

LES INSTITUTIONS SUPÉRIEURES DE CONTRÔLE DES FINANCES PUBLIQUES (ISC) ET LES PRINCIPES DE RESPONSABILITÉ ET DE TRANSPARENCE

Hamidi DAOUDI

Ex. Magistrat du 1er groupe de la hors-hiérarchie,

Secrétaire général de la Cour des comptes,

Maître de conférences associé,

*Membre du groupe de réforme de l'Etat et management public**

INTRODUCTION

Au cours des dernières années ont émergé dans les débats, au sein de la communauté universitaire et des professionnels de l'audit du secteur public en particulier, des questions importantes, latentes jusque là, sur la qualité de la gouvernance des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC).

Aspect assez souvent négligé, voire même ignoré, l'impact de l'audit au sens évaluatif du terme figure parmi ces questions. Cette interrogation exprime en fait un besoin d'informations des *stakeholders* sur la manière dont les organes supérieurs de contrôle des finances publiques s'acquittent de leurs missions. Certains qui se recrutent principalement dans la communauté universitaire (Friedberg, Lutrin, 2005 ; cités par D. Morin 2012) doutent de l'efficacité de ces contrôles marqués par une «*essentielle obscurité*» (M. Power, 1996). Des analystes n'ont pas hésité à préconiser de réformer le modèle d'audit public en s'inspirant de la loi Sarbanes-Oxley¹. Cela permettrait de mieux maîtriser les risques encourus

*Groupe co-animé par Sylvie Strosa, chargée de mission auprès de la Cour des comptes française. Elle a occupé des postes de responsabilité dans des administrations étrangères (Royaume-Uni, Australie) ainsi que dans des institutions internationales (OCDE, Banque mondiale) et publié une dizaine d'ouvrages sur la réforme de l'Etat.

1 - Loi fédérale votée en 2002 par le Congrès américain qui réforme la comptabilité des sociétés cotées en bourse pour les soumettre à une obligation de transparence. Elle vise à mieux responsabiliser ces sociétés envers les investisseurs et les petits épargnants dont elle protège les intérêts pour qu'ils retrouvent la confiance en tant qu'agents économiques.

par les entités gouvernementales sans but lucratif (Brown, 2005 ; Robers et Candreva, 2006).

On dispose de plus en plus d'indications documentées et précieuses sur les retombées de l'audit sur les systèmes financiers publics. Les études empiriques de l'espèce, largement inspirées par la théorie de « *la société d'audit* » de M. Power², sont cependant limitées à l'Amérique du Nord et accessoirement à Europe de l'Ouest .

On l'aura compris : le principe de transparence des activités de l'audit s'invite aux débats. A cela plusieurs raisons. Les citoyens manifestent plus d'intérêt pour l'état des finances publiques marqué par des déficits chroniques. Ils en supportent le poids espérant des lendemains meilleurs. Les regards se tournent vers l'ISC que tout qualifie, en tant qu'organe indépendant et spécialisé, pour contribuer à fiabiliser les comptes publics. On s'interroge alors sur sa plus –value sociale. Par ailleurs, la crise de l'audit dans le secteur privé³ a incité les auditeurs publics, du moins certains d'entre eux, à être plus attentifs aux risques qui guettent leur profession et à s'astreindre à une plus grande transparence pour montrer « *aux responsables et aux citoyens les réalisations de l'organisme et ses plans pour continuer à travailler, en leur nom au cours des années à venir* » (D. M. Walker, 2005). Enfin, chercheurs et praticiens du contrôle supérieur estiment que rien ne justifie que les auditeurs publics s'affranchissent du principe de transparence qu'ils invoquent d'ailleurs avec beaucoup d'insistance à l'endroit des autres. C'est du reste ce que n'a pas pas manqué de relever le forum ONU/INTOSAI (Vienne, 2007).

Les textes fondamentaux de l'Organisation (INTOSAI) comme *la Déclaration de Lima et la Déclaration de Mexico*⁴ ont montré tout l'intérêt pour les ISC à cultiver la visibilité de leur travail. C'est une valeur souhaitée que le normalisateur international appelle de ses vœux. Il s'agit de montrer que ses membres sont des organisations crédibles sur les plans professionnel et déontologique, qu'elles sont dignes de confiance. L'adoption en 2010 et 2013 de normes internationales en tant que « *préalables au bon fonctionnement des ISC* » où les valeurs de responsabilité et de transparence occupent une place centrale semble constituer une réponse à ce questionnement récurrent sur les ISC, sur ce qu'elles font, comment elles le font, pour quels résultats et à concurrence

2 - Power, M. (1997) : *The Audit Explosion*, Démos-London, p. 58

3 - Allusion est faite notamment à la faillite du géant de l'énergie ENRON qui a entraîné dans sa chute l'un des plus grands cabinets d'audit financier Arthur Anderson.

4 - La Déclaration de Lima (1957) sur les lignes directrices du contrôle des finances publiques est le texte de référence pour l'organisation du contrôle supérieur des finances publiques. Les principes qu'elle énonce insistent plus particulièrement sur l'indépendance de l'ISC jugée indispensable pour un contrôle objectif. Quant à la Déclaration de Mexico (2007), elle indique les moyens nécessaires (8) à cette indépendance.

de quels coûts ? L'ISC est conviée à afficher ce qui fait son identité professionnelle.

Le président de la chambre des comptes de Pologne (J. Wojciechowski, 1997) a été à cet égard un auditeur schumpeterien. Il a été le premier à soutenir publiquement, devant ses pairs, que les SAI⁵ doivent réaliser qu'elles ne sont plus au XIX^e siècle, que leurs activités sont imprégnées par la notion de service public et non plus par celle d'autorité.

C'est du reste ce que rappelle sans cesse l'INTOSAI à travers ses congrès et forums organisés avec les Nations Unies. Comme toute organisation humaine, les organes supérieurs d'audit sont exposés à des incertitudes porteuses de risques qui les rendent faillibles. Dans ces conditions, la question de savoir « *qui contrôle les contrôleurs ?* » devient légitime. Rien ne justifie que cette « *bureaucratie professionnelle* » (H. Mintzerg, 1998) soit à l'abri du regard extérieur indépendant dès lors qu'elle sollicite elle aussi des deniers publics pour ses activités. L'emploi de ces ressources est sanctuarisé sans raison. Heureusement qu'il ne s'agit pas là du modèle dominant, loin s'en faut, comme il sera montré plus loin dans la deuxième partie de cette contribution.

L'activité d'audit recouvre aussi une relation d'agence nouée entre la société (principal) et l'ISC (agent). Le principal confie à l'agent la responsabilité d'agir pour son compte, de veiller sur le bon usage des deniers publics. Le mandataire doit tenir informé le mandant sur la manière dont il s'est acquitté de sa mission pour légitimer socialement ses actions et respecter le contrat moral. C'est cette relation qui semble avoir donné à l'idée d'information du citoyen par l'ISC, dans certains contextes, une valeur constitutionnelle.

Les développements proposés dans les pages qui suivent ambitionnent de s'interroger sur les politiques mises en œuvre par les institutions supérieures de contrôle pour s'approprier les valeurs de bonne gouvernance à travers les principes de *responsabilité* et de *transparence* pour se hisser au statut d'organisations – modèle. La réflexion proposée empruntera le cheminement suivant :

i./ Dans un premier temps, il s'agira de rappeler le contexte dans lequel a émergé le débat sur les valeurs en cause en mettant en relief le rôle précurseur joué par certaines ISC dont les pratiques ont largement inspiré les travaux de l'INTOSAI qui se prévaut de la devise : « *l'expérience mutuelle profite à tous* » ;

5 - Suprême Audit Institutions.

ii./ Dans un second temps, il conviendra d'exposer les suites réservées par les acteurs concernés à ces mêmes valeurs à travers une restitution de leurs pratiques.

1 - L'IDÉE D'UN CADRE DE REDDITION DES COMPTES DES ORGANES SUPÉRIEURS DE CONTRÔLE DES FINANCES PUBLIQUES

La réflexion sur l'audit ne peut se passer des éclairages de l'ouvrage de Michael Power *The Audit Society : Rituals of Vérification* (1997) qui connaît un large écho dans le milieu universitaire. L'analyse originale qu'il propose aide à comprendre les ressorts du processus de développement de l'audit.

Dans toute société le *contre-rôle* s'impose comme mécanisme nécessaire pour produire des réponses aux risques auxquels sont exposés les systèmes de gestion publique. Ces incertitudes grandissent avec la complexité des modes de gestion et l'ubiquité de l'Etat. Les auditeurs sont des agents prestataires de services destinés à satisfaire une demande sociale de sécurité par la régulation des dispositifs financiers. C'est cette construction intellectuelle qui est avancée habituellement pour expliquer l'expansion de l'audit.

Dans sa théorie de la « *société de l'audit* », M. Power abandonne cette hypothèse séduisante. Il prend le pari de l'inverser. L'essor de l'audit ne répond pas à un besoin de nouvelles assurances qu'exprimerait la société pour se prémunir contre les aléas et les comportements qui la menacent. Il trouve sa source dans des incitations propres aux auditeurs.

Chaque fois que l'Etat ressent le besoin de disposer de nouvelles informations sur tel ou tel aspect de la gestion publique, la profession des auditeurs s'empresse de se porter prête pour assumer les nouvelles tâches. Pour ce faire, les prétendants invoquent la qualité de leurs capacités professionnelles. La société séduite octroie à l'audit de nouvelles compétences.

Cette logique se fait à partir d'un « *savoir abstrait* » ou allégué par les auditeurs eux-mêmes et non selon leur « *pratique concrète* » (M. Power, 1977). L'expertise invoquée est surestimée. Le référentiel du modèle de contrôle est construit à partir d'une prétention des auditeurs et non à partir d'une analyse fine de la réalité⁶ qui est saisie dans sa « *superficialité* » (Flottes, Gordan, 2010). C'est là une pratique devenue

6 - Le lecteur aura remarqué que l'auteur emprunte le concept de référentiel à l'approche cognitive des politiques publiques de P. Muller : les politiques publiques, PUF, Que sais-je ? 1990.

culture dominante dans les sociétés contemporaines estime-t-on (M. S. Tremblay ; B. Malch, 2012).

Certains auteurs se sont inspirés de cette théorie pour contester certaines formes de contrôle dévolues aux ISC. Certains n'hésitent pas de parler de « *caractère usurpé des responsabilités confiées aux auditeurs* » en visant la vérification de l'optimisation des ressources (VOR) octroyé en 1977 par le Parlement au Bureau du vérificateur du Canada. Cette sévère estocade se justifierait par le fait que le Bureau ne dispose pas du savoir-faire adéquat pour cette mission même s'il pousse l'outrecuidance jusqu'à présenter ses pratiques dans le domaine comme irréprochables, rigoureuses et crédibles, alors qu'elles sont « *fondamentalement obscures* » (S. Troupin, 2012).

Chaque fois que des doutes sont exprimés à l'endroit de l'efficacité de l'audit, les pouvoirs publics réagissent. Mais de la manière la plus déroutante. Ils le font par le truchement de plus de formalisme. Des compétences et des pouvoirs encore plus étendus sont alors accordés à la profession. Ainsi, les organes d'audit voient leur « *juridiction* »⁷ s'étendre et leur rôle social valorisé mais paradoxalement à partir d'une « *dialectique de l'échec* » (M. Power, 1997 ; J. Pesqueux, 2004).

De là naît ce qui est appelé « *l'illusion du contrôle* » (M. Power 1997 ; C. Santiso, 1997 ; M.-S. Tremblay , B. Malsch, 2012). La société s'accommode aisément avec ce *contra rotulus* virtuel espérant assouvir sa quête de sécurité.

La théorie de *l'expectation gap*⁸ fournit un autre registre explicatif à ce décalage entre les attentes de la société et le service réellement rendu par les auditeurs. Dans ce modèle explicatif, l'inefficacité supposée ou réelle du contrôle n'est pas en cause. Ce qui l'est, c'est plutôt le rôle de celui-ci qui est méconnu ou surdimensionné à tort faute de communication. Tel est le cas de la perception que l'opinion publique peut avoir sur les responsabilités de l'ISC en matière de lutte contre la corruption⁹.

7 - Ce mot n'a pas de connotation juridique mais est employé dans le sens de compétences.

8 - En fait la définition de cette notion est très flottante selon les auteurs considérés.

9 - Il s'agit là d'une question controversée au sein même de la communauté des ISC. Des personnalités de l'organisation affirment ne pas comprendre la position de ceux qui plaident pour le désengagement des ISC sur cette question : « *cette position est contraire aux principes directeurs de l'INTOSAI, et elle est indéfendable devant le public* » (M. Klaus-Henning Busse, 2007). La doctrine de l'Organisation est assez ambiguë sur le sujet. Ses publications le laissent penser.

Les termes des débats sur la transparence des ISC

L'INTOSAI a investi de 2007 à 2012 des efforts louables pour apporter des réponses à cette lancinante question de la transparence des impacts du contrôle.

Pas moins de 3 INCOSAI (Mexico 2007, Johannesburg 2010 et Pékin 2013) et 2 forums ONU/INTOSAI (Vienne 2007, 2011) ont été consacrés à ce sujet. Les assemblées générales des sept (7) groupes de travail régionaux se sont emparées, pour leur part, de la question pour chercher à rendre opérationnelles les préconisations du normalisateur. Tous reconnaissent que la publication notamment de la valeur et des avantages des conclusions de l'audit sont une composante essentielle à la construction de la crédibilité de l'ISC.

Ce sont certainement les travaux du 4ème Congrès de l'Organisation des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques d'Europe (EUROSAI), qui ont été une occasion pour la remise en cause des postures traditionnelles de l'ISC dans ses relations avec son environnement. Le Président Januz WOJCIECHOWSKI¹⁰ est un des défenseurs d'une vision renouvelée du contrôle :

« Au XIXème siècle et bien plus tard dans certains pays, la doctrine prédominante était celle de l'infailibilité des institutions de l'Etat. Cette doctrine est aujourd'hui battue en brèche et la notion d'autorité laisse la place à celle de service public, d'où une approche entièrement différente. Après tout, les institutions supérieures de contrôle ne sont-elles pas au service de la société lorsqu'elles l'aident à assurer le contrôle de l'utilisation des fonds publics ? Serait-il raisonnable de les exonérer de tout contrôle, sachant qu'il n'y a pas d'organisme d'Etat ni d'administration publique au monde qui ne commette jamais d'erreur ? ».

C'est là incontestablement une tonalité inhabituelle dans la rhétorique sur les SAI . Le Président J.WOJCIECHOWSK laisse entendre que le contrôle supérieur doit être lui aussi questionné sur son mode d'action, ses risques, ses réussites et ses échecs. Les organes supérieurs d'audit ne peuvent tirer argument de leur fonction régaliennne ou de leur statut juridique pour être au-dessus de la mêlée. La profession ne peut être affranchie des valeurs qui font sa raison d'être, sur lesquelles elle veille jalousement dans ses relations avec les administrations publiques.

Ces idées se sont imposées peu à peu aux instances de l'INTOSAI. L'Organisation a pris une exacte mesure de leurs enjeux pour avoir confié son examen à un groupe de travail avec un double objectif :

10 - De la respectable Chambre supérieure de contrôle de Pologne.

i/ d'abord énoncer les valeurs qui sont jugées indispensables pour une bonne gouvernance du contrôle,

ii/ ensuite définir un cadre de communication pour aider les contrôleurs à rendre compte au public.

C'est le 9ème forum INTOSAI/Nations unies (2007, Vienne) qui inaugure un cycle d'échanges sur les motifs et les modalités d'évaluation des avantages de l'audit pour les rendre publics. Cet aspect constitue le cœur de toute politique de communication. Il offre au citoyen les moyens de fonder son opinion sur l'efficacité des agences d'audit.

« Pour asseoir leur propre crédibilité les institutions de contrôle des finances publiques ont été invitées elles aussi à montrer la valeur et l'avantage des services qu'elles offrent, ainsi que leur impact ».

Cette ouverture de l'ISC sur son environnement naturel est jugée comme une « *condition de toute gouvernance responsable* ». Dans une de ses conclusions, le symposium restitue parfaitement ce que charie comme vertu cette transparence souhaitée : « *montrer au Parlement, au gouvernement et aux citoyens qu'elles (ISC) ont bien utilisé les ressources, qu'elles exercent leur fonction d'audit selon les normes généralement acceptées en se référant aux normes appliquées par leurs pairs, et qu'elles visent à ce que le processus d'audit soit toujours conforme aux principes de gestion saine, efficace et efficace* » (19ème Symposium ONU/INTOSAI, 2007).

Le sujet est de nouveau traité, mais dans un cadre plus solennel cette fois-ci, par la plus haute instance de l'INTOSAI en l'occurrence le XIXème INCOSAI (Mexico, 2007)¹¹. La déclaration finale du Congrès plus connue sous le nom de *Déclaration de Mexico* dans le prolongement de la *Déclaration de Lima, Magma Carta* des ISC réaffirme le principe général de la publication des actes du contrôle assortie d'une liberté d'appréciation de leurs producteurs. Pour aller au-delà d'une déclaration à valeur voeure, le Congrès décide de constituer un panel d'experts chargé de proposer un projet de cadre de transparence des pratiques d'audit.

Le XXème INCOSAI (Afrique du Sud, 2010) enregistre l'aboutissement d'une grande partie du projet. A cette occasion, lors de l'adoption de deux normes sur la transparence, les congressistes insistent sur l'intérêt qu'ils accordent au développement de « *pratiques et de modes de fonctionnement exemplaires* » de leurs organisations.

11 - Il est consacré au thème central de l'indépendance des institutions de contrôle.

Les principes retenus¹² ont le statut de « *conditions préalables au bon fonctionnement des ISC* ». Leur objectif est double : montrer que les auditeurs produisent des avantages pour « *faire la différence dans la vie des citoyens* »¹³ et convaincre qu'ils agissent au sein d'organisations exemplaires.

Lors du XXIème INCOSAI (Pékin, 2013) est endossée la norme qui traite de l'utilité des travaux d'audit. Elle précise que l'impact de l'audit doit se faire sentir sur la vie des citoyens. Pour cela, les contrôleurs doivent faire preuve de capacités pour :

i/Exercer une surveillance adéquate de la reddition des comptes en agissant avec professionnalisme ; ii/ conduire des activités d'audit pertinentes ; iii/ s'afficher publiquement comme organisation digne de confiance sur les plans professionnel et éthique.

Les composantes de la bonne gouvernance

Dans l'énoncé introductif de l'ISSAI 20 les rédacteurs du document écrivent que « *la responsabilité et la transparence constituent deux volets incontournables d'une bonne gouvernance* ».

Dans le langage de l'INTOSAI, la valeur de responsabilité se rapporte au cadre juridique qui régit l'institution de contrôle et sa manière d'exercer ses responsabilités. Cela recouvre le périmètre et la nature des compétences, les conditions professionnelles mises en œuvre pour s'en acquitter et sa capacité à être une source d'informations uniques par leur valeur cognitive, crédibles et objectives. Ces aspects renvoient à la programmation stratégique et opérationnelle des travaux, aux méthodes de travail comme l'évaluation des risques, au développement des outils comme les normes d'audit, les techniques pour la collecte et l'analyse de l'information, aux modes et mécanismes pour la connaissance de l'impact des audits, aux procédures de gestion de la qualité des travaux, aux règles déontologiques (compétences, objectivité, impartialité...), à la stratégie de communication.

Quant à la valeur de transparence, elle est définie par le dictionnaire le *Littré* comme « *qualité de ce qui peut être connu de tous* ».

Le normalisateur (INTOSAI) estime qu'il s'agit là « *d'une obligation* » qui pèse sur les organes d'audit qui doivent manifester « *une présence visible sur la scène publique* » (ISSAI 20). Les informations diffusées sur leurs activités « *doivent être facilement accessibles et*

12 - Il s'agit des principes de responsabilité et de transparence exprimés par l'ISSAI 20 et illustrés par l'ISSAI 21 qui restitue les pratiques exemplaires empruntées à certaines ISC leaders sur le plan professionnel.

13 - Selon les termes des travaux du XXème Congrès.

pertinentes »¹⁴. Cet output est censé faire la différence entre les différents acteurs de la communauté des auditeurs publics, constituer un marqueur de leur gouvernance et de leur culture professionnelle. Il s'agit de décliner ce que doit faire l'ISC, ce qu'elle fait réellement, comment elle le fait techniquement et avec quel rapport coûts –avantages pour la collectivité. Elle doit s'appliquer à montrer qu'elle agit d'une manière responsable et professionnelle, qu'elle inspire confiance, respect et sagesse. Son action doit lui permettre de :

i/ S'approprier son mandat tout en s'en acquittant avec rigueur et habilité. L'assurance doit être donnée à la clientèle (Parlement, gouvernement, managers, citoyens, médias, universitaires) que les rapports délivrés sont fiables car établis dans le respect des plus exigeants principes professionnels communs à la profession ;

ii/ Veiller à promouvoir la culture de la qualité des travaux par des politiques, des procédures appropriées ;

iii/ S'assurer que les produits obtenus ont de la valeur ;

iv / Observer le principe d'optimisation des ressources pour que les contrôles soient efficaces ;

v/ S'afficher comme une organisation respectueuse des plus hautes valeurs déontologiques¹⁵ pour promouvoir des conduites et des comportements individuels et collectifs irréprochables.

L'information destinée à être publique est optimisée par l'exploitation de tous les vecteurs de communication disponibles y compris les réseaux sociaux. Elle est préparée avec tout le soin requis : être délivrée en temps opportun, répondre à certaines qualités comme l'exactitude, la pertinence et la simplicité, être adaptée aux besoins des différents utilisateurs¹⁶.

2 - LA DÉCLINAISON DES PRATIQUES

Ce modèle d'institution est un objectif vers lequel les SAI devraient tendre. S'il est facile de connaître le point d'arrivée souhaité, il est par contre malaisé de pronostiquer sur les chances d'arrivée à bon port. L'efficacité des efforts des uns et des autres est tributaire de leurs

14 - ISSAI 10.

15 - Ces valeurs sont un tout. Elles ne se limitent pas à l'objectivité, l'intégrité La compétence des auditeurs en est une composante essentielle bien souvent perdue de vue. Elle va influencer les autres comportements recherchés. Le problème de ces valeurs ne se situe pas au niveau de leur énonciation mais dans la difficulté de leur mise en œuvre, de leur respect dans des situations où prévaut quelquefois le corporatisme, une solidarité de corps.

16 - Voir à ce sujet : les normes de comptabilité. Communications, INTOSAI, 1992 ou encore la directive sur la stratégie de communication des ISC.

capacités professionnelles où la qualité de la ressource humaine joue un rôle capital.

Le paysage de l'audit supérieur des finances publiques offre une image dualiste. On y dénombre des organisations exemplaires, locomotives par leur propension à l'innovation. Nombreuses sont, par contre, celles qui sont encore au stade du « *décollage* » voire même du « *démarrage* » (W. W. ROSTOW, 1962). Leurs pratiques sont encore balbutiantes, encore en construction ou même à construire. Elles ne réunissent pas encore un minimum de pré-requis professionnels, de principes fondamentaux du métier pour structurer le processus et le cycle de leurs audits.

Ces institutions peuvent être classées sur une échelle de 1 à 4 niveaux de développement pour reprendre une typologie du Bureau National d'Audit du Royaume-Uni (NAO) adapté par la Cour des comptes des Pays-Bas (Algemene Rekenkamer) : Basic, en développement, performant et excellent.

Au niveau 1 se situent les SAI qui se contentent de publier essentiellement des informations institutionnelles le plus souvent peu accessibles au non spécialiste ;

Au niveau 2 sont regroupés les organes où la communication est larvaire et peu significative. Les informations se limitent à des statistiques sur le bilan de certaines de leurs activités. Les données manquent de repères pour relativiser les réalisations comme l'appréciation du niveau de couverture de la matière contrôlable (comptes, masse financière). L'impact de l'audit est passé sous silence comme du reste son rapport aux coûts. Aucune indication n'est donnée sur les critères de programmation des travaux, le stock et la durée des contrôles inachevés, les délais de production des actes. Les données sont muettes sur les normes mises en œuvre ;

Au niveau 3 sont logées les institutions qui disposent d'une politique de communication conforme, à tout point de vue, aux bonnes pratiques, à la norme de transparence et à ses principes constitutifs. Rien n'est laissé à l'ombre. Toutes les activités sans aucune restriction sont rendues publiques. Les vecteurs modernes de communication sont exploités judicieusement avec des formats adaptés aux besoins des récepteurs ;

Au niveau 4 sont hébergées les ISC qui se démarquent de la masse par leur capacité d'innovation. Elles se posent souvent la question du comment faire pour mieux répondre à la clientèle. Sont investies des problématiques originales qui éloignent l'audit de ses postures traditionnelles au profit

d'horizons cognitifs nouveaux. Cette expertise est appuyée par une boîte à outils sans cesse renouvelée¹⁷.

La transparence de la stratégie, des méthodes et des normes d'audit

Les principes fondamentaux du contrôle supérieur des finances publiques invitent les pouvoirs publics à doter l'ISC d'un cadre juridique conforme à la *Déclaration de Lima* qui est un hymne à l'indépendance des auditeurs, préalable d'un contrôle efficace. Cette vaste et complexe question de l'indépendance des agences supérieures d'audit a donné lieu à une série de débats internes à l'INTOSAI organisés notamment lors du XIX^e Congrès (Mexico, 2007) et du symposium ONU/INTOSAI (Vienne, 2004). Une Déclaration de l'Assemblée générale de l'ONU est venue conforter les positions exprimées à ce sujet par la communauté des auditeurs publics¹⁸.

Comme le relève à juste titre un magistrat de la Cour des comptes française, l'indépendance ne se réduit pas à des dispositions juridiques : *« elle est aussi un état d'esprit et un trait de caractère »* (Christian Descheemaeker, 1998).

La responsabilité est la contrepartie de l'indépendance. Il est attendu, en retour, de l'institution qu'elle récolte les dividendes de ce principe par des résultats d'audits probants en montrant qu'elle *« possède l'ensemble des qualifications et l'expérience nécessaires pour s'acquitter de son mandat d'audit »*¹⁹.

L'observation offre à ce propos des états de lieux très contrastés. Peu d'ISC peuvent prétendre au statut d'organisations-modèle au regard des standards de bonne gouvernance de l'INTOSAI. L'indépendance n'est pas la solution universelle qui résoudrait tout, même les questions liées aux principes fondamentaux de l'organisation du contrôle.

Les plans stratégiques qui fixent à moyen terme les priorités d'audit à partir de critères clairs figurent parmi ces principes. C'est un outil qui reste à imaginer par beaucoup d'agences qui ne disposent pas d'une vision pour leurs activités.

Cette étape du cycle de planification est essentielle à l'efficacité et à la pertinence des travaux. Elle aide l'ISC à porter son choix sur des sujets socialement utiles qui apportent à la collectivité plus qu'ils ne coûtent à la

17 - L'auteur de ces lignes a déjà fait état de certaines de ces innovations décelées dans les travaux du GAO. Le lecteur intéressé peut se reporter à l'article sur *« la rénovation du contrôle supérieur des finances publiques »*, op.cit. Comme questions nouvelles dont s'est approprié l'audit, il convient d'ajouter celles qui portent sur le rôle de l'Etat dans la gestion de la crise financière de 2008.

18 - Résolution A/C.2/69/L.25/ Rev.1 du 21 novembre 2014.

19 - Principes généraux de contrôle des finances publiques.

caisse publique. Elle requiert, une connaissance exigeante des systèmes financiers, de leurs points forts, de leurs fragilités et des risques auxquels ils sont exposés, une organisation de travail appropriée qui capitalise les enseignements des audits passés.

Le GAO est l'une des premières institutions qui a inauguré cette manière de travailler en distinguant un niveau stratégique et un niveau opérationnel de la programmation de ses investigations. Le premier plan stratégique publié remonte à l'année 2000. La philosophie de la démarche consiste à mettre à la disposition du Congrès et des autorités fédérales des rapports pertinents produits en temps opportun pour les assister en vue de bien agir :

i/ Relever les défis à venir et présents susceptibles d'impacter le bien-être des citoyens et leur sécurité financière comme par exemple la question du déséquilibre budgétaire à long terme ;

ii/ Faire preuve de plus de réactivité pour apporter des réponses appropriées aux risques et aux menaces d'ordre sécuritaire et économique.

Il s'agit aussi d'inciter le gouvernement à amender son rôle et sa façon de travailler pour être mieux préparé aux défis du XXIème siècle (démographie, sciences et technologies, environnement, qualité de vie, gouvernance). La qualité des travaux vise aussi à faire du GAO une organisation fédérale modèle, source d'informations sans équivalent qui lui donnent une autorité méritée.

Une autre Institution (Algemene Rekenkamer, Pays-bas) consacre beaucoup de temps et de ressources pour identifier les interventions prometteuses dans un contexte de rareté des moyens. Elle doit délivrer des rapports de performance sur un budget de 350 milliards d'euros avec 80 auditeurs seulement.

Le processus de planification comporte une stratégie qui cible les domaines jugés prioritaires. Le caractère probant des audits est renforcé par le développement de trois outils : *la surveillance* des politiques publiques et du rendement des fonctionnaires, *la grille des enjeux* désirables ou indésirables qui ont une forte probabilité de nuisance et *l'analyse intégrée du risque* qui s'exprime par une probabilité qu'un évènement non souhaitable se produise.

D'autres ISC choisissent leurs thèmes non à partir de choix stratégiques proprement dits mais plutôt sur la base d'une grille de critères. Tel est le cas de la Cour des comptes française dont la *programmation glissante* (triennale) des travaux est arrêtée à partir de l'enjeu budgétaire, des risques, de la sensibilité de la question ou de son intérêt pour les décideurs

politiques et l'opinion publique, de la capacité de l'institution à la traiter au fond compte tenu des résultats des contrôles antérieurs²⁰.

Le Bureau du vérificateur du Canada est très regardant sur l'emploi qu'il fait des deniers publics. Le vérificateur ne programme une intervention que s'il dispose de l'assurance raisonnable et que les avantages escomptés de l'audit sont supérieurs à ses coûts.

La planification stratégique est la base de la programmation annuelle des audits. Aucune action ne peut être engagée si elle ne découle pas des choix prioritaires qui encadrent les décisions d'affectation des ressources humaines, technologiques et financières.

Les programmes annuels d'audit sont systématiquement publiés. Ils sont par ailleurs largement expliqués pour mieux informer le Parlement, les citoyens et les organismes concernés sur les orientations retenues. Cette publication est riche en informations : elle rappelle le rôle de l'ISC et sa stratégie d'action, les formes de contrôles choisies et les raisons qui les motivent. Enfin, sont exposées les attentes que doit satisfaire le contrôle projeté appelé à se dérouler dans le strict respect des lignes directrices convenues et des normes applicables.

Il ne suffit pas d'avoir une planification solide pour « *procéder de façon précise, systématique et bien ajustée* ». Il faut aussi disposer des outils de qualité pour une exécution crédible des travaux. Comme il faut s'appuyer sur un encadrement, une supervision efficace comme recommandé par les normes d'audit²¹.

L'ISC a, à son actif, un important capital technique et intellectuel. La qualité et la richesse de ces ressources professionnelles est pour le moins impressionnante. On y recense une riche documentation sur la politique d'audit qui énonce les qualités professionnelles que doivent satisfaire les vérifications. Les manuels restituent l'*ingénierie* des travaux d'audit. Les directives ont pour but la diffusion des exigences professionnelles à respecter. Enfin les guides sont conçus pour informer les responsables des organismes audités sur la manière de travailler de l'institution. Ils peuvent aussi apporter une assistance technique aux auditeurs en manque de compétences dans un domaine donné comme la question de développement durable.

20 - Cette procédure ne s'applique pas pour les contrôles obligatoires : jugement des comptes de gestion, certification des états financiers de l'Etat et des régimes de sécurité sociale.

21 - Dans ses guides, le vérificateur n'omet pas de rappeler que l'auditeur doit appliquer les normes et devrait s'inspirer des bonnes pratiques. Dans le cas où ces directives ne peuvent être appliquées, l'auditeur doit impérativement informer son superviseur pour trouver une solution crédible au problème rencontré.

Cette ISC fait figurer dans chacun de ses rapports destiné au Parlement, dont elle est mandataire, un énoncé qui rappelle que ses examens ont été conduits dans le respect des normes d'audit communément admises et des bonnes pratiques²².

La qualité des audits

Elle est essentielle à la crédibilité des vérifications et à leur audience. Pour les cabinets d'audit privés, la continuité de leurs activités en dépend.

Cette question se pose également pour les prestations des ISC mais sans les risques qui pèsent sur les acteurs de l'audit légal²³. L'affaire des commandites survenue en 2004 pour laquelle le BVG a fait l'objet d'une interpellation publique est bien un cas extrême et exceptionnel rendu possible dans un contexte où prévaut, à tous les niveaux de l'édifice politico-administratif, la sacro-sainte reddition des comptes. Ce risque est à écarter sous d'autres cieux. Les agences autonomes de vérification semblent jouir d'une certaine immunité qui fait dire au Professeur D. Morin (2012) : « *Les auditeurs législatifs sont-ils à ce point parfaits qu'ils peuvent échapper à tout questionnement concernant leur efficacité à assumer le contrôle et la reddition des comptes de l'administration* ». L'incapacité de la Cour des comptes grecque de déceler le magouillage des comptes de l'Etat, aux conséquences économiques et sociales désastreuses et coûteuses, est passé comme un fait anodin.

Mais depuis quelques années on assiste à une remise en cause ouverte ou feutrée de cette irresponsabilité. L'actualité offre à cet égard des exemples multiples²⁴.

Les auditeurs institutionnels prennent de plus en plus conscience des enjeux de cette question. L'adoption d'un cadre de contrôle de la qualité

22 - Cette question sur la manière dont l'organe d'audit conduit ses travaux est essentielle pour l'audience des conclusions. Le BVG en a fait l'amère expérience. La vérificatrice générale Sheila Fraser et son personnel ont été assignés publiquement pour justifier leurs méthodes de travail d'un audit qui dénonce des fraudes constatées sur des commandes publiques. Les feuilles de travail de l'équipe de vérification ont été réquisitionnées par la commission d'enquête connue sous le nom de commission GOMERY. Les audiences ont fait l'objet d'une large télédiffusion directe. Aucune faute professionnelle n'a pu être opposée à l'équipe qui a administré la preuve que ses travaux ont été conduits conformément aux normes professionnelles de qualité. Avec cette épreuve, l'institution a renforcé son image de marque d'une organisation crédible qui mérite la confiance des citoyens et du Parlement.

23 - L'auditeur dans le secteur privé est exposé à un régime de responsabilité contraignant de nature civile, pénale et disciplinaire.

24 - Récemment (janvier 2016) le Premier ministre français, M. Valls, lors d'une intervention au Conseil économique social et environnemental a souhaité associer cette institution à la Cour des comptes pour conduire l'évaluation des politiques publiques en vue de déposer les aspects financiers sur lesquels se focalise la juridiction financière.

qui fournit des indications sur les politiques et les procédures d'évaluation de l'acceptabilité de leurs processus appelé « *système de contrôle de la qualité* » devient pour beaucoup d'agences un impératif incontournable.

C'est un moyen à la fois cognitif, instrumental et normatif qui vise à donner à la direction de l'ISC une assurance raisonnable que son organisation respecte les normes professionnelles, les règles nationales régissant l'activité de contrôle applicable et les valeurs d'éthique. La qualité des produits est sécurisée à toutes les étapes de l'organisation de l'audit.

Le dispositif recouvre : les examens internes autonomes, les évaluations externes, les examens par les pairs, les études de feedback ou rétroaction des administrations auditées. Il est inégalement observé. Certains contrôleurs ont développé des mécanismes et mesures conformes aux normes internationales d'audit. D'autres, par contre, découvrent tardivement cette obligation professionnelle pour avoir exercé de tout temps leurs fonctions en marge des principes fondamentaux dédiés à l'audit supérieur des finances publiques.

Evoluant dans un environnement très concurrentiel, le NAO publie chaque année un « *rapport de transparence* » dans lequel il expose avec moult détails sa démarche qualité en s'inspirant de la norme ISQC- 1.

Cette ISC, à l'instar du Bureau du vérificateur du Canada (BVG), précise publiquement ses attentes en matière de qualité à partir de 4 critères : alignement stratégique des audits, qualité technique, impact et valeur des rapports, valeurs déontologiques.

i/ Les audits des comptes font l'objet d'examen internes (*pré-certification*), d'avis de conformité (*post-certification*) et d'examen externes (*reporting Council*) ;

ii/ Les rapports de performance sont soumis à une procédure d'évaluation interne : rétroaction des destinataires des rapports, organisation de débats contradictoires avec des universitaires et spécialistes de questions exposées par l'audit. Cet échange clôturé « *un processus de contrôle efficace (...)* ; *les conférences stimulent considérablement l'efficacité de notre travail* » (Sir John BOURN, 2001). Le système n'est pas figé. Il donne lieu à une revue annuelle pour s'enquérir de son efficacité et pour s'approprier les progrès techniques les plus récents. Quant à l'examen externe, il est confié notamment à l'Université d'Oxford.

On retrouve cette dernière formule chez une autre ISC (*la Rigsrevisionen, Danemark*) qui contracte une assistance d'une institution publique de recherche spécialisée pour évaluer ses méthodes et ses outils de travail ainsi que la fiabilité des conclusions de ses travaux.

La revue par les pairs, pratique où une ISC se prête à un examen par une ou plusieurs ISC, voit le jour dès le début de 2000 à l'initiative de certaines institutions à longue tradition de transparence et aux contrôles très professionnalisés.

Elle est par contre très récente pour beaucoup d'ISC dont certaines la découvre avec la publication d'une norme en 2010 par l'INTOSAI²⁵. Couramment utilisée par les ISC européennes et nord américaines particulièrement, elle intervient tous les 3 ans (GAO), ou tous les 4-5 ans (BVG).

La formule est un regard externe et professionnel porté sur la manière de conduire l'audit. Elle est censée apporter une assistance à l'ISC pour lui indiquer dans quelle mesure ses pratiques sont conformes avec les standards de la profession et les règles nationales propres aux activités de contrôle.

Il s'agit généralement d'un comité international de pairs qui peut comprendre jusqu'à quatre (4) ISC. Les membres de ce panel sont renouvelés à chaque examen.

La formalité semble connaître un essor depuis quelques années auprès des ISC des pays émergents. Elle est fortement souhaitée par les bailleurs de fonds qui financent le renforcement des capacités techniques du contrôle pour des raisons évidentes liées au bon emploi des ressources prêtées. Elle est aussi érigée en instrument pour alimenter la communication externe. Comme elle peut être un levier pour professionnaliser le contrôle. C'est là une intention qui doit être évaluée dans sa faisabilité.

L'ancien contrôleur et auditeur général de l'Inde exprime en ces termes son sentiment à ce sujet : *«élaborer et adopter des normes c'est une chose facile si j'ose dire mais les mettre en œuvre en est une autre chose. L'organisation chargée de les appliquer doit être à la hauteur»* (Vinod Rai, 2012). L'auditeur général du Danemark, président de la commission INTOSAI à l'origine des normes, craint pour sa part qu'une fois adoptés les standards soient perdus de vue comme l'ont été d'ailleurs ceux adoptés en 1992 : *«une mesure tout aussi capitale serait que les membres de l'INTOSAI et d'autres auditeurs du secteur public s'approprient les ISSAI non seulement pendant le XXème INCOSAI, mais également dans leur travail quotidien»* (H. Otbo, 2010).

25 - Il s'agit de la norme 40. En fait, cette question de la fiabilité des contrôles est posée en 2001 au sein de l'EUROSAI. Un groupe d'experts de 5 ISC assisté par SIGMA a mis au point les lignes directrices d'un système de gestion de la qualité adoptée en 2005. Ces développements ont inspiré l'INTOSAI qui s'est intéressée au sujet en 2006. En 2010 elle publie la norme 40 suivie du guide d'examen par les pairs (ISSAI 5600).

L'expérience accumulée par certaines institutions, montre que le recours à cet examen n'est pas improvisé mais minutieusement préparée pour maximiser le rapport avantages-coûts. L'ISC doit au préalable s'assurer qu'elle dispose d'un cadre approprié de gestion de la qualité, qu'il soit correctement mis en œuvre, suffisamment documenté et régulièrement testé en interne. C'est là du moins la stratégie adoptée par bon nombres d'organes de contrôle traditionnellement très consommateurs de ces examens. Cette auto-évaluation peut prendre plus d'une année de travail. Ainsi, en 2009 le comité international de pairs piloté par l'Australien National Audit a constaté que le dispositif mis en place par le BVG était crédible dans sa conception et son fonctionnement. Cependant qu'il devait être renforcé seulement dans ses aspects évaluation des risques et documentation.

Des observations de ce genre émaillent les rapports lorsque l'ISC est correctement outillée sur le plan professionnel et suffisamment préparée à cet examen. Par contre, pour les SAI où le contrôle est plutôt improvisé, non structuré, les conclusions du test peuvent être plus inquiétantes.

L'audit interne du système est nécessaire avant de l'exposer à des pairs. Il va permettre de parfaire l'existant et de ne pas altérer éventuellement l'image de l'institution au cas où des dysfonctionnements viendraient à être relevés et exposés au grand jour.

Bien que limitée, la certification internationale ISO 9002 est quelquefois sollicitée par certains acteurs (Bureau de contrôle général de Bolivie, ISC des Philippines et de Malaisie, Parquet général près la Cour des comptes en France...).

D'énormes dividendes sont tirés de cette professionnalisation et de cette quête de la qualité des audits. C'est une précieuse carte pour accéder au club très fermé du commissariat aux comptes des organisations internationales du système des Nations unies. Cette prouesse est réalisée par la Commission de contrôle des Philippines et l'ISC du Bangladesh ainsi que par un groupe d'ISC africaines de l'AFROSAI-E, sous-groupe anglophone de l'organisation régionale africaine des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (AFROSAI), connu pour son dynamisme et son efficacité.

La politique de communication des résultats de l'audit

Dans certains contextes l'exercice de la fonction de contrôle ne peut se passer de son débouché naturel qui est le citoyen. Il est le destinataire final de ses résultats.

En 2012, la Cour des comptes française a publié 82 rapports. Soit un rapport tous les 4 jours. Parallèlement dix conférences de presse ont été organisées. L'institution dispose, par ailleurs, d'un baromètre pour évaluer

la médiatisation de ses produits. Une autre ISC de type Westminster (National audit office) a rendu public, du 1er au 21 novembre 2013, neuf (9) rapports, soit deux rapports tous les 5 jours.

De nouveaux produits sont mis à la disposition de la clientèle. Le GAO publie depuis 1990, tous les deux ans, un rapport sur les activités gouvernementales à hauts risques : fraudes, gaspillages, abus et mauvaise gestion. Les secteurs à ventre mou sont régulièrement réévalués pour s'enquérir de la qualité des réponses apportées par les décideurs. Le Congrès et l'administration les suivent de près pour veiller à ce que les intérêts du contribuable soient sauvegardés.

Une autre institution (The Australian National Audit Office-ANAO) réinvente la fonction de conseil. Elle ne se contente plus de dresser des recommandations aux managers. Elle publie régulièrement des guides de pratiques exemplaires qu'elle met à la disposition de sa clientèle. Cette contribution s'appuie sur des études fines d'expériences réussies des secteurs publics et privés nationaux et étrangers. Par ailleurs, ces études remplissent quelquefois une fonction purement cognitive en mettant à la disposition des décideurs publics des éclairages très instructifs sur la conduite de certaines réformes internationales jugées dignes d'intérêt.

L'observation des principes d'optimisation des ressources

L'agence autonome d'audit doit montrer l'exemple en observant les principes d'économie, d'efficacité et d'efficience dans l'emploi de ses ressources humaines, matérielles, financières et technologiques. Cet emploi doit se prêter à une surveillance d'un audit externe indépendant. A défaut d'une gouvernance exemplaire, il faut faire en sorte que l'essentiel soit préservé, « *adhérer au minimum aux mêmes règles appropriées et à la même philosophie qu'elles attendent des contrôlés* » (Accords de Johannesburg, 2010).

Une enquête menée auprès des ISC membres de l'EUROSAI²⁶ révèle que ces institutions disposent dans une proportion supérieure à 50% de mécanismes de contrôle interne. Pour le reste, ce mécanisme est assuré par une organisation particulière. Ces dispositifs peuvent avoir une

26 - Il s'agit, à notre connaissance, de la seule initiative d'un groupe de travail régional.

compétence sur la gestion financière et même sur les activités de contrôle (Italie, France, Angleterre ...)²⁷.

En Amérique du Nord, toutes les activités du Bureau du vérificateur du Canada sont soumises à une revue interne. Elle est confiée à « *l'Equipe des revues des pratiques et du contrôle interne* ». Intervenant à partir d'un plan de travail annuel, ses travaux portent sur les aspects qu'elle juge essentiels pour la performance ou présentent des risques élevés. Sa compétence couvre la gestion financière et l'exécution des audits. L'équipe fournit au Vérificateur général l'assurance raisonnable que le Bureau :

* S'acquitte convenablement de ses obligations en matière d'audit en se conformant aux standards et aux politiques en vigueur pour obtenir des produits irréprochables sur le plan professionnel ;

* Observe les principes de bonne gestion de ses ressources, que ses dépenses sont exécutées dans le respect des politiques énoncées par la politique budgétaire, que des contrôles adéquats ont été mis en place et fonctionnent comme convenu.

L'examen externe et indépendant des comptes financiers est adopté en Europe par plus de la moitié des ISC selon des formules diverses. Certaines rendent compte de leur gestion financière directement au Parlement ou à des commissions *ad hoc*. D'autres (le tiers) confient cet examen à d'autres vérificateurs comme le ministère des finances. Dans tous les cas, les audits sont rendus publics.

Mais en règle générale, les comptes font l'objet d'un audit externe indépendant soit en vertu de la loi soit à l'initiative de l'ISC elle-même (Cour des comptes européenne, d'Espagne, du Portugal). Cette formalité, bien que rare, peut aussi être engagée à l'initiative du Parlement qui sollicite les services de cabinets de commissaires aux comptes. Cet examen indépendant appuie ou complète celui fait par l'instance législative elle-même. Le Parlement ou le ministère des finances préconise quelquefois

27 - La Cour des comptes italienne dispose de 3 unités d'audit interne et emploie un effectif d'une trentaine d'agents. Ces unités sont spécialisées et agissent dans un domaine déterminé : le budget, les comptes financiers et le contrôle de la qualité. La Cour des comptes française s'est dotée d'une mission permanente d'inspection des chambres régionales des comptes (CRC) constituée de magistrats de grade de conseillers-maîtres. Elle a vocation à examiner, tous les 4 à 5 ans, le fonctionnement interne des chambres sur les plans professionnel et administratif. La revue technique recouvre l'examen de toutes les étapes des contrôles (*planification, exécution...*) ainsi que les procédures et les méthodes qui sont mises en œuvre. Le contrôle de la gestion administrative porte sur la qualité d'emploi des ressources humaines et des moyens matériels. Pour l'audit de la gestion de la maison-mère, il est confié à un panel de hautes personnalités indépendantes désigné par le Premier président. La liberté d'action la plus prononcée dans ce domaine est certainement à l'actif du *National Audit Office* qui écarte toute justification de niches qui échapperaient au contrôle.

à l'ISC cet audit externe de ses comptes. Des situations, certes limitées, (Suède, Islande, Espagne...) révèlent que les ISC soumettent leurs comptes à l'examen du gouvernement ou à ses instances habilitées parallèlement au contrôle parlementaire.

La gestion administrative peut également donner lieu à des audits externes indépendants. C'est une pratique peu courante. Trois SAI sur dix l'observent. La formule peut être prescrite par la loi. Elle peut être exécutée à la discrétion de l'ISC. Le Parlement la recommande quelquefois. Dans un tel cas, l'évaluation est confiée à un cabinet d'audit externe choisi après une consultation publique (Portugal) ou après sa désignation par la commission des comptes publics du Parlement (*National Audit Office, Royaume-Uni ; Comptroller and Auditor General, Irlande*). L'audit peut même être pris en charge par le Parlement directement ou indirectement en s'appuyant sur une commission spéciale où siègent des représentants du ministère des finances. Il n'est pas exclu que cet audit soit confié à une commission constituée à l'initiative du gouvernement. Mais il s'agit là d'un cas de figure rare.

La publication des comptes qui décrivent très largement la gouvernance financière de l'ISC est la règle : « *Nous visons à pratiquer ce que nous prêchons par le respect de normes élevées de gouvernance dans nos opérations et prises de décision* » (NAO, U.K). Les comptes font ressortir les dépenses brutes et nettes par forme d'audit effectué (conformité, financier, performance) en tenant compte des gains réalisés par les préconisations de l'ISC.

Certains organes vont au-delà. Ils publient les conclusions de l'examen de leurs frais de réception (BVG), des frais de mission à l'étranger (Nouvelle Zélande) et les rémunérations de leurs membres (France).

L'établissement de rapports de performance

Le principe de transparence énoncé par le normalisateur recommande à ses membres d'évaluer leurs activités pour mesurer leur performance qui doit être rendue publique.

i. /Les vérificateurs généraux de l'AFROSAI-E, ont adopté en 2006 un cadre commun pour normaliser la conception de leurs auto-évaluations. Un compte-rendu transversal est établi depuis 2009 pour jauger les progrès réalisés. Le cadre retenu comporte 5 niveaux de développement couvrant 5 principes²⁸ jugés pertinents pour la bonne gouvernance. La communication fait partie de cette matrice de critères qui sont assortis

28 - Il s'agit de l'indépendance et du cadre juridique de l'ISC, de l'organisation et de la gestion, des ressources humaines, des méthodes d'audit et des normes ainsi que de la gestion de la communication.

d'indicateurs²⁹. En 2009, est organisée une enquête auprès des membres du sous-groupe pour s'enquérir du niveau de maturité de leur politique de communication. Elle a porté sur 23 ISC dont 22 (96%) ont donné suite au questionnaire.

Les résultats indiquent que 60% des ISC réalisent des avancées modestes. Ils se situent aux niveaux 1 et 2 alors que le reste (40%) atteint le niveau 3. Ces chiffres qui ont le mérite d'exister sont un exemple à suivre pour les sous-groupes arabophones et francophones de l'organisation régionale.

ii./ Beaucoup d'ISC font leurs premiers pas pour communiquer sur ce qu'elles font, sur leurs résultats et leurs coûts. Certaines publient les rapports de l'examen par les pairs même s'ils leur sont défavorables. Ce qui est un signe en soi positif et appréciable qui rend l'observateur attentif aux mesures de redressement. Les données sur ces aspects professionnels sont assez embryonnaires en raison notamment de la productivité des activités en amont. Ils sont loin de répondre aux principes fondamentaux d'une bonne gouvernance des activités d'audit³⁰.

iii./ Par contre, d'autres ISC disposent d'une longue tradition de transparence, érigent le principe de publication en règle universelle pour l'ensemble de leurs activités sans discrimination aucune.

Ces comptes rendus n'ont d'intérêt que s'ils donnent au lecteur la possibilité de se fonder une opinion propre sur l'efficacité du contrôle, critère important qui est le reflet du rendement des activités de contrôle. La formule la plus répandue consiste à dénombrer les recommandations mises en œuvre par les gestionnaires audités. Certains plaident pour établir une relation entre les conseils de l'ISC et l'évolution des agrégats macro-budgétaires : pression fiscale, déficits publics, endettement. Cette approche semble prêcher par simplisme. Les préconisations de l'ISC, que certains ne manquent pas d'ailleurs de pourfendre, ne sont pas sous sa maîtrise, situation qui est à écarter car elle ferait des auditeurs des acteurs gestionnaires de longue main³¹.

Deux institutions, le *NAO* et le *GAO*, adoptent une approche économique, jugée quelquefois à tort de « *présomptueuse* ». Les effets de l'audit (*économies réalisées*) sont rapportées à leurs coûts. Ce calcul économique guide en amont le choix des thèmes d'audit qu'une conduite rigoureuse de l'audit conforte. L'ISC investit des ressources *lato sensu* pour créer de la valeur qui n'est pas forcément monétaire : elle n'intervient

29 - Les critères ne sont pas très significatifs au regard des principes de transparence codifiés par les ISSAI.

30 - Entendre par là les ISSAI 13 et 20.

31 - Pour reprendre le langage de la jurisprudence sur la gestion de fait.

que là où elle escompte produire une plus-value sociale supérieure aux coûts encourus.

L'ISC américaine dresse non seulement le rapport gains-coûts mais évalue également les retombées non financières de ses audits. Dans son rapport de l'exercice 2012, l'Office estime à 80% les recommandations adoptées par le Congrès et les organismes fédéraux. Les avantages financiers sont estimés à 55,8 milliards dollars soit un retour d'investissement de 105\$ par dollar décaissé.

Le NAO dans son rapport de transparence 2012-2013 rend compte de l'efficacité de ses interventions en indiquant la part des suites réservées à ses recommandations. Il s'intéresse particulièrement au nombre d'organismes satisfaits de son expertise³². Les coûts sont analytiques car exprimés par nature d'audit. L'impact financier global pour 2012-2013 est estimé à 1,2 milliard £ soit 17 fois le coût de fonctionnement net de l'Office.

La Cour des comptes française rapporte, qu'en 2012, sur 1213 recommandations 862 ont été partiellement ou totalement suivies d'effets (71%). Habituellement le rapport annuel public consacre un grand espace au suivi de ces recommandations. Actuellement les performances de l'ISC donnent lieu à un rapport distinct examiné par le Parlement.

C'est là une formule qui tend à s'étendre avec la réforme du cadre budgétaire de l'Etat. Elle est par contre bien ancrée dans les coutumes des ISC de type Westminster.

32 - Les entités publiques auditées estiment dans ce cas que l'ISC leur apporte des idées innovantes.