondamentaux professionnels jugés nécessaires à la crédibilité de ces investigations et d'en cerner les logiques de leur développement.

Trois chapitres sont retenus pour tenter de restituer des éléments de réponse à ces interrogations :

- 1 - L'instrumentalisation du contrôle interne par les ISC ;
- 2 - Le déclin des contrôles traditionnels ;
- 3 - Le développement des contrôles porteurs de plus-value.

1 - L'instrumentalisation du contrôle interne par l'ISC

4 En Suède le rendement de la dépense publique a été examiné très tôt par l'ISC (Carmel Tonna, 2001). Cela s'explique par la situation préoccupante des finances publiques marquées notamment par un déficit de 12% du PIB en 1993. Dans ce contexte, un cadre budgétaire plus rigoureux s'est imposé. Le contrôle de l'ISC s'est adapté en conséquence. En fait contrairement à une idée reçue, cette forme d'investigations n'a pas pris naissance au sein des ISC anglo-saxonnes mais a été développé par les ISC nordiques.

Les Institutions de contrôle n'improvisent pas leurs interventions. Elles adoptent une stratégie de contrôle qui évite la déperdition des efforts. Les méthodes de vérification que mettent en œuvre les auditeurs des comptes publics s'appuient sur le contrôle interne et les risques comme le prescrivent les ISSAI⁵.

La cartographie des risques est synonyme de contrôles rationalisés : « *le contrôle a posteriori, pour être efficace, nécessite une analyse des risques et des enjeux afin de cibler les contrôles à entreprendre et de faire en sorte que la sélectivité ne soit pas un handicap* » (André BARI LARI, 2003). Compte tenu des délais contraints, des ressources relativement limitées allouées à l'équipe d'audit, il s'agit d'aller à l'essentiel. Cela signifie que les procédures que doit élaborer l'auditeur doivent offrir une garantie raisonnable de détection d'erreurs, d'omissions, d'irrégularités...pouvant affecter d'une manière significative la qualité de l'information financière et plus généralement les résultats du contrôle.

1-1- Le Bureau du vérificateur général du Canada (BVG) a lancé en 2000 un ambitieux projet de rénovation de ses vérifications annuelles (audit financier) pour s'aligner sur les meilleures pratiques observées par la profession dans le secteur privé. La méthode retenue se focalise sur le contrôle interne et les risques : « *Nous axons notre travail sur les risques* ». Ou encore : « *nous sommes engagés à adopter pour nos vérifications une stratégie d'appui sur les contrôles, si possible, reconnaissant qu'il s'agit-là de la stratégie la plus rentable* ».

1-2- La Cour des comptes française, dans le cadre de sa mission de certification des comptes du régime général de sécurité sociale et des comptes de l'Etat, a développé, à son tour, une approche adossée aux risques. Il ne s'agit pas d'une méthode créée *ex.nihilo* mais d'une pratique largement inspirée par les audits des cabinets d'experts-comptables. Elle est planifiée et exécutée dans le respect des normes internationales d'audit enrichies par d'autres critères pour mieux l'adapter au contexte. C'est là un gage de crédibilité de la certification. La tâche n'aurait pas été possible, d'ailleurs, avec un audit exhaustif. C'est aussi un moyen de rationaliser l'emploi des ressources. Lors de son installation, le 06 septembre 2004, le Premier président (Philippe SEGUIN) annonça que son institution remplirait son mandat de certification des comptes de l'Etat à partir de 2006 comme le font les commissaires aux comptes : « *elle devrait adapter ses diligences aux moyens dont elle dispose* ». Même cette forme de contrôle et contrairement à une idée reçue, l'auditeur et l'audité coopèrent étroitement tout au long du processus d'audit. On n'est plus dans une logique où le contrôleur agit comme censeur. Les deux parties partagent les mêmes préoccupations : obtenir des éléments pour donner une assurance raisonnable quant à la qualité de l'information financière : « *l'objectif de la*

5 Issai : international standards of Supreme Audit Institutions.

Cour des comptes n'est donc pas de concentrer ses critiques sur les seuls éléments négatifs des processus ou des comptes, mais aussi d'obtenir et de souligner des éléments d'assurance sur la bonne maîtrise des risques internes » (Jean Philippe VACHIA, Marie Anne TOUPIN, 2007).

Il s'agit de répondre correctement à un mandat assez complexe au regard des enjeux financiers⁶ en cause dans les délais contraints et avec des ressources qui doivent répondre par ailleurs à une multitude de tâches.

La rationalisation des audits financiers de l'ISC s'étend également à la mission d'apurement et de jugement des comptes de gestion (comptable public). En effet, les chambres régionales et territoriales des comptes (CRTC), devant l'étendue de la matière, ont été amenées à développer un socle de diligences minima communes jugées indispensables à la sécurité des contrôles en matière juridictionnelle et à la couverture obligatoire du portefeuille des comptes (Christian DESCHEEMAER, 1997).

Cette formule identifie par ailleurs des indicateurs d'alerte des risques financiers des collectivités locales ainsi que les postes jugés sensibles des comptes de gestion soumis à examen.

1-3- Les auditeurs de la Cour des comptes européenne sont tenus d'avoir une connaissance suffisante du contrôle interne pour prétendre à un audit de qualité. Ils sont invités à mettre en œuvre des procédures en vue d'obtenir un niveau acceptable du risque d'audit. Ils doivent évaluer le risque inhérent et le risque lié au contrôle.

1-4- L'analyse comparative des pratiques en cours au niveau des ISC qui ont en charge la formalité de certification des comptes publics (l'Europe, l'Amérique du Nord, l'Australie) montre que les modes opératoires convergent invariablement vers l'évaluation des risques et du contrôle interne⁷.

1-5- Les fonds communautaires (FEOGA-garantie, fonds structurels)⁸ sont soumis à des contrôles primaires qui relèvent de la responsabilité de l'Etat membre. Le règlement communautaire n°729/70 prévoit la certification des comptes retraçant les opérations exécutées par les organismes payeurs notamment au titre du FEOGA-garantie.

Ce contrôle interne est conduit à partir d'exigences professionnelles édictées par la commission européenne. De ce fait, le certificateur est non

6 Le régime général de la sécurité sociale draine une masse financière de 300 milliards d'euros (2006), soit 17% du PIB et 70 % des charges nettes annuelles de l'Etat (460 milliards d'euros).

7 Voir à ce sujet. H. DAOUDI. La certification des comptes de l'Etat : le nouveau rôle des ISC – Revue IDARA numéro 2 – 2006/32.

8 FEOGA : Fonds européen d'orientation et de garantie agricole. Les fonds structurels comprennent le FEDER, le FSE, le FEOGA - orientation et l'IFOP.

seulement tenu d'observer les normes internationales d'audit mais il doit également tenir compte des mécanismes de contrôle interne de l'organisme payeur (règlement n°1663/95).

En France, le contrôle des fonds imputés au compte FEOGA-garantie⁹ est confié à la commission de certification des comptes des organismes payeurs (CCCOP).

La démarche de la commission est structurée sur un modèle de risques, où il s'agit de trouver un équilibre entre :

i - les risques inhérents et les risques de contrôle pour se prononcer sur les procédures de **contrôle interne** ;

ii - le risque combiné (inhérent et de contrôle) et le risque de non détection par l'auditeur pour émettre une opinion appropriée sur les **comptes**.

L'appréciation de l'efficacité du contrôle interne est déterminante pour le niveau de confiance à obtenir par des procédures de corroboration et pour la taille des échantillons. Par ailleurs, la démarche montre clairement que les comptes (*sorties*) qui sont l'aboutissement d'un processus de production et de traitement des informations (*entrées*) ne peuvent être examinés indépendamment de l'organisation qui leur a donné naissance.

La pratique ci-dessus décrite en 1.5 observée en France¹⁰ est également mise en œuvre en Belgique. L'inspection des finances a été chargée de procéder à l'apurement des comptes (2003 et 2004) retraçant les opérations exécutées par l'organisme payeur wallon au titre du financement communautaire (FEOGA).

Autrement dit, il s'agissait de s'assurer que tous les contrôles requis ont été observés par l'organisme payeur avant tout décaissement. Les auditeurs, pour s'acquitter de cette mission, ont adopté une méthode largement partagée par les professionnels de l'audit. L'approche repose là aussi sur le concept de risques.

1-6- Certaines ISC audient depuis plus d'une vingtaine d'année les comptes des organisations internationales composant le système des Nations-Unies. Les mandats de commissaires aux comptes qui leurs sont

9 En 2004, les fonds s'élèvent à 12,1 milliards euros dont 9,4 milliards d'euros pour le FEOGA-garantie destinés au soutien des marchés agricoles et 2,7 milliards d'euros pour les fonds structurels qui sont alloués au développement des régions en difficultés ou en reconversion.

10 Elle a été exposée à une délégation de la Cour des comptes algérienne dont l'auteur de la présente contribution lors d'une visite à l'ISC française en mai 2000, opportunité qui avait été saisie pour s'informer sur les pratiques de la cellule d'apurement des comptes retraçant les opérations financées par le fonds Européen d'orientation et de garantie agricole (FEOGA).

confiés obéissent à la règle de la mise en concurrence de leurs offres de services. Pour entrer en lice dans cette course, les ISC doivent disposer d'une réelle expertise en matière d'audit des comptes. Les concurrents sont départagés à partir d'une série de critères, notamment la qualité des travaux projetés.

L'offre de services décline notamment la stratégie d'audit et les outils à mettre en œuvre. Un examen des cahiers des charges des organisations qui font appel à cet audit et de certaines soumissions de certificateurs prétendants révèlent notamment que :

i - les notions de risques et de seuils de signification structurent l'organisation des audits. Il s'agit d'orienter les travaux sur les aspects susceptibles de nuire le plus aux capacités de l'organisation quant à l'atteinte de ses objectifs dont notamment une information financière exempte d'anomalies significatives ;

ii - les audits sont conduits en s'appuyant sur les normes internationales d'audit les plus en vue : normes « ISA » (*International Standard on Auditing*), normes de déontologie dédiées aux ISC par l'INTOSAI ;

iii - la planification des missions de contrôle veille à obtenir des informations à des coûts raisonnables et à dégager des observations pertinentes autremet dit adoptées aux besoins du commanditaire.

2 - Le déclin des contrôles traditionnels

A l'image de la théorie des étapes de la croissance de Walt.W.ROSTOW¹¹, les ISC semblent, à leur tour, emprunter un sentier de développement jalonné d'étapes : « *d'abord il y a le contrôle de régularité. Chaque nouvelle institution débute ainsi : niveau 1, si l'institution fonctionne bien, on peut s'orienter vers le niveau 2 qui n'est autre que le contrôle de performance et d'utilité. Quant au 3ème niveau, il s'agira sur la base des expériences acquises lors des années précédentes, de prodiguer des conseils, car on est devenu un interlocuteur valable, un expert en la matière* ». (George THEUERKAUF, 1997). A ce niveau de développement, l'ISC est en mesure de cerner et d'analyser les problèmes structurels qui brident le rendement des gestions publiques. Il ne s'agit plus d'un audit de constats qui met en relief l'écart entre l'acte de gestion et les règles applicables. Comme le dit très bien l'Auditeur Général d'une ISC européenne (Carmel TONNA, 2001), *les organismes contrôlés ne sont pas de simples structures abritant des registres de transactions*. Les institutions

¹¹ La première présentation de cette théorie est restituée par l'article « *The take-off into Self-Sustained Growth* » *Economic Journal*, 66 (mars 1956) pp.25-48. L'exposé complet du schéma est donné par notamment : « *Les étapes de la croissance économique, Paris, le Seuil, 1970. Pour une présentation de cette théorie voir Everett E.Hagen, professeur émérite au MIT* », *Economie du développement, Paris, Tendances Actuelles, 1982* - pp. 96-97.

de contrôle ont pris conscience, certaines depuis les années 60 ¹², que ces entités sont de véritables systèmes producteurs de services publics destinés à être rendus à la société avec une qualité et une efficacité optimales. (Karen TAYLOR, 2001). Les audits focalisés sur les seules transactions individuelles au lieu d'être accompagnés d'une approche d'ensemble des systèmes n'ont, intrinsèquement, aucune ambition de faire progresser vers de meilleurs rendements, les gestions publiques. Ils entretiennent une activité d'audit financier qui donne l'apparence que l'ISC s'acquitte de sa mission. Karen TAYLOR du National Audit Office, Lauréate du prix *Finance Public Servant of the Year* décerné en 2001 par l'administration centrale du Royaume-Uni insiste pour que le contrôle soit générateur, pour ses destinataires, d'une plus-value : « *notre contrôle de la gestion ne peut se permettre de rester immobile et de prôner une orientation rétrospective. Il nécessite, au contraire, une vision d'avenir et une capacité de réponse face au changement* ».

Cette vision rénovée dans les modes d'exercice et les finalités de l'audit est, par ailleurs, clairement exprimée par les directives du *National Audit Office* du Danemark (NAOD). L'audit est conçu et exécuté de façon à permettre d'obtenir des « *transformations sociales optimales* » appréciées au regard des coûts encourus.

2-1- S'il y a une organisation d'audit qui reflète bien les transformations qu'a charriées le contrôle au cours des dernières décennies, c'est bien le GAO. Au cours des premières années de sa création (1921), l'ISC exécutait des vérifications d'exactitude des pièces justificatives et des opérations comptables. Après la seconde guerre mondiale, les préoccupations des vérificateurs ont notablement évolué vers un contrôle d'efficacité des gestions publiques.

Cette forme de vérification est supplantée, à partir de 1967, par un nouvel outil de connaissance de l'action publique en l'occurrence l'évaluation de programmes, pratique qui fait d'ailleurs la notoriété du Government Accountability Office. A partir de 1994, elle est consacrée définitivement comme une orientation stratégique du contrôle. La composante humaine de l'ISC est profondément remaniée pour le recrutement de nouveaux profils académiques et la constitution d'équipes polytechniques et de haut niveau.

Cette mutation des méthodes de contrôle a été couronnée d'un franc succès. L'ISC « *a réussi à s'imposer face aux deux protagonistes (Présidence, Congrès) en leur proposant une analyse affinée* » (Luc ROUBAN, 1993).

12 Le GAO a engagé le contrôle d'efficacité de l'action publique, à la demande du Congrès, à partir de 1967. Certains auteurs comme Eric Monnier (1992) date l'appropriation de l'approche évaluative par l'ISC bien avant, puisqu'il la situe juste après la seconde guerre mondiale. La loi de 1974 n'a fait que donner une assise juridique à une pratique déjà bien ancienne.

2-2- Certaines ISC leaders dans le domaine du contrôle des finances publiques sont d'ailleurs assez réservées à l'égard des postures de contrôle axées sur les considérations de conformité. La productivité peut en pâtir. Les propos du Vérificateur Général du Canada (Denis DESAUTELS, 1998) sont à cet égard très illustratifs : « *Nous reconnaissons que la vérification (...) axée sur la conformité peut faire obstacle à l'innovation et à la prise de risques. En effet, dans nos derniers rapports sur le rendement nous avons reconnu publiquement la possibilité qu'une partie de notre travail de vérification occasionne des répercussions négatives* ».

Le contrôle de conformité ne tolère d'initiatives que celles qui sont autorisées par les règles et procédures en vigueur. Le problème devient encore plus aigu lorsque l'auditeur s'appesantit sur le détail, l'écart véniel à la norme juridique sans prendre le soin d'apprécier les circonstances à l'origine du fait en cause. C'est un mode d'intervention qui ne se pose pas la question de la cohérence des instruments juridiques aux objectifs poursuivis.

Les ISC organisées en juridiction sont très jalouses de l'exercice du procès financier par lequel elles statuent, généralement selon une procédure contestée du XIX^{ème} siècle, sur les responsabilités des auteurs des irrégularités relevées, les omissions et inactions constatées..

Ce contrôle a, certes, forcé le respect de l'ISC dans certains contextes, mais a provoqué à l'inverse méfiance voire aversion envers le juge financier dans d'autres contextes. Bien sûr, celui-ci ne doit pas ignorer ces doutes qui pèseraient sur sa crédibilité et son impartialité.

La Belgique a été le premier pays à réformer en profondeur, en 1995, la procédure inquisitoriale d'inspiration française de mise en jeu de la responsabilité du comptable public par le juge financier. Il s'agit, à travers les nouvelles mesures, de promouvoir un procès financier plus respectueux des droits de la défense. La fonction juridictionnelle de la Cour des comptes à l'égard des comptables publics est, désormais, l'exception et non la règle. L'ISC a vocation technique d'arrêter les comptes. C'est la phase administrative. La mise en jeu de la responsabilité du comptable peut intervenir à une phase, dite juridictionnelle, qui relève du pouvoir d'appréciation du Ministre dont dépend le comptable.

En France, les procédures juridictionnelles ont cessé d'être légitimées par leur ancienneté. Des «*chocs jurisprudentiels*» observés en 2000 et 2001 se sont imposés pour changer le cours des événements à travers deux décisions du juge du Palais Royal. «*La réforme des procédures a cessé d'être l'objet de débats souvent feutrés, parfois vifs au sein de la Cour des comptes, entre la Cour des comptes et son juge de cassation, entre les avocats et le juge des comptes ou entre le juge et la doctrine (...à). Elle (réforme) a peu à peu été perçue comme inéluctable, les tenants du statu*

quo voyant leur nombre se réduire au fil des contentieux et des colloques» (C. Descheemaeker, 2009).

Les arrêts de la Cour Européenne des Droits de l'Homme (CEDH, 2004, arrêt Richard Dubay ; arrêt, 2006, Martinie) ont rendu la situation vécue jusque-là intenable. Une réforme profonde qui remanie les règles de base du procès financier à travers les textes adoptés en 2008 est mise en oeuvre à partir du 1er janvier 2009.

L'institution, en dépit d'une longue tradition en matière de contrôle juridictionnel, cherche résolument à « être de son temps et dans son temps » (P. SEGUIN, 2005). Elle se propose d'alimenter le débat public par des informations utiles et pertinentes sur les sujets à enjeux ou d'actualité. Ce nouveau rôle l'invite à amender en profondeur ses logiques d'intervention : « *Il ne s'agit plus seulement de s'adonner au pittoresque de l'épinglage (...), mais de développer une analyse de questions qui, soit se posent aux pouvoirs publics ou à l'opinion, soit résultent, aux yeux même de la Cour, des réflexions ou des contrôles qui lui sont propres* » (P. SEGUIN, 2005). La diversification des moyens de communication (rapports publics thématiques) offre des espaces nouveaux où l'ISC s'exprime sur des sujets auxquels elle veut donner un relief particulier.

L'intérêt de plus en plus marqué et général envers les contrôles à portée évaluative se traduit par un net recul des vérifications formelles. Les juridictions financières françaises consacrent le tiers de leurs ressources (2006, 2007) à ce type de contrôle.

Les vérifications comptables représentent moins de 15% de la charge de travail annuelle du GAO. La Cour des comptes allemande consacre quant à elles les 4/5 de ses travaux à l'efficacité de la dépense publique (Stéphanie Flizot, 2007). Cette importance donnée au contrôle de la performance est d'ailleurs, confirmée par un membre de l'institution qui rapporte que « *l'aspect régularité (...) n'est pas très important, il représente peut être 5 à 6% de l'activité globale de la Cour des comptes* » (Dr G. THEUERKAUF, 1997).

L'ISC néerlandaise donne, elle aussi, la priorité aux contrôles de résultats. Elle leur alloue les 2/3 de ses ressources. Le bureau du vérificateur du Canada alloue à cette activité plus de 60 % de ses moyens.

La déclaration d'assurance (DAS) qui porte sur la fiabilité des comptes, la légalité et la régularité des opérations sous-jacentes, absorbe plus de 40% de la charge de travail de la Cour des comptes européenne (Jean François BERNICOT, 2007). Mais, il convient d'apprécier le poids de cette charge en tenant compte des spécificités institutionnelles de l'Union européenne, de la complexité des dispositifs de gestion des fonds communautaires et des insuffisances qui entachent les contrôles internes dans un espace où

interviennent les administrations de vingt-sept pays aux pratiques inégales et aux traditions différentes.

3 - Le développement des contrôles porteurs de plus-value

La Déclaration de Lima a reconnu, en 1977, l'importance de la vérification de la performance des gestions publiques¹³. Suite au congrès de l'*International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) au Pérou, plusieurs ISC notamment des pays émergents (Philippines, Malaisie, Thaïlande, Sri Lanka,... Tunisie...) ont développé leurs pratiques pour s'approprier ce qui était appelé la vérification d'optimisation des ressources. Les organisations régionales¹⁴ ont recommandé vivement à leurs membres d'adopter la nouvelle approche qui repose sur deux stratégies : une analyse basée sur les *systèmes* ou un examen fondé sur les *résultats*. L'INTOSAI a dédié, alors, plusieurs Congrès pour le développement de cette forme de contrôle. Le Congrès de Washington (1992) a traité de l'évaluation des programmes considérée comme une forme d'analyse en développement, celui du Caire (1996) a examiné l'évaluation des programmes et des politiques publiques et, enfin, la rencontre récente de Mexico (2007) a organisé les débats sur les systèmes de rendement de performance à l'aide d'indicateurs clés généralement acceptés. Mais c'est le XIIème Congrès, tenu en avril 1986 à Sidney (Australie) qui a affiché les objectifs du contrôle du bon emploi des ressources publiques : rendre l'action administrative plus efficace par des éclairages pertinents et utiles pour améliorer les processus de décision.

3-1- L'intérêt des ISC pour le contrôle de rendement

Dans un contexte marqué par des changements, nécessairement porteur de risques, le rendement de la dépense publique a besoin d'être judicieusement éclairé. C'est une manière de légitimer les prélèvements obligatoires (Michel BOUVIER, 2002). Il s'agit pour l'ISC d'accompagner les gestionnaires de deniers publics dans la quête de la voie de l'efficacité. Dans cette perspective, les considérations de conformité ne suffisent plus. Le compte n'est qu'un instrument d'analyse, une clé d'entrée à un périmètre où les questions qui touchent aux gestions publiques sont aussi substantielles et non seulement formelles. Le Premier président de la Cour des comptes française résume bien cette idée : *« Elle (ISC) doit savoir (...) dépasser les comptes, donc les chiffres, car les chiffres éclairent nos analyses (...) ils ne peuvent suffire à nous donner une connaissance satisfaisante pleine et entière des politiques menées. Au-delà, se trouvent*

¹³ Vérification déclinée à partir des principes d'économie, d'efficacité et d'efficience.

¹⁴ Notamment l'Organisation africaine des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (AFROSAI), l'Organisation arabe des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ARABOSAI).

les valeurs, les choix implicites et les résultats qualitatifs que les chiffres ne révèlent qu'en partie » (Philippe SEGUIN, 2005).

Cela exige de l'ISC une réflexion sur sa manière d'agir, sur la finalité de ses contrôles et sur l'adaptation de ses outils aux nouvelles modalités d'action.

Plus particulièrement deux ISC, en l'occurrence le GAO et le NAO marquent profondément de leurs empreintes les vérifications sur les résultats.

3-1-1- L'ISC américaine consacre beaucoup de moyens et de temps à l'orientation de ses travaux à travers la planification stratégique, le but étant d'être sélectif en identifiant les problèmes de fond auxquels se trouvent confrontés le gouvernement fédéral et la société. Les centres d'intérêt sélectionnés sont examinés dans une perspective globale en mettant en œuvre l'expertise requise où se conjuguent professionnalisme et multidisciplinarité. Deux valeurs restituent mieux ce qui fait la raison d'être du GAO : *l'intégrité et la fiabilité*. *L'intégrité* est le garant de la crédibilité des travaux de l'ISC. Elle exige l'adoption de normes de contrôle de haute qualité. *La fiabilité* signifie déployer des processus adéquats pour produire des informations auxquelles les destinataires de rapports de contrôle peuvent valablement se fier.

L'Institution est très innovante dans la manière de poser les problèmes¹⁵. C'est ainsi qu'à l'ISC sont reconnus trois rôles : « *surveillance* », « *discernement* » et « *prévoyance* » (M. David M. WALKER, 2002). La surveillance qui est un contrôle de conformité à la rectitude financière, juridique et comptable s'est sérieusement estompée depuis près d'un demi-siècle. Le discernement recouvre l'évaluation de la performance de l'action publique. C'est aussi un moyen de partage de bonnes pratiques qui contribue à les faire connaître comme telles et à les diffuser. L'analyse comparative (nationale et internationale) en fait également partie. Elle vise à tirer des enseignements utiles de pratiques exemplaires¹⁶.

Enfin, le rôle de « *prévoyance* » que l'ISC s'assigne est certainement une activité particulière qui fait la force du GAO. Il porte sur l'analyse des tendances prévisibles, à long terme, qui seront imprimées aux finances publiques par les décisions politiques du présent et/ou les changements structurels touchant l'économie et la société. A partir de là, il s'agit de cerner

15 Pour les rapports produits sur la période de 2003-2006, 70 % des recommandations formulées par l'ISC ont été suivies par les administrations auxquelles elles étaient adressées.

16 L'Australian National Audit Office (ANAO) considère la diffusion de pratiques exemplaires comme un service qu'il doit rendre à la « clientèle vérifiée ». L'étude des pratiques ne se limite pas au secteur public mais s'étend au secteur privé (Gordan Carey, 2003).

les effets potentiels, les risques prévisibles de ces tendances sur les finances publiques et sur leur capacité à y faire face sans nuire fondamentalement à leur équilibre, d'ailleurs actuellement structurellement problématique¹⁷.

Le Contrôleur Général s'appuie sur l'expérience de son ISC pour inviter les autres institutions de contrôle à s'affranchir des contrôles habituels pour s'intéresser aux risques financiers que véhiculent les budgets publics : « *les ISC devraient songer à aller au-delà de la surveillance routinière des opérations gouvernementales pour alerter plutôt les décideurs au sujet des tendances à long terme qui ont de graves répercussions* » (David. M. WALKER, 2004). Des analyses, correctement outillées, permettent au gouvernement de prendre l'exacte mesure des incertitudes de l'avenir et de leurs effets potentiels sur les équilibres des finances publiques. Ce qui peut être un moyen pour l'inciter à mieux se préparer aux défis futurs. Mais l'ISC ne doit pas seulement se limiter à alerter les décideurs sur les menaces à venir. Elle doit, en outre, faire œuvre utile pour encourager le développement de pratiques comptables et de systèmes d'informations financières plus saines pour restituer, dans la transparence, la position financière réelle de l'Etat¹⁸.

Enfin la qualité de l'information, en général, produite par le gouvernement et les agences constitue un autre centre d'intérêt pour l'ISC. Celle-ci considère que la valeur de ses contrôles, ainsi qu'une correcte appréciation des performances des administrations gouvernementales, dépendent largement de la fiabilité des systèmes d'informations utilisés.

3-1-2 Le National Audit Office (NAO, Royaume-Uni) a bâti et cultivé sa réputation sur la vérification de performance qu'il dénomme « *value for money* » (VFM). Au centre de cette forme d'audit se trouve l'usager du service public. Ce sont des contrôles très pragmatiques qui visent à

17 Voir à ce sujet. Emmanuel TODD : APRES L'AMPIRE. Essai sur la décomposition du système américain. Paris, Gallimard, 2003 ; Robert Reich « *L'économie Mondialisée* », Paris, DUNOD, 1993 ; Jacques ATTALI : Une brève histoire de l'avenir, Paris, Fayard 2007. (chapitre 3, pp.166-38). Selon l'auteur, au rythme actuel de sa croissance, le PIB de la chine devancera celui du Japon, actuelle deuxième puissance économique mondiale, en 2015. Celui des Etats-Unis le sera en 2040. Certaines estimations situent l'intersection des 2 courbes de PIB de ces 2 pays à 2035.

18 Pour obtenir ce résultat, il est primordial d'adopter une comptabilité en droits constatés respectueuse des normes comptables internationales applicables au secteur public (IPSAS). Cependant à défaut de cette adoption, les insuffisances de la comptabilité de caisse peuvent être atténuées par l'adoption de la norme IPSAS qui prescrit certains développements à l'appui des états financiers élaborés sous le mode caisse. Le code de transparence des finances publiques du FMI prône la même solution : l'adoption d'une norme comptable qui permettrait d'instituer des rapports sur les situations en instance de régularisation (dettes, créances). Voir H. DAOUDI : la certification des comptes de l'Etat, opus cité, pp.16/17.

apporter des améliorations à la vie quotidienne des citoyens ¹⁹. Ils n'ont pas une ambition « *d'intellectualisme* » à l'instar de l'approche de la Cour des comptes française « *où il s'agit notamment d'impressionner le Parlement, l'Administration et les milieux professionnels concernés, sans parler de l'opinion publique à travers une somme démontrant une connaissance exhaustive et une grande maîtrise des sujets traités* » (Jean Louis BEAU DE BRIVE, 2007).

La démarche, fondée sur les 3 E (économie, efficacité et efficience), peut prendre trois déclinaisons : **i/** la vérification axée sur la performance pour s'assurer que l'entité adopte les principes de bonne gestion, **ii/** les examens spéciaux, examens très rigoureux mais brefs où il s'agit de se focaliser sur un dysfonctionnement donné et, **iii/** l'évaluation des programmes conduite généralement à partir de questions normatives ²⁰.

Les rapports entre la chambre des communes et le NAO sont très étroits. Le fameux « *Public Accounts Committee* » (PAC) est rendu destinataire d'une cinquantaine de rapports du Contrôleur et Auditeur général. Ces communications obéissent au souci majeur d'apporter une plus-value au rendement du service public. Elles embrassent un large éventail de questions dans le cadre d'une organisation de travail très disciplinée. Les tâches d'audit y sont méticuleusement encadrées selon des modèles hiérarchisés empruntés aux cabinets d'audit. Aucune place n'est laissée au travail isolé, individuel et, encore moins, improvisé. Ce système est renforcé par un grand effort et une attention toute particulière accordés à la production des outils méthodologiques.

Les travaux de l'ISC sont enserrés dans un cadre très formalisé et exigeant sur le plan professionnel. Cela s'explique par deux raisons fondamentales :

¹⁹ Généralement, il s'agit de contrôles tournés vers la recherche d'améliorations optimales des gestions publiques. Ils sont conduits en coopération avec l'administration et non contre elle. L'ISC ne joue pas le rôle de censeur, mais d'auditeur qui au départ se donne les moyens de bien comprendre ce qui se fait, apprécie positivement les réussites et critique les échecs en les replaçant dans leur contexte. Les contre-performances vont servir non à dénoncer mais à comprendre ce qui s'est passé pour formuler des améliorations. C'est là une nouvelle culture du contrôle qui n'est pas toujours évidente partout, au niveau des ISC à compétence juridictionnelle qui, quelquefois, ne réalisent pas que la sanction s'accommode mal avec les nouvelles valeurs de la gestion publique. Même pour le modèle historique de cette forme de contrôle (France) on parle de réforme pour que la Cour des comptes « devienne le grand organisme d'audit et d'évaluation des politiques publiques dont notre Etat a besoin » (Nicolas SARKOZY, 2007). L'expérience belge montre, pour sa part, que la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public qui serait l'office exclusif et irréversible du juge financier est en fait une illusion.

²⁰ Pour plus de détails sur ces questions, se reporter utilement à « *L'évaluation en développement 1997* ». Conseil Scientifique de l'Evaluation, mai 1998. pp 34-40.

* les investigations rattachées à l'audit de performance ne sont pas organisées pour justifier d'un programme de contrôle mais pour apporter une valeur ajoutée aux pratiques des administrations publiques. C'est pour cela qu'elles ciblent les secteurs où existe un risque réel de rendement, c'est-à-dire là où il y a une assurance d'amélioration digne d'intérêt ;

* le PAC pour donner aux principes « *d'obligations redditionnelles* » et « *d'imputabilité* » tout leur sens (auditions des hauts responsables administratifs) s'appuie sur les travaux de son mandataire. Les contrôles doivent être, bien évidemment, d'une qualité incontestable pour conduire ces auditions.

La qualité du contrôle, pour affirmer la différence de l'ISC, est le secret d'un bon rendement de l'audit. Pour s'assurer de cette exigence, le NAO fait évaluer systématiquement ses produits à travers des mécanismes divers qui font appel notamment à l'expertise externe (*London School of Economics*) ;

Les contributions de l'ISC à l'amélioration du service au public sont valorisées par une politique de communication très active. L'ambition de rendre les administrations publiques plus efficaces ne peut être satisfaite avec la seule publication d'un rapport d'audit. Une gamme de vecteurs de communication est instrumentalisée à cette fin : participation régulière des auditeurs aux séminaires organisés par les ministères et les agences traitant de thèmes audités, organisation d'espaces d'échanges avec les spécialistes et les universitaires. Les conférences sont une tradition : « *Nous devons considérer ces conférences comme une phase venant immédiatement après un processus de contrôle efficace... ; les conférences stimulent considérablement l'efficacité de notre travail* » (Sir John BOURN, 2001).

Bien évidemment promouvoir la transparence des résultats du contrôle suppose que l'ISC ait quelque chose de concret à dire. Cette ouverture sur l'extérieur vise non à promouvoir une image de marque mais à administrer la preuve de l'efficacité de l'institution de contrôle. C'est une exigence de survie. En effet, l'audit des comptes publics s'insère dans un contexte fortement concurrentiel. Pour préserver sa pérennité, l'ISC doit constamment apporter la preuve de son utilité. En se fixant comme objectif d'économiser au Trésor public huit (08) livres sterling pour chaque livre dépensée pour son fonctionnement, le NAO observe pour ses propres activités le principe d'efficacité. En outre, répondre à l'exigence d'utilité sociale suppose un contrôle efficace qui passe nécessairement par l'innovation : « *les missions du NAO s'exercent dans un cadre et une organisation caractérisée par une forte incitation aux évolutions et aux changements stimulés par un discours permanent sur la nécessité de se moderniser et de s'adapter pour survivre* » (Jean-Louis BEAU DE BRIVE, 2007).

3-1-3- L'expérience de l'ISC de la Corée du Sud est une autre illustration du mouvement de rénovation du contrôle supérieur des finances publiques.

i/ La planification des investigations de l'ISC est rénovée. Il ne s'agit plus de se laisser guider par son intuition, mais de faire reposer les choix de contrôle sur des éléments tangibles : les problèmes de fond auxquels sont confrontées les gestions publiques.

ii/ les citoyens ne se posent pas la question de savoir si les règles et les procédures administratives sont scrupuleusement respectées par les fonctionnaires. Mais ils se demandent, par contre, si ceux-ci agissent pour dépenser intelligemment l'argent public. Ces attentes ne peuvent être satisfaites « *si l'on s'en tient à une approche décousue, microscopique, axée sur la conformité* » (bokdong HA, 2005) ;

iii/ le contrôle développe les responsabilités des fonctionnaires à l'égard des missions qui auraient dû être assumées plutôt qu'à l'égard de celles qui sont exécutées avec des insuffisances. Une telle orientation de l'audit permettrait aux acteurs de la gestion publique de « *s'attaquer à leurs nouvelles tâches avec créativité* ». Enfin, à l'instar de ce qu'observent les ISC créatrices de valeurs, les auditeurs Sud Coréens identifient les meilleures pratiques pour en faire la promotion au sein de la sphère publique. Le contrôle n'est plus une activité pour blâmer, mais plutôt un moyen qui incite à la recherche de nouvelles modalités d'action publique.

3-1-4- Suite à une évaluation par les pairs (2006) l'ISC danoise a été encouragée à mettre davantage l'accent sur le contrôle de performance et les évaluations d'impacts. A l'effet de mieux s'outiller dans ces domaines, la *Rigsrevisionen* a passé une entente avec un organisme public de recherche²¹. Celui-ci a été chargé d'évaluer les méthodes mises en œuvre par l'ISC et à apprécier la valeur et le bien fondé de ses conclusions.

S'étant orientée depuis deux ans vers un autre modèle de contrôle, l'institution a retenu de travailler sur la période 2006-2008 pour développer, en priorité, les habiletés et l'expertise de ses membres à l'endroit de ces nouvelles questions. Elle ambitionne de formaliser, par la suite, un cadre de travail adapté aux exigences méthodologiques que requiert la nouvelle orientation du contrôle.

3-1-5- La recherche d'une valeur ajoutée est le critère fondamental de l'audit de performance qui guide le choix de la Cour des comptes néerlandaise. Il s'agit de bien servir la collectivité pour contribuer à l'amélioration des services publics et des avantages qu'en tirent les citoyens : « *elle ne distribue pas comme en France, les bons et mauvais points au gré des humeurs de cette haute juridiction* » (Alain LAMBERT, 2006). Sa vocation est plus utilitaire socialement. Ses audits de résultats

²¹ L'institut danois de la recherche gouvernementale (AKF) qui est spécialisé sur les questions qui intéressent les collectivités décentralisées.

sont orientés vers les secteurs qui impactent le plus la vie des citoyens : sécurité, soins, éducation, travail, revenu, développement durable. Ce sont là, du reste, les priorités fixées par son plan stratégique 2004-2009.

Optimiser la planification et le choix des sujets à auditer est une nécessité pour tirer le meilleur parti des ressources dont dispose l'ISC²². Il s'agit aussi de faire en sorte que les compétences déployées contribuent d'une manière notable à l'amélioration de la qualité des interventions de l'administration. Ce sont là les deux termes d'une logique d'action qui doit être exprimée à travers une démarche qui repose sur une stratégie qui est structurée à partir de secteurs pertinents et prioritaires, les sujets jugés significatives à partir d'une analyse des enjeux et des risques.

3-1-6- La Cour des comptes française est très attachée à sa qualité de juridiction financière qu'elle veut d'ailleurs développer pour l'étendre aux ordonnateurs qui, historiquement, bénéficient d'un régime d'irresponsabilité devant le juge financier, principe fondamental du droit public français. Cependant, des interrogations émergent çà et là sur l'utilité d'une juridiction financière par rapport à une institution d'audit, à l'instar du NAO, GAO...²³.

Dans ce contexte de doutes, l'ISC a su développer, d'ailleurs avec une grande efficacité, à côté de ses compétences juridictionnelles, une mission d'assistance à la représentation nationale. Elle montre ainsi qu'elle a les capacités de jouer un rôle moderne à l'instar des grandes ISC étrangères « *on ne peut séparer nos différents métiers : « l'audit, la certification, le juridictionnel* » rétorque le Premier président de la Cour des comptes (Philippe SEGUIN, 2007).

La place de l'approche évaluative acquiert de plus en plus d'importance dans les activités de l'ISC. En témoigne le flux de communications en direction du Parlement et la place que prend ses expertises dans les travaux des quatre commissions en charge des finances de l'Etat et des finances sociales. Plusieurs facteurs expliquent cette nouvelle situation qui fait que l'ISC est en quelque sorte à la « *disposition* » du Parlement pour reprendre l'expression de son Premier responsable. Sans en être un mandataire, puisqu'elle est très jalouse de son indépendance, elle administre la preuve qu'elle peut bien servir en préservant sa position institutionnelle sans pour autant sombrer dans *le modèle unique*. En outre, les juridictions financières françaises tirent leur force de leur capacité à travailler ensemble, à s'associer pour réaliser des enquêtes communes.

22 La Cour des comptes Néerlandaise s'acquitte de cette mission de contrôle de la performance avec un effectif de 80 auditeurs. Ceux-ci interviennent sur une surface financière estimée à quelques 400 milliards d'euros.

23 Voir à ce sujet les communications faites à l'occasion de la célébration du bicentenaire de la Cour des comptes 24-25 sept. 2007 et plus particulièrement l'intervention de Nicolas BAVAREZ. Il prône un abandon pur et simple des compétences juridictionnelles.

Certains travaux (*intercommunalité en France, 2005*) mobilisent jusqu'à 25 chambres régionales des comptes. Cette coordination a été également développée avec la maison-mère (Cour des comptes) car bien souvent les financements sont croisés (Etat, collectivités locales) et/ou les compétences partagées entre l'administration centrale et les communes et régions. La dernière enquête sur « *Les communes et l'Ecole de la République* » publiée en décembre 2008 illustre la fédération des efforts lorsque les actions de deux acteurs se croisent. Cette propension à la mutualisation des ressources, notamment immatérielles, permet de tirer parti de la diversité professionnelle et de la polytechnicité. C'est d'ailleurs, ce qui peut contribuer à expliquer le nombre limité des enquêtes conduites par les seules chambres régionales et territoriales sous la houlette du comité de liaison.

* Le réseau des chambres régionales et territoriales est très actif en matière d'innovation de ses pratiques. « *Elles ont commencé d'investir le domaine de l'évaluation en pratiquant elles-mêmes l'analyse des résultats de certaines politiques locales* »²⁴.

* Les outils de communication de la Cour ont été, à leur tour, adaptés aux exigences d'une communication et d'une publicité des travaux au fur et à mesure de leur achèvement. L'idée de rapports publics thématiques a été développée à partir de 1998 à l'instar des pratiques d'autres ISC (NAO, GAO...). Ces rapports sont les moyens jugés les mieux appropriés pour répondre au développement du contrôle d'efficacité (Stéphanie FLIZOT, 2003). Ils permettent « *de combiner les constats, les critiques et les propositions* » (Daniele LAMARQUE, 1992).

Les questions que traitent ces communications ne sont pas destinées à faire du volume pour reprendre l'expression de la Cour elle-même. Elles sont significatives au regard de l'intérêt que l'ISC leur porte ou des attentes exprimées par les pouvoirs publics. La matière est certes, quelquefois, complexe mais elle se prête à une présentation homogène comme à une analyse approfondie.

On a pu dire de ces rapports thématiques qu'ils sont une innovation « *prétorienne* » (Mathieu CONAN, Alain DOYELLE, Bernard POUJADE, Jean Philippe VIACHA, 2001), qui n'est entérinée qu'en 2005 par la loi.

²⁴ Il faut dire que les CRTC sont très attentives aux tendances générales imprimées au contrôle par la maison-mère. Par ailleurs, certains présidents de chambres régionales et territoriales des comptes, outre qu'ils sont connus pour leur créativité, sont des spécialistes des approches évaluatives. Ce qui explique ainsi que le contrôle déconcentré ne s'est pas figé dans ses modes d'action traditionnels. D'ailleurs, il ne peut connaître ce luxe, car en dépit de ses innovations qui sont réelles, il est soumis à des pressions fortes pour le faire évoluer encore plus vers le contrôle de l'efficacité de la dépense publique.

De novembre 1991 à décembre 2008, l'ISC a produit pas moins de 61 rapports publics thématiques. Pour la période la plus récente (2006-2008) 18 rapports ont été mis à la disposition des commissions du Parlement. Au titre de la procédure dite du « 58-2° »²⁵ on dénombre 47 communications à l'endroit de ces mêmes instances de la représentation nationale.

Le flux de communications embrasse les finances de l'Etat, des collectivités locales, des organismes de sécurité sociale, des entreprises publiques et les organismes qui font appel à la générosité publique. Le Parlement semble devenir le premier réceptacle des travaux de la Cour des comptes, phénomène certes mal connu mais certainement que l'ISC a su gérer par la qualité de son expertise et ses capacités d'adaptation.

L'approche aux visées évaluatives s'est épanouie parce que le contexte s'y prête. D'abord le Parlement en prenant l'initiative de la LOLF, a clairement exprimé sa volonté d'exercer son pouvoir de contrôle budgétaire mais un contrôle profondément rénové axé sur le rendement de la dépense publique et non plus sur la conformité au regard des autorisations budgétaires votées. Ensuite, ce nouveau rôle que se propose de jouer l'organe législatif consacre ces résultats comme valeur pour légitimer la dépense publique. Se dégage ainsi une nouvelle forme de reddition des comptes éclairée nécessairement par un organe indépendant et qualifié. La Cour des comptes se retrouve ainsi comme un point de liaison entre l'exécutif et le législatif. Cette rupture dans le mode de gestion publique traditionnel donne à l'ISC l'opportunité de s'affirmer dans le paysage institutionnel où certains pouvoirs, ceux du Parlement, sont en fait renforcés. Elle l'a fait parce qu'elle a su bien le faire. En effet, en 2002, l'ISC mettait à la disposition du Parlement pas moins de 26% de la masse de ses investigations. En 2007, soit une année après l'entrée en vigueur de la LOLF, cette proportion double pour passer à 52% (Claire BAZY-MALURIE, 2007). Ce niveau de performance n'est que le début d'un nouveau processus. En effet, dans un contexte où la gestion publique est animée par la logique de l'efficacité, le Parlement sera inévitablement dans un besoin croissant d'informations sur les résultats et les coûts des politiques publiques. La Cour des comptes doit y répondre.

L'emblématique rapport public annuel (RPA) a, à son tour, connu des transformations dans le ton et le contenu :

- Il ne s'agit plus de critiquer, de dénoncer les anomalies, les irrégularités et les dysfonctionnements mais de considérer la gestion dans sa totalité.

²⁵ Au titre de cette procédure les commissions du Parlement chargées des finances peuvent introduire à la Cour des comptes des demandes d'enquêtes sur la question des services ou organismes qui relèvent de son champ de compétence. La commission des conclusions de ces enquêtes doit intervenir dans un délai de huit (08) mois après la date de saisine de la Cour par la commission qui en a fait la demande qui décide par ailleurs, sur l'opportunité de leur publication.

Autrement dit, de mettre aussi en évidence les bonnes pratiques. Ainsi, le RPA du millésime 2009, adopte cette posture à l'endroit notamment de l'Agence France Trésor, pour sa gestion de la Trésorerie de l'Etat, et pour les collectivités locales pour avoir fait l'effort, du reste réussi, de développer des outils de gestion des risques et de pilotage de la performance ;

- la substance du rapport n'est plus ce qu'elle était. Chaque année, l'ISC consacre un chapitre à la situation d'ensemble des finances publiques avec des analyses fines sur le profit déficit public. C'est là une nouveauté. Par ailleurs, à côté des contrôles organiques traditionnels, de larges développements sont consacrés à l'évaluation des politiques publiques même si des vecteurs particuliers (rapports thématiques) sont spécialement conçus pour véhiculer les analyses sur de telles questions ;

D'autres innovations méritent d'être signalées car elles révèlent que les changements affectent même un rapport (annuel) qui semblait être immuable dans sa forme et son fond.

- Le rapport est devenu un moyen pour l'ISC de rendre compte de ses activités et résultats. C'est là une pratique inaugurée en 2001 qui s'inspire des politiques observées depuis longtemps par d'autres ISC très attachées à la transparence de leurs activités et à leur performance. C'est là aussi une réponse aux questions que se pose légitimement le citoyen : que font les juridictions financières ? Comment s'acquittent-elles de leurs missions ? Quels résultats obtiennent-elles et à quels coûts ? Il s'agit d'appliquer à l'ISC le même principe de redevabilité que celui qui pèse sur les entités contrôlées : « *communiquer sur notre activité, c'est enfin montrer que, nous aussi, nous devons rendre compte* » (François LOGEROT, 2004). Un tome entier du RPA est dédié aux suites réservées par les administrations aux préconisations de la Cour. Les destinées des recommandations sont « *une préoccupation majeure* » (Philippe SEGUIN, 2009) de l'ISC qui a été le plus souvent critiquée sur le sujet : « *l'aiguillon des magistrats produit sur les fonctionnaires l'effet d'une piqure de puce sur le cuir de l'éléphant* » (Eric POLY, 1979). Cette situation semble avoir bien évolué depuis, même si certains doutes persistent encore comme ceux dont fait état le dernier sondage IPSOS effectué en été 2007 : en effet deux sondés sur trois estiment que l'impact des travaux de la Cour des comptes sur les gestions publiques est limité bien qu'il s'agisse de travaux de qualité. Le RPA 2008 qui a fait le bilan des suites réservées aux recommandations de la Cour montre, en réalité, que celle-ci produit des résultats qui contribuent à changer les pratiques de leurs destinataires.

Il convient de noter, à ce sujet, qu'au niveau européen, on estime que le niveau des recommandations prises en charge par leurs destinataires constitue le critère le plus pertinent quant à la performance de l'ISC. Cela se comprend, dès lors que beaucoup de questions se posent, légitimement, sur les retombées des contrôles qui coûtent de l'argent public pour la collectivité. Il n'y a pas pire gaspillage qu'une offre sans débouchés. Il est

alors compréhensible de s'inquiéter à l'égard de la contrepartie réelle de ces coûts. Le caractère régalien du contrôle supérieur ne suffit plus pour lui conférer une légitimité sociale. Celle-ci doit être sans cesse administrée. C'est dans ce sens que travaille l'INTOSAI pour poser les principes de base à une reddition des comptes et à une transparence auxquels l'ISC doit se conformer pour prétendre au statut d'organisation modèle.

Conclusion

Les nouveaux modes de gestion ont profondément modifié le fonctionnement de l'administration publique. Celle-ci est de plus en plus soumise à une logique de résultats et à des incitations pour agir d'une manière vertueuse, c'est-à-dire à produire des améliorations constantes pour relever son rendement. Cette préoccupation n'est pas l'affaire des seuls gestionnaires. Elle est partagée par les ISC qui à cet égard ont des responsabilités pour promouvoir une saine gestion publique répondant aux exigences d'économie, d'efficacité et d'efficience. Les auditeurs et les audités convergent ainsi leurs efforts vers le même objectif. C'est un aspect qui est quelquefois oublié même s'il est essentiel pour les rapports de l'ISC avec son environnement.

Des pressions de plus en plus fortes s'exercent sur les contrôleurs externes pour qu'ils « *ajoutent de la valeur au produit de vérification* » (17ème conférence des vérificateurs généraux du Commonwealth, 1999). Cette attente qui n'a pas perdu de sa pertinence suppose une réinvention du contrôle, de ses approches, de ses outils et de ses finalités pour être de son temps et bien servir. C'est sa crédibilité qui en dépend.

L'observation révèle que le contrôle à visées évaluatives a emprunté la voie de la généralisation même au sein des modèles très marqués par la tradition juridique. Cette évolution reflète notamment la volonté des institutions de contrôle d'être utiles socialement, d'élargir l'audience de leurs travaux et de ne pas rester en marge de la rénovation des audits de la sphère publique qui semble s'imposer à l'échelle internationale. Le positionnement de l'ISC sur l'échiquier institutionnel national en dépend également dans la mesure où il y a une offre d'expertise sans équivalent.

En cultivant cette expertise les ISC se sont imposées comme des analystes, des conseillers écoutés et respectés du processus d'élaboration du budget de l'Etat et pas seulement de son exécution. Ce rôle de conseil prend la forme d'avis sur les hypothèses économiques qui fondent les prévisions budgétaires. Ces éclairages sont apportés à partir des connaissances accumulées sur la gestion financière et l'état des finances publiques. L'ISC saisit cette opportunité pour jouer son rôle de « gardienne de l'orthodoxie budgétaire » (Stéphanie Flizot). C'est là une mission nouvelle que le développement de l'expertise de l'ISC impose. Cet élargissement des

compétences de l'ISC est une réalité au niveau des Cours des comptes autrichienne, allemande, néerlandaise notamment.

Cette capacité du contrôle supérieur des finances publiques à produire de la valeur est au centre des débats actuellement au sein de la communauté des ISC.

Le 19^{ème} symposium ONU/INTOSAI tenu du 28 au 30 mars 2007 à Vienne (Autriche) a justement dédié ses travaux à l'impact social du contrôle et à la recherche d'outils pour le mesurer à travers les rapports de performance de l'ISC. Rencontre de très haut niveau, le symposium visait aussi à exposer aux participants les expériences et les pratiques des institutions qui ont à leur actif un savoir-faire en la matière. Un tel échange devait permettre également de parfaire les dispositifs nationaux et encourager l'appropriation de la démarche par les vérificateurs dépourvus d'outils d'évaluation de leur performance : *« en leur qualité d'organes supérieurs de contrôle, les ISC doivent donner l'exemple : faire ce qu'elles demandent aux autres de faire, démontrer en toute transparence la valeur qu'elles créent et utiliser des indicateurs de performance répondant pleinement à leur engagement de promouvoir une gestion publique saine, efficiente et efficace »* (ONU/INTOSAI, 2007).

Divers outils ont été développés par les institutions de contrôle pour répondre à cette exigence, de plus en plus forte, de transparence de leurs activités et de leurs résultats, et notamment des audits externes où sont sollicités des experts comptables, des pairs pour valider politiques et pratiques de contrôle, des universitaires pour se prononcer sur la qualité des produits. Sont quelquefois institués des comités internes d'audit où sont intégrées des personnalités externes. D'autres ISC adoptent la démarche Qualité (certification ISO 9001) : Parquet général près la Cour des comptes française, ISC de Colombie et de Malaisie... .

L'INTOSAI insiste par ailleurs sur la transparence des activités de ses membres selon un cadre reditionnel en préparation (ISSAI-20). Ce cadre décline notamment la stratégie d'audit, les standards de contrôle, les approches déployés par l'ISC, pour s'acquitter de ses rsonsabilités. La seule publication du rapport annuel même dans sa version rénovée n'est pas suffisante ou significative pour épondre à cette exigence déontologique de transparence qui pèse sur l'institution de contrôle qui doit accepter les regards extérieurs sur sa manière de faire.