

# TELEscope

REVUE D'ANALYSE COMPARÉE  
EN ADMINISTRATION PUBLIQUE

Vol. 18 n° 3 automne 2012

## L'AUDIT DANS LE SECTEUR PUBLIC

 École nationale  
d'administration  
publique

 L'OBSERVATOIRE DE  
L'ADMINISTRATION  
PUBLIQUE  
ENAP

## TÉLESCOPE

*Télescope* est une publication universitaire indépendante éditée en français. Elle propose à ses lecteurs un éclairage sur les problématiques qu'affrontent les États et les organisations publiques dans un contexte politique et socioéconomique mouvant et globalisé à l'échelle de la planète. En mettant en perspective des expériences et des modèles de gestion observés à travers le monde, *Télescope* fait connaître les avancées en matière de gouvernance publique. Elle permet à l'École nationale d'administration publique du Québec de promouvoir un message singulier sur la gouvernance à la rencontre des univers francophone et anglo-saxon. Elle offre aux praticiens, aux universitaires et aux chercheurs dans le champ de l'administration publique un espace pour échanger, se situer sur le plan international et recueillir les savoirs et les repères utiles à leur action.

*Télescope* est la revue de L'Observatoire de l'administration publique créé en 1993 par l'École nationale d'administration publique du Québec, un établissement membre du réseau de l'Université du Québec. L'Observatoire de l'administration publique est un pôle de vigie et de recherche. Il collecte et analyse l'information disponible dans le monde en matière de gouvernance publique. Le lancement de *Télescope* répondait au besoin de disposer d'un outil de communication sur les avancées du management public. *Télescope* a connu une expansion régulière qui s'est accélérée au cours des dernières années en même temps que s'intensifiaient les activités de recherche de L'Observatoire.

## COMITÉ DE RÉDACTION

Serge Belley (ENAP); Pierre Bernier (ENAP); Dominique Darbon (Institut d'études politiques de Bordeaux); Bernard Enjolras (Université d'Oslo); Joseph Facal (HEC Montréal); Francis Garon (York University); David Giauque (Université de Lausanne); Réal Jacob (HEC Montréal); Maya Jegen (UQAM); Isabelle Lacroix (Université de Sherbrooke); Benoît Lévesque (UQAM); Bachir Mazouz (ENAP); Roger J. Ouellette (Université de Moncton); Luc Rouban (Sciences-po – Paris); Jean-François Savard (ENAP); Jean Turgeon (ENAP).

## CONSEIL SCIENTIFIQUE

Jean Bernatchez (UQAR); Sandford Borins (Université de Toronto); Geert Bouckaert (Université catholique de Louvain); Fabrizio Cantelli (Université libre de Bruxelles); Jacques Chevallier (CNRS); Patrick Gibert (Université de Paris X); Taieb Hafsi (HEC Montréal); Patrick Hassenteufel (Université Versailles Saint-Quentin-en-Yvelines); Vincent Hoffmann-Martinot (Université de Bordeaux); Steve Jacob (Université Laval); Peter Knoepfel (Institut de hautes études en administration publique); Ann Langley (HEC Montréal); Vincent Lemieux (Université Laval); B. Guy Peters (University of Pittsburgh); Jacques Plamondon (Université du Québec); Donald J. Savoie (Université de Moncton); Jean-Claude Thoenig (CNRS); Sabine Urban (Université Robert Schuman de Strasbourg).

La revue *Télescope* est indexée dans EBSCO, Repère et Érudit ([www.erudit.org/revue/telescope](http://www.erudit.org/revue/telescope)).



Directeur de la publication et Rédacteur en chef **Stéphane Paquin**; Secrétaire de rédaction **Patricia Caron**; Pages Repères et Références **Marie-Claude Jean**; Recensions **Nicolas Charest**; Traduction **Donald Kellough**, **Vincent Laborderie**, **Éric McComber**; Graphisme **Danielle Landry**; Impression **AGMV Marquis**.

Pour plus d'information ou si vous avez des renseignements à nous transmettre, communiquez avec **Danielle Landry**, secrétariat de L'Observatoire, 418 641-3000 poste 6574, [danielle.landry@enap.ca](mailto:danielle.landry@enap.ca).

Les publications de L'Observatoire peuvent être consultées à l'adresse suivante :

[www.observatoire.enap.ca](http://www.observatoire.enap.ca)

TÉLESCOPE • ENAP du Québec, 555, boulevard Charest Est, Québec (Québec) G1K 9E5 CANADA

# Table des matières

TÉLESCOPE • Vol. 18 n° 3 automne 2012

- III   Éditorial  
**Stéphane Paquin**
  
- 1    L'explosion de l'audit dans le secteur public : le risque d'une illusion de contrôle  
**Marie-Soleil Tremblay, Bertrand Malsch**
  
- 8    Le vérificateur dans le secteur public : le trait d'union de l'administration publique  
**Martin Dees**
  
- 33   Comment apprécier la compétence d'un auditeur interne ? L'opinion des membres du comité d'audit  
**Mélanie Roussy**
  
- 53   De la société de l'audit au système des professions : l'histoire institutionnelle de l'audit dans le service public canadien  
**Steve Troupin**
  
- 73   Le développement de l'audit interne dans le secteur public belge  
**Diane van Gils, Christian de Visscher, Gerrit Sarens**
  
- 110   Les auditeurs législatifs : héros intouchables ?  
**Danielle Morin**
  
- 131   Les vérificateurs internes « sur la crête » : idéologie, politique, éthique et lutte contre la fraude et la corruption  
**Jeff Everett, Dean Neu, Abu Shiraz Rahaman**
  
- 157   L'audit de la gouvernance : au service d'une plus grande transparence  
**Normand Ouellet**

*Débat*

- 173** Collusion et corruption dans les administrations : les vérificateurs généraux seraient-ils condamnés à n'être que des tigres de papier ?  
**Bertrand Malsch, Danielle Morin, Marie-Soleil Tremblay**

*Recensions*

- 181** Qualité de l'audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations  
**Benoît Pigé** / par **Sylvie Harbour**
- 184** Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government  
**Jeremy Lonsdale, Peter Wilkins, Tom Ling** / par **Pierre Cliche**
- 186** Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration  
**Jacques Renard, Sophie Nussbaumer** / par **Youssef Slimani**

# Éditorial

Par **Stéphane Paquin**  
Professeur à l'École nationale d'administration publique du Québec  
Titulaire de la Chaire de recherche du Canada en économie politique  
internationale et comparée  
stephane.paquin@enap.ca

Chers Lecteurs,

Lorsque l'équipe de *Télescope* a choisi il y a déjà plus d'un an et demi de consacrer un numéro au thème de l'audit dans le secteur public, elle était loin de s'imaginer à quel point le thème serait d'actualité. D'un côté, Bernard Drainville, ministre responsable des Institutions démocratiques et de la Participation citoyenne, affirme que le Vérificateur général est une « institution qui est très crédible à une époque où il y a beaucoup, beaucoup de cynisme, c'est une institution qui inspire encore la confiance auprès des citoyens » et il propose d'en élargir le mandat afin qu'il puisse, notamment, contrôler Hydro-Québec. D'un autre côté, on constate, avec les révélations de la Commission d'enquête sur l'octroi et la gestion des contrats publics dans l'industrie de la construction, la commission Charbonneau, les limites de cette institution. Les villes comme Montréal, mais également le gouvernement du Québec sont contrôlés par des vérificateurs qui doivent, en théorie, s'assurer de la bonne gestion des ressources publiques et de la conformité avec la loi. C'est cette double situation qui rend aujourd'hui la parution de ce numéro incontournable. Trop rares sont les travaux qui portent sur l'audit et les vérificateurs généraux. La réflexion est pourtant nécessaire.

Pour amorcer ce numéro, **Marie-Soleil Tremblay** de l'École nationale d'administration publique et **Bertrand Malsch** de HEC Montréal tracent à grands traits les contours des pratiques de l'audit. Ils peignent le portrait du phénomène d'explosion qu'a connu l'audit au cours des dernières années pour s'interroger au final sur le risque d'une apparence de contrôle. Bien que les programmes et les technologies liés à l'audit aient voyagé à travers le monde, ces deux auteurs nous lancent un avertissement en nous faisant comprendre que les promesses faites par la vérification n'ont pas toutes été honorées. Sur cet essai de mise en garde contre les limites de l'audit, **Martin Dees** (Nyenrode Business University, Pays-Bas) poursuit avec un article de nature plus théorique. Qu'est-ce que l'audit exactement? Quels en sont ses aspects institutionnels? Quels types d'audits croise-t-on le plus souvent dans le secteur public? Et aux Pays-Bas, comment ce concept se déploie-t-il? Dees fait la lumière sur cette notion en en amenant d'autres, comme celles de bonne gestion publique et de reddition de comptes, deux concepts intimement liés à l'audit.

Plus près de nous, **Mélanie Roussy**, de l'Université Laval, nous dévoile les résultats d'une enquête menée dans le secteur public québécois qui consistait à répondre à la question suivante : quelles compétences les membres de comités d'audit recherchent-ils chez les auditeurs internes? En procédant à cette étude, l'auteure souhaitait vérifier si l'indépendance et la compétence étaient les principales qualités recherchées chez les auditeurs. Ses entrevues montrent que ces deux critères traditionnels ne sont finalement pas les plus recherchés, l'intégrité et le courage occupent une place de premier ordre. Un élément récurrent sillonne chaque article de ce numéro : la notion de la société de l'audit de Michael Power est reprise par l'ensemble de nos auteurs. L'article de **Steve Troupin** de la KU Leuven (Belgique) ne fait pas exception puisque cette notion y prend une large place. Par contre, bien qu'elle éclaire sur la croissance de l'audit au Canada, cette notion ne réussirait pas à expliquer son retrait temporaire autour de 1993. La théorie du système des professions d'Andrew Abbott, elle, y parvient. C'est donc à l'aide de cette théorie que Troupin brosse le portrait de l'audit dans le service public canadien. Après ce tableau du Canada, **Diane van Gils** et ses collègues **Christian de Visscher** et **Gerrit Sarens** de l'Université Catholique de Louvain nous entraînent en Belgique et nous communiquent les résultats d'une étude conduite au sein d'entités publiques belges. Ils montrent de quelle manière l'audit interne s'est déployé dans ces organisations au fil des ans et nous renseignent sur les facteurs qui favorisent l'adoption d'un service d'audit. Mandats obligatoires, dépendance financière, influence normative ou du contrôle externe, soutien de la direction générale, tous figurent parmi les éléments pouvant inciter les acteurs à adopter des mesures d'audit.

Les auditeurs législatifs constituent des acteurs incontournables de la scène de l'audit et c'est précisément sur le jeu de ces protagonistes que **Danielle Morin** de HEC Montréal braque les projecteurs. En analysant deux épisodes mettant en scène des vérificateurs généraux, l'auteure lève le voile sur l'aura qui semble entourer les auditeurs législatifs. En effet, malgré la controverse à laquelle sont mêlés ces auditeurs, ceux-ci semblent hors d'atteinte, ils bénéficient d'une confiance inébranlable dans l'opinion publique et leurs décisions ne sont pas mises en doute. Ils se hissent au rang de héros. De héros intouchables, nous passons à héros tragiques avec **Jeff Everett** et **Dean Neu** de l'Université York et **Abu Shiraz Rahaman** de l'Université de Calgary dans un article où la lutte contre la fraude et la corruption est au cœur des préoccupations. Adoptant une lentille philosophique, ces trois experts poursuivent l'objectif d'aider les auditeurs internes à mieux saisir, d'une part, les limites de leur indépendance et intégrité et, d'autre part, le courage nécessaire pour vaincre la corruption. Pour illustrer leurs propos, ils recourent à deux exemples révélateurs : le scandale des commandites au Canada et l'effondrement de l'entreprise américaine WorldCom. Si l'audit peut être utile à la lutte contre la fraude, il remplit également d'autres fonctions comme le maintien du lien de confiance entre l'État et le citoyen. C'est précisément de cet aspect que nous entretenons **Normand Ouellet** de l'Université d'Ottawa. Après un tour d'horizon sur le rôle de l'audit, l'auteur traite des enjeux qui conditionnent son évolution vers une

gouvernance collaborative au service d'une démocratie plus participative. Les services de surveillance, que sont les audits et les enquêtes, soutiennent les acteurs de gouverne. Ils peuvent alors renforcer la transparence, la reddition de comptes et par le fait même le lien de confiance qu'entretiennent les citoyens à l'égard de l'État.

En guise de conclusion, **Bertrand Malsch, Danielle Morin et Marie-Soleil Tremblay** nous reviennent, mais cette fois-ci dans la rubrique Débat, en portant un regard critique sur les activités d'audit. Dans la foulée de la Commission d'enquête sur l'octroi et la gestion des contrats publics dans l'industrie de la construction, les trois chercheurs appellent à un questionnement sur les rôles et pratiques des vérificateurs généraux pour éviter que des événements comme ceux mis en lumière par la commission se reproduisent. Ils nous amènent à nous interroger sur le réel pouvoir des vérificateurs de détecter, corriger et prévenir les cas de corruption dans les administrations publiques. La commission Charbonneau aurait-elle eu pour effet d'estomper l'aura qui entoure les auditeurs législatifs? Les héros de Morin sont-ils toujours intouchables?

Je ne peux terminer cet éditorial sans remercier ma collègue Marie-Soleil Tremblay qui a su nous appuyer tout au long du processus de publication de ce numéro. Son aide et ses conseils nous ont guidés et nous ont permis de mener à terme ce projet sur l'audit.

Bonne lecture!

## Appel à communications

### SORTIE DE CRISE

La crise financière qui a pris naissance aux États-Unis à la fin de 2007 laissera une empreinte indélébile tant sur l'économie mondiale que sur la pensée économique. Alors que la grande dépression des années 1930 avait mené à l'émergence de la macroéconomie moderne, la récession du début du XXI<sup>e</sup> siècle aura plongé cette discipline scientifique dans la plus profonde remise en question de sa jeune existence. Si les causes de la crise de 2007-2008 resteront longtemps un objet de recherche et de débats, à l'instar de celles de la crise de 1929, ses conséquences doivent également retenir l'attention des chercheurs.

Cinq ans après le début de la crise, l'Amérique du Nord semble enfin engagée sur la voie d'une reprise modeste, reprise certes plus forte dans certaines régions que d'autres. Or les problèmes de finances publiques hérités de la récession handicaperont durablement la capacité d'action des gouvernements. Alors que les plans de relance de l'économie viennent à échéance, les mesures d'austérité imposées par tous les paliers de gouvernement ont de multiples répercussions, que ce soit sur le plan économique, politique ou social.

En raison notamment de ses arrangements institutionnels et monétaires singuliers, l'Europe connaît quant à elle une sortie de crise particulièrement difficile. Ses difficultés, en plus de menacer la fragile reprise nord-américaine, posent une série de problèmes de politiques publiques dont les tenants et les aboutissants débordent largement les frontières européennes : règles budgétaires, fédéralisme fiscal, coordination des politiques sociales et budgétaires au sein d'une union monétaire, etc.

Les réponses des gouvernements à ces problèmes de politiques publiques posés dans la foulée de la crise de 2007-2008 formeront, à terme, la première ligne de défense contre la prochaine crise qui, dans le contexte d'une économie mondiale plus intégrée que jamais, apparaît d'ores et déjà inévitable.

La revue *Télescope* consacrera son numéro thématique de l'automne 2013 à la sortie de crise. Nous invitons chercheurs et spécialistes à soumettre leur proposition d'article sous la forme d'un résumé avant le 22 janvier 2013. Les auteurs dont les propositions auront été retenues devront ensuite remettre l'article complet avant le 3 juin 2013.

Publié trois fois par an, *Télescope* est une revue d'analyse comparée portant sur des problématiques spécifiques intéressant les administrations publiques. En mettant en perspective des expériences et des modèles de gestion observés à travers le monde, *Télescope* fait connaître les plus récentes avancées en matière de gouvernance publique. Pour le format des articles, les auteurs sont invités à consulter le site Internet à l'adresse suivante : [www.telescope.enap.ca](http://www.telescope.enap.ca)

Pour tous renseignements relatifs à ce numéro sur la sortie de crise ou pour soumettre des articles, les auteurs doivent prendre contact avec :

**Patricia Caron**

L'Observatoire de l'administration publique  
École nationale d'administration publique du Québec  
555, boulevard Charest Est  
Québec (Québec) G1K 9E5 Canada

Téléphone : 418 641-3000, poste 6314

Télécopieur : 418 641-3060

Courriel : [patricia.caron@enap.ca](mailto:patricia.caron@enap.ca)

Rédacteur invité :

**Marcelin Joanis**

Professeur – Université de Sherbrooke  
Sherbrooke (Québec) Canada



# L'EXPLOSION DE L'AUDIT DANS LE SECTEUR PUBLIC : LE RISQUE D'UNE ILLUSION DE CONTRÔLE

Par **Marie-Soleil Tremblay**, Professeure, École nationale d'administration publique • marie-soleil.tremblay@enap.ca

Et **Bertrand Malsch**, Professeur adjoint, HEC Montréal • bertrand.malsch@hec.ca

*Traduit de l'anglais*

---

**RÉSUMÉ** La gestion des administrations publiques fondée sur les résultats et la transparence est employée fréquemment par les politiciens et les fonctionnaires comme une façon de promouvoir l'efficacité et les idéaux de réforme destinés à transformer les organisations du secteur public (Hood, 1995, 1990). Le présent essai porte un regard critique sur l'explosion des pratiques de vérification au sein des organisations du secteur public afin de mieux comprendre comment ces changements ont été introduits dans les organisations publiques, de s'interroger sur leurs possibles effets involontaires et de souligner les risques d'une illusion de contrôle.

---

**ABSTRACT** Politicians and public servants have turned to managing by results and increased transparency, rather than policy options, as a way to promote efficiency and ideals of reformability – and ultimately to transform public sector organizations, as has been articulated by Hood (1995, 1990). This essay is therefore concerned with the explosion of audits in public sector organizations with a view to better understanding how change has been introduced within the public sector, questioning its possible unintended effects and highlighting the risks of an illusion of control.

---

**Pour citer cet article :** Tremblay, M.-S. et B. Malsch (2012). « L'explosion de l'audit dans le secteur public : le risque d'une illusion de contrôle », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 1-7.

À la suite des nombreux scandales financiers de la dernière décennie, certains ont prétendu que les systèmes de contrôle des organisations publiques pourraient se révéler défectueux et que des réformes semblables à la loi Sarbanes-Oxley<sup>1</sup> seraient nécessaires au sein des organisations gouvernementales et sans but lucratif pour éviter des désastres comparables (Brown, 2005; Jackson et Fogarty, 2005; Roberts et Candreva, 2006). Les conseils d'administration des sociétés d'État ont ainsi vu leurs responsabilités s'accroître de façon importante en matière de gestion des risques et de contrôle interne, l'objectif étant une amélioration de l'efficacité et de l'imputabilité (Free et Radcliffe, 2009; Gendron, Cooper et Townley, 2007). L'implantation massive des pratiques de vérification dans le secteur public, comme moyen de contrôle, a été inspirée très directement des méthodes en cours dans les entreprises du secteur privé. Cependant, l'importation de telles pratiques

---

<sup>1</sup> La loi Sarbanes-Oxley (Sarbanes Oxley Act), ou loi SOX, est une loi fédérale américaine édictée en 2002 qui fixe de nouveaux standards pour tous les conseils d'administration des sociétés ouvertes et pour toutes les directions de firmes de gestion et des cabinets comptables des États-Unis.

et techniques a généré des débats critiques sur leur nécessité, leur pertinence et leur valeur ajoutée (Clatworthy, Mellett et Peel, 2000; Vermeer, Raghunandan et Forgione, 2006).

## ■ LES PROGRAMMES ET LES TECHNOLOGIES DE VÉRIFICATION

Miller et Rose (2008) prétendent que l'exercice du gouvernement implique à la fois l'usage de programmes et de technologies. D'une part, les programmes sont des idéaux qui représentent et problématisent des activités de telle façon qu'elles deviennent « gouvernables », c'est-à-dire contrôlables. Ces programmes prennent généralement la forme de rapports, d'articles ou de livres blancs. D'autre part, les technologies constituent les divers instruments et outils qui rendent les programmes opérationnels. Cependant, les frontières entre les programmes et les technologies sont parfois floues. Les idées et les concepts qui façonnent les technologies et les pratiques sont souvent attachés à des programmes plus vastes (Miller et Rose, 2008; Ogden, 1997; Power, 1997; Preston, Cooper et Coombs, 1992). La vérification, par exemple, peut être vue comme programmatique ou alors comme une technologie tributaire de certains programmes.

L'abstraction des idées est l'une des caractéristiques majeures de la société moderne (Giddens, 1991 et 1990). Dans notre univers globalisé, les idées, les modèles et les normes transgressent les barrières du temps et de l'espace; les discours émergent dans un contexte local pour se transformer à un niveau global en formes abstraites prêtes à être réinsérées dans d'autres contextes (Czarniawska et Sevón, 2005). L'adoption d'idées, ou dans ce cas particulier le développement des pratiques de vérification au sein du secteur public, dépend ainsi en grande partie de leur théorisation, c'est-à-dire de leur transformation en concepts abstraits présentant l'idée comme une solution à un problème précis (Greenwood, Suddaby et Hinings, 2002). En d'autres termes, le processus de théorisation constitue une étape cruciale qui permet à une idée de se répandre dans la société. Il implique la définition des problèmes que la réglementation proposée entend résoudre de même que la justification du traitement proposé (Tolbert et Zucker, 1996). Comme le font remarquer Strang et Meyer (1993), la théorisation joue également un rôle très important pour traduire et légitimer les idées complexes en des formats facilement compréhensibles et convaincants.

L'adoption des pratiques de vérification dans le secteur public canadien s'est ainsi construite à partir d'un programme centré et théorisé autour des notions d'efficacité et de modernisation. En agissant de la sorte, les autorités législatives du Canada et des provinces n'ont fait qu'emboîter le pas à de nombreux autres gouvernements dans l'hémisphère occidental qui ont su se faire élire en s'engageant à « moderniser » leur secteur public en faisant la promotion des pratiques du secteur privé (Broadbent et Guthrie, 2008; English et Skærbæk, 2007; Hood et Peters, 2004; Lapsley, 2008 et 2009). Ainsi, la gestion par résultats, plutôt que par activités, a entraîné une forte demande de vérification dans le secteur public comme un moyen indispensable de responsabilisation et une garantie de qualité. Par conséquent, le refus de se soumettre à une vérification, ou un manque de coopération, est

désormais considéré comme une tentative grave de dissimuler un secret ou des activités frauduleuses (Power, 1994).

Fer de lance de la modernisation du secteur public, la vérification est devenue un slogan essentiel dans la bouche de ceux qui souhaitent accroître la responsabilisation des administrateurs (Roe, 1994). Sur la scène internationale, l'OCDE offre depuis 1999 des standards à caractère non obligatoire sur la façon de gérer des entreprises et en a produit une version révisée en 2004 (OCDE, 2004). Dans ces documents, les systèmes de gouvernance des entreprises privées et leurs technologies de vérification sont présentés comme des outils performants pour accroître la confiance dans les marchés financiers et réduire le coût du capital des entreprises. En se basant sur ces standards, des « experts » du monde entier ont ainsi encouragé le déploiement de ces systèmes et de ces technologies, en particulier dans le secteur public. En 2005, l'OCDE a publié les *Lignes directrices de l'OCDE sur le gouvernement d'entreprise des entreprises publiques* (OCDE, 2005), dont l'objectif était d'« assister » les gouvernements dans le défi représenté par l'évaluation et l'amélioration de leur manière d'exercer le contrôle de ces entreprises :

[L]es entreprises publiques posent un certain nombre de problèmes spécifiques de gouvernement d'entreprise. L'une de ces difficultés tient au fait que les entreprises publiques peuvent souffrir au moins autant d'ingérences politiques directes indues que de la passivité totale ou de la distance de l'État actionnaire. On assiste quelquefois aussi à une dilution des responsabilités. Les entreprises publiques sont souvent à l'abri de deux menaces qui sont essentielles au contrôle de la gestion dans le secteur privé, à savoir la menace d'une [offre publique d'achat] et celle d'une faillite (OCDE, 2005, p. 3).

Inspirées par les pratiques du secteur privé, les lignes directrices dont l'OCDE fait la promotion font l'apologie des fonctions d'audit interne supervisées par des comités de vérification indépendants, des vérificateurs externes indépendants, de la publication des facteurs de risque et des mesures destinées à gérer ces risques. Ces idéaux ont trouvé des échos divers tels que la publication de livres blancs sur les bonnes pratiques (par exemple le rapport Saucier – Canadian Institute of Chartered Accountants, 2001) et l'élaboration de standards « innovants » en matière de réglementations pour les sociétés cotées en Bourse.

## ■ LA VÉRIFICATION DANS LE SECTEUR PUBLIC : UNE ILLUSION DE CONTRÔLE ?

Comme la budgétisation et la comptabilité d'exercice (Carlin, 2005) ou les mesures de rendement dans le secteur public (Townley, Cooper et Oakes, 2003), les promesses liées à la vérification ne semblent pas avoir été tenues et semblent avoir été avancées essentiellement sur des bases idéologiques. L'analyse des débats publics montre que l'adoption de l'idéal de vérification par le législateur s'est faite à partir d'une appréciation superficielle de la réalité, sans analyses empiriques sérieuses. Comme le suggèrent Flottes et Gendron (2010), la superficialité est l'une des principales caractéristiques du processus par lequel les lois et les réglementations ont actuellement tendance à s'établir dans la société contemporaine.

Clarke et Dean (2007) se montrent très sceptiques face aux diverses procédures de gouvernance et de vérification mises sur pied à la suite des échecs des entreprises privées, procédures destinées, selon eux, à sauver les apparences (c'est-à-dire à légitimer) plutôt qu'à rectifier les problèmes de fond. Comment la gestion des risques, les procédures de contrôle interne, l'augmentation des audits internes et l'étalonnage peuvent-ils empêcher les scandales locaux de se produire ? Comment devrait-on déployer des technologies afin de s'assurer de leurs bienfaits sur la gouvernance des sociétés ? Power (2009) soutient que les technologies de vérification communiquent aux différentes parties prenantes une fausse impression de sécurité. Les experts en vérification et en gestion de risque continuent toutefois de vendre les technologies associées à ces programmes comme si la société du risque dans laquelle nous vivons était mesurable, quantifiable et contrôlable (Gabe, 1995).

En théorie, l'objectivité et l'indépendance du vérificateur ainsi que la rigueur quasi scientifique des processus d'audit sont essentiels à l'État et, de manière plus générale, à la confiance que témoigne l'opinion publique envers le mécanisme de surveillance. Cependant, comme le remarque Pentland :

Chaque vérification est en quelque sorte une expérience sans contrôle et il n'existe pas de manière de savoir ce qui se serait passé si une vérification n'avait pas été faite. Il n'est pas étonnant que les vérifications soient obscures sur le plan épistémologique – les vérificateurs ont adopté la rhétorique de la méthode scientifique sans véritablement parvenir à en adopter beaucoup de substance (Pentland, 2000, p. 311).

En somme, quelles que soient l'illusion de contrôle en cours et son apparence de puissance, le rapport du vérificateur n'est pas basé sur des certitudes mathématiques. Les vérifications sont fondamentalement subjectives, elles sont matière à interprétation (Francis, 1994), imprévisibles (Morin, 2002) et incontrôlables.

## ■ DISCUSSION ET CONCLUSION

Les programmes et les technologies de vérification sont parvenus à voyager à travers le monde avec succès, davantage en raison de leur rhétorique sous-jacente qu'en raison de leur efficacité prouvée à transformer positivement le fonctionnement du secteur public (Parker et Gould, 1999). De tels programmes ne se déplacent pas sans aide ; ils sont véhiculés par différentes rationalités puissantes. La difficulté consiste cependant à distinguer les caractères économiques, politiques, sociaux ou comptables de ces différents types de rationalités « impliqués dans la construction de ce qui est désirable » (Hopwood, 1984, p. 171).

À la lumière de cet essai et des études précédentes sur le sujet (comme Lapsley et Pong, 2000), il apparaît que les idées et les réformes de gouvernance publique seraient mises en marché à l'aide d'arguments très simplistes. Il arrive fréquemment que les défis et la nécessité de prendre en compte la complexité du monde soient évités, ce qui soulève la question suivante : comment rendre visible ce qui est complexe et ce qui est problématique ? Ironiquement, démontrer la complexité est une tâche complexe. Non seulement parce que la démarche requiert des

connaissances étendues et une réflexion approfondie, mais également parce que la plupart des citoyens s'attendent à ce que les politiciens fournissent des certitudes sous la forme de solutions simples et faciles.

Des recherches plus avancées pourraient se pencher sur les conséquences volontaires et involontaires liées aux réformes de l'audit dans le secteur public. Les experts de la recherche appliquée pourraient suivre des vérificateurs et chercher à améliorer leurs technologies, en se concentrant sur les moyens plutôt que sur les résultats. D'autres, plus critiques ou remettant en doute les avantages de ces technologies, préféreraient mettre en lumière le réseau des intérêts sans cesse en expansion des connexions d'arrière-scène qui soutiennent l'évolution des technologies de la vérification.

Comme le souligne Power (1997, p. 144), ce serait faire fausse route de conclure cet essai en affirmant qu'il est souhaitable de diminuer les pratiques de vérification dans le secteur public. Plutôt que de brûler ce qui a été adoré, il faut au contraire chercher à donner sa juste place à la vérification et à la considérer pour ce qu'elle est, c'est-à-dire une technique à la fois sérieuse et faillible qui permet dans certaines circonstances d'améliorer l'efficacité des services rendus au citoyen.

---

## BIBLIOGRAPHIE

- Broadbent, J. et J. Guthrie (2008). « Public Sector to Public Services: 20 Years of “Contextual” Accounting Research », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 21, n° 2, p. 129-169.
- Brown, R. E. (2005). « Enron/Andersen: Crisis in U.S. Accounting and Lessons for Government », *Public Budgeting & Finance*, vol. 25, n° 3, p. 20-32.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (2001). *Beyond Compliance: Building a Governance Culture*, [www.ecgi.org/codes/documents/beyond\\_compliance.pdf](http://www.ecgi.org/codes/documents/beyond_compliance.pdf) (page consultée en juillet 2012).
- Carlin, T. M. (2005). « Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector », *Financial Accountability & Management*, vol. 21, n° 3, p. 309-336.
- Clarke, F. et G. Dean (2007). *Indecent Disclosure: Gilding the Corporate Lily*, Cambridge, Cambridge University Press.
- Clatworthy, M., H. Mellett et M. Peel (2000). « Corporate Governance under “New Public Management”: An Exemplification », *Corporate Governance: An International Review*, vol. 8, n° 2, p. 166-176.
- Czarniawska, B. et G. Sevón (2005). « Translation is a Vehicle, Imitation its Motor and Fashion Sits at the Wheel », dans B. Czarniawska et G. Sevón (dir.), *Global Ideas: How Ideas, Objects and Practices Travel in the Global Economy*, Malmö, Liber & Copenhagen Business School Press.
- English, L. et P. Skærbaek (2007). « Performance Auditing and the Modernization of the Public Sector », *Financial Accountability and Management*, vol. 23, n° 3, p. 239-241.

- Flottes, M. et Y. Gendron (2010). « Sarbanes-Oxley et l'indépendance des auditeurs : mouvence réglementaire et jeux de vérité », *Comptabilité – Contrôle – Audit*, vol. 16, n° 2, p. 7-29.
- Francis, J. R. (1994). « Auditing, Hermeneutics, and Subjectivity », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, n° 3, p. 235-269.
- Free, C. et V. Radcliffe (2009). « Accountability in Crisis: The Sponsorship Scandal and the Office of the Comptroller General in Canada », *Journal of Business Ethics*, vol. 84, n° 2, p. 189-208.
- Gabe, J. (1995). « Health, Medicine and Risk: The Need for a Social Approach », dans J. Gabe (dir.), *Medicine, Health and Risk: Sociological Approaches*, Oxford, Blackwell.
- Gendron, Y., D. J. Cooper et B. Townley (2007). « The Construction of Auditing Expertise in Measuring Government Performance », *Accounting, Organizations & Society*, vol. 32, n° 1/2, p. 105-133.
- Giddens, A. (1991). *Modernity and Self-identity: Self and Society in the Late Modern Age*, Stanford, Stanford University Press.
- Giddens, A. (1990). *The Consequences of Modernity*, Stanford, Stanford University Press.
- Greenwood, R., R. Suddaby et C. R. Hinings (2002). « Theorizing Change: The Role of Professional Associations in the Transformation of Institutionalized Fields », *The Academy of Management Journal*, vol. 45, n° 1, p. 58-80.
- Hood, C. (2007). « What Happens When Transparency Meets Blame-avoidance? », *Public Management Review*, vol. 9, n° 2, p. 191-210.
- Hood, C. (1995). « The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a Theme », *Accounting, Organizations & Society*, vol. 20, n° 2/3, p. 93-109.
- Hood, C. (1990). « A Public Management for All Seasons », *Public Administration*, vol. 69, p. 3-19.
- Hood, C. et G. Peters (2004). « The Middle Aging of New Public Management: Into the Age of Paradox? », *Journal of Public Administration Research & Theory*, vol. 14, n° 3, p. 267-282.
- Hopwood, A. G. (1984). « Accounting and the Pursuit of Efficiency », dans A. G. Hopwood et C. Tonkins (dir.), *Issues in Public Sector Accounting*, Oxford, Philip Allan.
- Jackson, P. M. et T. E. Fogarty (2005). *Sarbanes-Oxley for Nonprofits: A Guide to Gaining Competitive Advantage*, Hoboken, John Wiley & Sons, Inc.
- Lapsley, I. (2009). « New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? », *Abacus*, vol. 45, n° 1, p. 1-21.
- Lapsley, I. (2008). « The NPM Agenda: Back to the Future », *Financial Accountability & Management*, vol. 24, n° 1, p. 77-96.
- Lapsley, I. et C. K. M. Pong (2000). « Modernization Versus Problematization: Value-for-money Audit in Public Services », *European Accounting Review*, vol. 9, n° 4, p. 541-567.
- Miller, P. et N. Rose (2008). *Governing the Present: Administering Economic, Social and Personal Life*, Cambridge, Polity Press.
- Morin, D. (2002). « Influence of Value for Money Audit on Public Administrations: Looking Beyond Appearances », *Financial Accountability & Management*, vol. 17, n° 2, p. 99-117.

- Ogden, S. (1997). « Accounting for Organizational Performance: The Construction of the Customer in the Privatized Water Industry », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 6, p. 529-556.
- OCDE (2005). *Lignes directrices de l'OCDE sur le gouvernement d'entreprise des entreprises publiques*, [www.oecd.org/daf/corporateaffairs/soe/guidelines](http://www.oecd.org/daf/corporateaffairs/soe/guidelines) (page consultée en mars 2009).
- OCDE (2004). *OECD Principles of Corporate Governance*, [www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf) (page consultée en mars 2009).
- Parker, L. et G. Gould (1999). « Changing Public Sector Accountability: Critiquing New Directions », *Accounting Forum*, vol. 23, n° 2, p. 109-135.
- Pentland, B. T. (2000). « Will Auditors Take Over the World? Program, Technique and the Verification of Everything », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, n° 3, p. 307-312.
- Power, M. (2009). « The Risk Management of Nothing », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, n° 6-7, p. 849-855.
- Power, M. (2004). *The Risk Management of Everything: Rethinking the Politics of Uncertainty*, Londres, Demos.
- Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford, Oxford University Press.
- Power, M. (1994). *The Audit Explosion*, Londres, Demos.
- Preston, A. M., D. J. Cooper et R. W. Coombs (1992). « Fabricating Budgets: A Study of the Production of Management Budgeting in the National Health Service », *Accounting, Organizations & Society*, vol. 17, n° 6, p. 561-593.
- Roberts, N. et P. J. Candreva (2006). « Controlling Internal Controls », *Public Administration Review*, vol. 66, n° 3, p. 463-465.
- Roe, E. (1994). *Narrative Policy Analysis: Theory and Practice*, Durham, Duke University Press.
- Strang, D. et J. W. Meyer (1993). « Institutional Conditions for Diffusion », *Theory and Society*, vol. 22, n° 4, p. 487-511.
- Tolbert, P. S. et L. G. Zucker (1996). « Institutionalization of Institutional Theory », dans S. Clegg, C. Hardy et W. Nord (dir.), *Handbook of Organization Studies*, Londres, Sage.
- Townley, B., D. J. Cooper et L. Oakes (2003). « Performance Measures and the Rationalization of Organizations », *Organization Studies*, vol. 24, n° 7, p. 1045-1071.
- Tremblay, M.-S. et Y. Gendron (2011). « Governance Prescriptions Under Trial: On the Interplay Between the Logics of Resistance and Compliance in Audit Committees », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 22, n° 3, p. 259-272.
- Vermeer, T. K., K. Raghunandan et D. A. Forgione (2006). « The Composition of Non Profit Audit Committees », *Accounting Horizons*, vol. 20, n° 1, p. 75-90.

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

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

• m.dees@nyenrode.nl

*Traduit de l'anglais*

---

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

---

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

---

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

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

---

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



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

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

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

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

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

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

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

## ■ DÉFINITION DE L'AUDIT

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### Les vérificateurs

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

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

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

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

## Les organisations professionnelles

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

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

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

## Les normes internationales de vérification

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

## ■ LA VÉRIFICATION AUX PAYS-BAS

### Le gouvernement central

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## **Les entités administratives autonomes**

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

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

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

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

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

### La bonne gouvernance publique

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

TABLEAU 2 : LES CRITÈRES DE LA BONNE GOUVERNANCE PUBLIQUE

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



### *Quelques définitions*

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

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

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

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

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

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

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

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

### *Les dimensions supplémentaires*

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

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

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

### *Dans le secteur public*

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

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

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

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

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

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

## ■ LES PERSPECTIVES D'AVENIR

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

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

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

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

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

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

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

### **Augmenter la portée**

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

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

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

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

### **La vérification intégrée**

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

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

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

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

---

## BIBLIOGRAPHIE

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

---

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

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

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



# COMMENT APPRÉCIER LA COMPÉTENCE D'UN AUDITEUR INTERNE? L'OPINION DES MEMBRES DU COMITÉ D'AUDIT

Par **Mélanie Roussy**, Professeure adjointe, École de comptabilité, Université Laval  
• melanie.roussy@fsa.ulaval.ca

---

**RÉSUMÉ** Cet article vise à cerner comment les membres du comité d'audit apprécient la compétence d'un auditeur interne dans le contexte du secteur public québécois. Pour mener à bien cette recherche, des entrevues individuelles auprès de quatorze membres de comités d'audit ont été réalisées. Les résultats indiquent que ces derniers recherchent des habiletés et des valeurs particulières chez l'auditeur interne pour le juger compétent. Ces résultats sont intéressants et originaux, car ils font ressortir des valeurs autres que la traditionnelle indépendance et ils ne mettent pas l'accent sur les critères de compétence. Cet article contribue à la littérature portant sur les relations entre l'auditeur interne et le comité d'audit, car il s'intéresse aux attentes de l'un par rapport à l'autre.

---

**ABSTRACT** This article strives to identify how the members of an audit committee assess the competency of an internal auditor in the context of Quebec's public sector. As part of this research, individual interviews were conducted with 14 members of audit committees. The findings show that committee members seek particular values in internal auditors before deeming them to be competent. These results are useful and original, as they bring out values other than traditional "independence" and do not emphasize the competency criteria that are highlighted in existing publications. This article contributes to the literature concerning relations between internal auditor and the audit committee, for it examines their expectations toward one another.

---

**Pour citer cet article :** Roussy, M. (2012). « Comment apprécier la compétence d'un auditeur interne ? L'opinion des membres du comité d'audit », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 33-51.

À la suite des scandales financiers survenus au début des années 2000 et suivant la vague du nouveau management public, l'Administration du gouvernement du Québec (le secteur public québécois) s'est dotée de nouvelles lois et de nouvelles règles internes relatives à la gouvernance des organisations qui la composent. De plus, en 2009, le Conseil du trésor du Québec a intégré un guide propre à la fonction d'audit interne et au comité d'audit dans son recueil de règles de gestion du secteur public québécois. Ce guide reprend essentiellement les normes et les meilleures pratiques suggérées par l'Institute of Internal Auditors (IIA). Il en résulte que les organisations du secteur public québécois ont adopté des pratiques de gouvernance propre au secteur privé comme c'est souvent le cas depuis l'avènement du nouveau management public (Hood, 1995; Lapsley, 2008). Ainsi, selon la Loi sur la gouvernance des sociétés d'État<sup>1</sup> et la Loi sur l'administration publique<sup>2</sup>,

---

<sup>1</sup> L.R.Q., chapitre G-1.02.

<sup>2</sup> L.R.Q., chapitre A-6.01.

les sociétés d'État, les organismes et les ministères doivent se munir d'un comité d'audit ainsi que d'une fonction d'audit interne relevant fonctionnellement dudit comité.

Par ailleurs, les écrits scientifiques nous enseignent que la fonction d'audit interne et le comité d'audit sont des pivots importants de la gouvernance (Gramling et autres, 2004; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Turley et Zaman, 2007). C'est pourquoi l'appréciation de la qualité de la fonction d'audit interne est de plus en plus importante (Gramling et Vandervelde, 2006, p. 26) et constitue un sujet de préoccupation constant pour les praticiens (Allegrini et autres, 2006; Sarens, 2009; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009). Cependant, bien que les écrits recensés indiquent que les deux critères d'appréciation de la qualité de l'audit interne sont l'indépendance de la fonction et la compétence des auditeurs internes qui la composent, plusieurs intervenants se demandent s'il est possible de distinguer une fonction d'audit de qualité d'une autre fonction qui ne le serait pas (Gramling et Hermanson, 2009b; Gramling et Vandervelde, 2006). De plus, nous en savons trop peu sur les relations existant entre le comité d'audit et l'audit interne (Beasley et autres, 2009; Davies, 2009; Gendron et Bédard, 2006; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009), particulièrement dans le secteur public (Davies, 2009, p. 42), alors que les membres du comité d'audit représentent pourtant les principaux interlocuteurs des auditeurs internes dans l'environnement légal, réglementaire et normatif qui règne dans le secteur public québécois à l'instar du secteur privé.

Ces constatations motivent la présente recherche qualitative qui porte sur les relations entre les auditeurs internes et les membres du comité d'audit dans le secteur public québécois. Plus précisément, alors que Mat Zain et Subramaniam (2007) ont étudié les attentes des auditeurs internes au regard des membres du comité d'audit, nous étudions l'autre côté de la médaille en nous tournant plutôt vers les attentes des membres du comité d'audit au regard des auditeurs internes. Plus précisément, nous nous attardons à leurs attentes en termes de critères de compétence. Il est essentiel de bien comprendre les attentes des membres du comité d'audit à l'égard des auditeurs internes, non seulement parce que les écrits indiquent un besoin à ce sujet, mais aussi et surtout parce qu'il s'agit des principaux interlocuteurs de cette fonction aux yeux des divers règlements et lois en vigueur de même que selon l'IIA. Dans une plus large perspective, saisir les attentes des membres du comité d'audit au regard des auditeurs internes permet en fait d'appréhender comment une réforme de la gouvernance associée à la modernisation de l'État s'est enracinée dans le contexte particulier du secteur public québécois à travers les individus qui la concrétisent. Pour ce faire, nous avons interviewé des membres (et des présidents) de comités d'audit d'organisations faisant partie de ce secteur.

Les résultats des entrevues réalisées indiquent que les critères d'appréciation de la compétence des auditeurs internes sont exprimés en termes d'habiletés et de valeurs recherchées chez ces professionnels. Les membres de comités d'audit nourrissent donc effectivement des attentes envers les auditeurs internes quand vient le temps d'apprécier leur compétence. L'intégrité et le courage sont les deux

valeurs qui se démarquent. Les habiletés jugées essentielles pour un auditeur interne sont l'esprit de synthèse, l'esprit critique, la capacité de communiquer efficacement tant à l'écrit qu'à l'oral de même que les habiletés relationnelles et un sens politique aiguisé. En outre, la présence de l'ensemble des habiletés et des valeurs étant relativement rare chez un même auditeur interne, les membres de comités d'audit ont tendance à apprécier la compétence d'une équipe d'auditeurs internes plutôt qu'à considérer les auditeurs internes isolément sauf pour le directeur de la fonction qui doit, quant à lui, présenter l'ensemble des critères de compétence.

Cette étude intègre plusieurs apports tant académiques que pratiques. Premièrement, elle adopte une approche qualitative basée sur des entrevues conduites auprès de membres de comités d'audit pour comprendre leurs attentes envers les auditeurs internes. Cela répond à un besoin exprimé par plusieurs chercheurs quant à l'importance de développer une compréhension approfondie des relations existant entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne du point de vue des personnes qui les vivent (Gendron et Bédard, 2006; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Turley et Zaman, 2007 et 2004), et ce, plus particulièrement dans le contexte du secteur public (Davies, 2009). Deuxièmement, les membres du comité d'audit étant les principaux interlocuteurs des auditeurs internes, il est important de bien saisir leurs attentes. Mat Zain et Subramaniam (2007, p. 906) indiquent d'ailleurs que la recherche doit s'intéresser au point de vue particulier des membres du comité d'audit quant à leurs relations avec les autres pivots de la gouvernance tels que l'audit interne. De plus, notre étude renseigne sur la façon dont les membres de comités d'audit apprécient la compétence des auditeurs internes, l'un des deux critères de qualité de l'audit interne alors même que, selon Gramling et Hermanson (2009b) et Gramling et Vandervelde (2006), il est justifié de s'interroger sur nos capacités de distinguer une fonction d'audit interne de qualité d'une autre qui ne le serait pas. Enfin, les exigences légales et réglementaires afférentes à l'audit interne et au comité d'audit dans le secteur public québécois étant récentes, notre étude offre la possibilité de comprendre leur impact dans le vécu des individus qui doivent les appliquer. Ainsi, les résultats de cette recherche peuvent très certainement contribuer à une meilleure compréhension de la façon dont la réforme de la gouvernance est articulée par les individus chargés de la mettre en œuvre.

Outre cette introduction, cet article débute avec un aperçu de l'état des connaissances actuelles en matière de relations entre l'audit interne et le comité d'audit et des critères de compétence des auditeurs internes. Il s'ensuit l'énoncé de la question de recherche. La méthodologie est abordée dans la deuxième section alors que les résultats sont présentés dans la section suivante; le contexte particulier de cette étude est clairement explicité avant de détailler les résultats. Finalement, une discussion ainsi que la conclusion terminent l'article.

## ■ LES RELATIONS ENTRE L'AUDIT INTERNE ET LE COMITÉ D'AUDIT ET LES CRITÈRES DE COMPÉTENCE DES AUDITEURS INTERNES

### Les relations entre l'audit interne et le comité d'audit

L'audit interne est l'un des pivots de la gouvernance des organisations (Archambeault, DeZoort et Holt, 2008; Gramling et autres, 2004; Holt et DeZoort, 2009; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Prawitt, Smith et Wood, 2009; Rezaee, 2005). Ce point de vue est partagé par les directeurs de la fonction d'audit interne qui se considèrent comme faisant partie intégrante de la gouvernance (Buranby et Hass, 2009, p. 822). En plus de la fonction d'audit interne, ces pivots comprennent la haute direction, le conseil d'administration, le comité d'audit et l'audit externe (Gramling et autres, 2004; Rezaee, 2005). Nous nous intéressons spécifiquement aux relations entre les auditeurs internes et les membres du comité d'audit, car il s'agit des principaux acteurs de la fonction d'audit interne (Davies, 2009; Gramling et autres, 2004; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Rezaee, 2005; Rezaee et Lander, 1993; Roussy, à paraître; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009; Turley et Zaman, 2007).

Nous n'effectuons pas ici de revue exhaustive de la littérature sur le comité d'audit et l'audit interne. Nous nous attardons plutôt à quelques constats importants établis grâce à des travaux de recherche sur les relations entre ces deux pivots de la gouvernance. Cela dit, les comités d'audit ont fait l'objet de nombreuses recherches. DeZoort et ses collègues (2002), Cohen, Krishnamoorthy et Wright (2004) et Turley et Zaman (2004) ont publié d'intéressantes revues de littérature sur ce sujet. L'audit interne, bien que moins étudié que les autres pivots de la gouvernance, a fait l'objet d'une importante revue de littérature publiée par Gramling et ses collègues (2004). Le cas échéant, le lecteur est invité à se référer à ces travaux. Ainsi, aux fins de cette recherche-ci, nous avons retenu les études suivantes qui se rapprochent davantage de notre objet de recherche.

Tout d'abord, Mat Zain et Subramaniam (2007) ont étudié les relations de travail entre les auditeurs internes et les membres de comités d'audit malaisiens. Leur objectif était de cerner la perception des auditeurs internes au regard de leurs relations avec les membres du comité d'audit. Pour ce faire, ils ont rencontré individuellement onze directeurs de fonction d'audit interne, appartenant à différentes sociétés malaisiennes cotées en Bourse. Ces auteurs y ont tiré trois constats intéressants. Premièrement, les directeurs de fonction d'audit interne estiment beaucoup les membres de comités d'audit; ils ont pleinement confiance en leurs capacités à les soutenir, particulièrement lorsque la situation comporte un enjeu moral (Mat Zain et Subramaniam, 2007, p. 905). Selon les auteurs, il est possible que la culture de la Malaisie, où la société est fortement hiérarchisée, influence cette perception, car les auditeurs internes respectent naturellement l'autorité du comité d'audit (Mat Zain et Subramaniam, 2007, p. 905). Deuxièmement, les répondants ont insisté sur la nécessité pour les membres de comités d'audit qu'ils fassent preuve de courage, d'intégrité et de leadership pour assumer adéquatement leurs responsabilités à l'égard de l'organisation et de la fonction d'audit interne. Ces qualités sont essentielles pour que la fonction d'audit interne puisse bénéficier d'une certaine

considération au sein de l'organisation (Mat Zain et Subramaniam, 2007, p. 906). Finalement, selon les auditeurs internes, la communication formelle et informelle est indispensable à la relation entre la fonction d'audit interne et le comité d'audit et, par conséquent, à l'accomplissement de leurs missions respectives (Mat Zain et Subramaniam, 2007, p. 906).

Ensuite, Sarens, De Beelde et Everaert (2009) ont cherché à comprendre dans quelle mesure la fonction d'audit interne contribue à créer un sentiment de confort chez les membres du comité d'audit. Une étude de cas multiples a donc été effectuée au sein de quatre organisations belges de grande envergure. La collecte de données a été effectuée par entrevues semi-dirigées avec des directeurs de fonction d'audit interne et le président du comité d'audit correspondant. Leurs résultats ont révélé que la fonction d'audit interne apporte un sentiment de confort aux membres du comité d'audit au regard des contrôles internes et de l'environnement de contrôle en général, contribuant ainsi à l'efficacité du comité d'audit (Sarens, De Beelde et Everaert, 2009, p. 102). Certains facteurs semblent influencer la création d'un sentiment de confort chez les membres de comités d'audit. Mentionnons notamment les connaissances particulières des auditeurs internes en matière de contrôle interne et en ce qui concerne les activités de l'organisation. L'ensemble des relations formelles et informelles entre les membres du comité d'audit et les auditeurs internes de même que les aptitudes personnelles et relationnelles des auditeurs ont aussi un effet sur le sentiment de confort que ressentent les membres du comité d'audit (Sarens, De Beelde, et Everaert, 2009, p. 90). Leurs résultats concordent donc avec ceux de Mat Zain et Subramaniam (2007) et de Davies (2009).

Enfin, Davies (2009) a également examiné les relations entre la fonction d'audit interne et le comité d'audit. Elle a réalisé une enquête au moyen de questionnaires électroniques qu'elle a expédiés aux vingt-deux auditeurs internes du gouvernement de Welsh (taux de réponse de 81 %), au Royaume-Uni. Elle a ensuite formé des groupes de discussion pour valider ses données. Elle conclut, comme Mat Zain et Subramaniam (2007), que la communication est capitale pour assurer le succès de la relation entre les membres du comité d'audit et les auditeurs internes. Elle souligne aussi que les relations entre la fonction d'audit interne et le comité d'audit sont influencées par de nombreux facteurs, dont les caractéristiques personnelles des individus et l'aspect politique particulier du secteur public. Par ailleurs, Davies (2009, p. 51) indique qu'elle n'a pas obtenu suffisamment de réponses aux questionnaires expédiés aux membres du comité d'audit pour tirer des conclusions sur les attentes des membres du comité d'audit quant aux auditeurs internes. Selon elle, il s'agit d'une importante avenue de recherche (Davies, 2009, p. 51). En effet, nous savons peu de choses sur ce que les membres du comité d'audit attendent de la fonction d'audit interne et des auditeurs internes qui la composent, puisque les études recensées ne s'y sont pas intéressées ou n'ont pas obtenu suffisamment d'indices pour formuler une conclusion (Mat Zain et Subramaniam, 2007, p. 906). Pour la même raison, nous ignorons aussi dans quelle mesure les rôles joués par les auditeurs internes correspondent aux attentes des membres du comité d'audit (Beasley et autres, 2009, p. 113-114). D'ailleurs,

Beasley et ses collègues (2009, p. 114) qualifient la nature informelle de la relation entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne de « nébuleuse » et insistent sur l'importance de mener d'autres études à ce sujet.

### **Les critères de compétence des auditeurs internes**

Du côté des normes de l'IIA et des praticiens de l'audit interne, la compétence de l'auditeur interne est associée aux connaissances et au savoir-faire nécessaires à l'exercice de ses fonctions (IIA, 2009, paragr. 1210). Les praticiens l'assimilent généralement à une question « technique » comme la compréhension des processus d'affaires de l'organisation, par exemple le processus de gestion des risques (Burnaby et Hass, 2009, p. 825-826).

Du côté de la recherche, Clark, Gibbs et Schroeder (1980) ont remarqué que la connaissance des processus d'affaires de l'organisation était la principale compétence des auditeurs internes, ce qui concorde avec le point de vue exprimé par les praticiens. Les résultats de Brown (1983) ont montré que les auditeurs externes accordaient de l'importance à la formation des auditeurs internes et que la présence d'individus ayant un titre comptable (CPA) dans l'équipe interne constituait un gage de compétence. Le nombre d'années d'expérience des professionnels de la fonction d'audit interne a été reconnu comme un facteur déterminant pour évaluer la compétence dans l'étude de Messier et Schneider (1988). La satisfaction des auditeurs externes au regard des travaux antérieurs de la fonction d'audit interne s'est ajoutée à la liste des indicateurs de la compétence des auditeurs internes, ce qui reflète le dynamisme de la relation entre les auditeurs externes et internes (Brown et Karan, 1986). Les résultats obtenus par Desai, Gerard et Tripathy (2011) ont montré que les auditeurs externes considèrent que, dans l'ensemble, la compétence de l'audit interne est jugée plus grande si cette fonction fait appel à des consultants externes pour réaliser les travaux en partie ou en totalité, car ces derniers sont considérés comme des experts. Cependant, l'étude menée par Munro et Stewart (2010) indique le contraire. En fait, selon cette recherche, les auditeurs externes se réfèrent davantage aux travaux de la fonction d'audit interne s'ils sont réalisés par les auditeurs internes. Selon eux, cela s'explique par le fait que les auditeurs externes utilisent les auditeurs internes comme des assistants pouvant réaliser les tests des contrôles à leur place. Ainsi, la connaissance approfondie des processus d'affaires des auditeurs internes donne confiance aux auditeurs externes. Les résultats de cette étude sont donc cohérents avec ceux de Clark, Gibbs et Schroeder (1980) ainsi qu'avec le point de vue des praticiens.

### **L'objectif et la question de recherche**

Cet article, dont l'objectif est d'identifier et de comprendre les attentes des membres de comités d'audit quant à la compétence des auditeurs internes, reprend donc là où a laissé Davies (2009) et s'inscrit dans la lignée de la littérature s'intéressant aux relations entre le comité d'audit et l'audit interne ainsi que dans celle portant sur les critères de compétence des auditeurs internes. Il contribue donc à enrichir ces deux champs de connaissances en posant plus particulièrement cette question de recherche : quels sont les critères préconisés par les membres du comité d'audit pour apprécier la compétence des auditeurs internes ?

## ■ LA MÉTHODOLOGIE

L'étude de terrain par entrevues individuelles semi-dirigées a été choisie pour trois principales raisons. Premièrement, les recherches qualitatives portent une attention toute particulière aux détails, au contexte et aux nuances d'un phénomène, augmentant ainsi la profondeur de l'analyse subséquente en situant l'action humaine dans son contexte particulier (Chua, 1986, p. 614; Patton, 2002, p. 227). Deuxièmement, selon Patton (2002, p. 4), l'entrevue compte une série de questions ouvertes qui permettent de recueillir de l'information détaillée sur l'expérience, la perception, l'opinion, les sentiments ou les connaissances d'un sujet donné. Son objectif est de cerner le point de vue du sujet, de connaître la réalité telle qu'il la vit (Patton, 2002, p. 341). Troisièmement, selon Leonard-Barton (1990), l'étude de terrain est particulièrement pertinente pour les cas dont les connaissances sont fragmentaires ou insuffisantes pour mener des études quantitatives valides et fiables. La recension des écrits relatifs à l'audit interne et aux comités d'audit a montré que d'autres travaux de recherche sont nécessaires en raison des connaissances actuelles très fragmentaires et insuffisantes à plusieurs égards (Beasley et autres, 2009; Christopher, Sarens et Leung, 2009; Gendron et Bédard, 2006; Gramling et autres, 2004; Mat Zain et Subramaniam, 2007; Messier, 2009; Roussy, à paraître; Sarens, De Beelde et Everaert, 2009; Turley et Zaman 2007 et 2004). Étant donné les objectifs énoncés, l'étude de terrain est appropriée.

Au départ, vingt et un répondants potentiels ont été sollicités, mais nous avons finalement interviewé quatorze membres (présidents ou non) de comités d'audit d'organisations appartenant au secteur public québécois. Les entrevues sont réparties dans dix comités d'audit différents, car certains répondants sont membres de plusieurs comités d'audit à la fois. Toutes les entrevues ont été menées entre les mois de mai et de septembre 2010, et elles ont duré quatre-vingt-dix minutes en moyenne. Le nombre exact de répondants n'était pas fixé d'avance, car en recherche qualitative, ce qui importe est d'atteindre le point de saturation. En ce qui concerne notre recherche, le point de saturation a été atteint dès la douzième entrevue. Les autres entrevues ont tout de même eu lieu, car elles étaient déjà prévues. De fait, les deux dernières entrevues ont servi à accroître notre niveau de confort relativement aux données colligées et aux constats que nous en tirons. Cette façon de procéder est tout à fait acceptable selon Patton (2002, p. 243-246).

En moyenne, les interviewés avaient vingt-huit ans d'expérience professionnelle, dont six ans à titre de membre ou de président d'un ou de plusieurs comités d'audit dans une organisation publique québécoise. Approximativement deux tiers des personnes sondées étaient des experts-comptables (64 %) et le tiers restant des personnes étaient spécialisées dans d'autres domaines, notamment les sciences politiques, les sciences sociales et les communications. De plus, la quasi-totalité des interviewés était membre du Collège des administrateurs de sociétés (un organisme visant à former les administrateurs et à les regrouper en réseau). Ils ont donc reçu une formation en gouvernance et connaissent les responsabilités que doit assumer un administrateur, y compris celles d'un membre de comité d'audit. Le tableau 1 présente les caractéristiques particulières de chaque répondant.

TABLEAU 1 : LE PROFIL DES MEMBRES DE COMITÉ D'AUDIT INTERVIEWÉS

NUMÉRO IDENTIFIANT LE MEMBRE DU COMITÉ D'AUDIT	EXPERTISE FINANCIÈRE (OUI OU NON)	EXPÉRIENCE PROFESSIONNELLE (EN ANNÉES)	EXPÉRIENCE DANS LE SECTEUR PUBLIC QUÉBÉCOIS (EN ANNÉES)	EXPÉRIENCE DANS UN COMITÉ D'AUDIT (EN ANNÉES)	PRÉSIDENT OU MEMBRE D'UN COMITÉ D'AUDIT (P OU M)	MEMBRE DE PLUS D'UN COMITÉ D'AUDIT (OUI OU NON)
1	Oui	28	20	2	P	Non
2	Oui	35	30	15	M	Oui
3	Oui	20	6	4	P/M	Oui
4	Oui	32	30	15	P/M	Oui
5	Non	25	18	5	P	Non
6	Non	21	5	5	M	Oui
7	Oui	35	5	5	P/M	Oui
8	Oui	32	29	2	M	Oui
9	Oui	32	17	2	M	Non
10	Non	19	19	3	M	Non
11	Oui	21	0	3	P	Non
12	Non	40	30	13	P/M	Oui
13	Oui	32	0	6	M	Non
14	Non	30	20	3	M	Non

Lors des entrevues, un guide a été utilisé afin de diriger sommairement chaque rencontre. Ainsi, la séquence des sujets abordés et les questions posées ont varié d'une rencontre à l'autre. Certaines entrevues ont davantage été orientées vers un sujet plutôt qu'un autre en fonction des réponses de la personne interviewée. Toutes les entrevues ont été enregistrées et numérisées avant de produire les verbatim. Notons également qu'avant d'amorcer chaque entrevue, un formulaire d'engagement de protection de la confidentialité dûment signé par la chercheuse a été remis à chaque interviewé. Ainsi, chaque membre de comité d'audit était parfaitement au fait du niveau de protection de son anonymat avant d'amorcer l'entrevue.

Nous avons procédé à l'analyse du contenu des verbatim et des notes afférentes à l'aide d'un logiciel spécialisé<sup>3</sup> en considérant l'occurrence des mots ou

<sup>3</sup> Plusieurs outils technologiques facilitent l'analyse des données et leur interprétation. Nous avons utilisé le logiciel Atlas TI.



la fréquence des sujets abordés. Nous avons appliqué les techniques de codage ouvert et le codage axial (Strauss et Corbin, 1990). Également, la méthode de comparaison constante (Glaser et Strauss, 1967) a été appliquée de façon à comparer les données obtenues de chaque nouvelle entrevue avec celles tirées des entrevues précédentes. Cette approche itérative assure l'uniformité de l'interprétation des données (Glaser et Strauss, 1967, p. 105-115). De plus, nous avons utilisé la cartographie<sup>4</sup> et la narration pour interpréter le sens des données codées dans leur contexte.

## ■ LES RÉSULTATS

Nous amorçons l'analyse des résultats avec une brève description du contexte légal et réglementaire encadrant l'audit interne et les comités d'audit dans le secteur public québécois. Ce portrait est nécessaire afin de bien saisir le contexte dans lequel œuvrent les personnes interrogées. Ensuite, nous poursuivons avec la présentation des résultats.

### L'audit interne et le comité d'audit dans le contexte du secteur public québécois

Au sein du secteur public québécois<sup>5</sup>, les règles en matière de gouvernance accentuent l'importance accordée aux comités d'audit et à la fonction d'audit interne. Or, ces exigences sont généralement considérées comme une innovation liée à la gestion par résultats qui est associée au plan de modernisation de l'État lancé par le gouvernement Charest en 2004 (Secrétariat du Conseil du trésor, 2004). Ce projet de modernisation a provoqué des changements en matière de gouvernance des réformes associées au nouveau management public. De plus, si selon Lapsley (2008, p. 93), « le nouveau management public est là pour rester », ce mouvement est marqué par son enclassement dans la « société d'audit » telle que la décrit Power (1997) (Lapsley, 2008, p. 89). Ainsi, les gestionnaires du secteur public québécois doivent s'attendre à ce que leurs actions soient de plus en plus auditées, notamment par les auditeurs internes, pour être ensuite scrutées par les membres du comité d'audit.

Selon l'article 75 de la Loi sur l'administration publique<sup>6</sup>, le Conseil du trésor peut « notamment exiger la mise en place par un ministère ou un organisme de

<sup>4</sup> Traduction libre de l'expression anglaise *visual mapping*.

<sup>5</sup> Le secteur public québécois est composé de plusieurs types d'organisations. Premièrement, l'Administration du gouvernement du Québec est formée de ministères, d'organismes budgétaires et d'autres organismes dont le personnel est nommé selon la Loi sur la fonction publique (L.R.Q., chapitre F-3.1.1). Les organismes pour lesquels le gouvernement ou un ministre nomme la majorité des membres ou des administrateurs et dont au moins la moitié des dépenses sont assumées directement ou indirectement par le Fonds consolidé du revenu font aussi partie de l'Administration du gouvernement du Québec (L.R.Q., chapitre A-6.01, article 3, Loi sur l'administration publique). Deuxièmement, il y a les sociétés d'État. En ce qui les concerne, c'est la Loi sur la gouvernance des sociétés d'État (L.R.Q., chapitre G-1.02) qui s'applique.

<sup>6</sup> L.R.Q., chapitre A-6.01.

l'Administration du gouvernement [...] d'un programme de vérification interne [...] ». Ainsi, en novembre 2006, le Conseil du trésor a intégré ses orientations concernant l'audit interne et le comité d'audit dans le *Recueil des politiques de gestion* de l'Administration du gouvernement du Québec (C.T. 204419). En essence, les organisations du secteur public québécois doivent s'être dotées de mécanismes de gouvernance et de contrôle interne allant dans le même sens que ceux des émetteurs assujettis à la loi Sarbanes-Oxley (SOX) aux États-Unis. Par exemple, les organisations doivent mettre sur pied un comité d'audit dont au moins un participant est membre d'un ordre comptable reconnu au Canada. De façon générale, ce comité d'audit a les mêmes fonctions que les comités semblables des entreprises privées, notamment la responsabilité d'assurer le bon fonctionnement de la fonction d'audit interne. À cet égard, il est spécifié que les activités de la fonction d'audit interne relèvent exclusivement du comité d'audit (autorité fonctionnelle), mais que, sur le plan administratif, cette fonction est placée sous l'autorité du président-directeur général ou du sous-ministre.

Aussi en 2006, le Secrétariat du Conseil du trésor du Québec a publié un guide de mise en place et de consolidation de la fonction d'audit interne. L'objectif de ce document est d'aider les organisations à respecter les orientations établies par le Conseil du trésor pour assurer la mise en place et la consolidation de la fonction d'audit interne en relation avec le comité d'audit. Essentiellement, ce guide reprend les normes de l'IIA et les meilleures pratiques que cet organisme suggère en les adaptant très légèrement au contexte du secteur public québécois. Ainsi, les objectifs que doit poursuivre l'audit interne y sont décrits, et plusieurs pratiques y sont recommandées en ce qui a trait à la démarche d'audit et aux responsabilités que doivent assumer la direction, le comité d'audit et la fonction d'audit interne. Enfin, depuis 2009, ce guide est arrimé au *Recueil des politiques de gestion* publié par le Conseil du trésor. Dorénavant, il s'agit de recommandations que doivent suivre toutes les organisations du secteur.

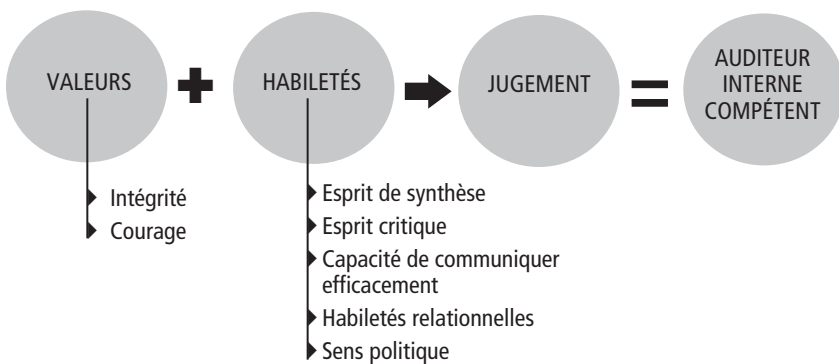
Bref, si en 2006 l'environnement légal et réglementaire dans lequel évoluaient les membres du comité d'audit et les auditeurs internes du secteur public québécois a subi un renouveau considérable, ces exigences se sont précisées seulement en 2009. Ainsi, au meilleur de nos connaissances, nous ignorons comment cette nouvelle situation est vécue par les membres (ou présidents) de comités d'audit. Nous ne savons pas quelles sont leurs attentes envers les auditeurs internes dans ce contexte tout à fait particulier et relativement récent. Plus précisément, nous explorons ici les critères de compétence attendus.

### **Les critères de compétence des auditeurs internes : les attentes des membres du comité d'audit**

Les membres du comité d'audit nourrissent plusieurs attentes envers les auditeurs internes et ils ont généralement une idée nette de ce qu'est un auditeur interne compétent. En fait, ces attentes se sont révélées lorsque les interviewés ont été interrogés à propos des critères de compétence qu'ils recherchent chez un auditeur interne. Ils se sont exprimés en termes de valeurs et d'habiletés attendues chez les auditeurs internes compte tenu du rôle que doit jouer la fonction d'audit

interne au sein des organisations publiques. Ainsi, les membres de comités d'audit accordent de l'importance aux valeurs et aux habiletés personnelles des auditeurs internes lorsqu'ils apprécient leur compétence. Les deux valeurs morales qui se démarquent sont l'intégrité et le courage<sup>7</sup>, alors que les habiletés jugées essentielles pour un auditeur interne sont l'esprit de synthèse, l'esprit critique, la capacité de communiquer efficacement tant à l'écrit qu'à l'oral de même que les habiletés relationnelles et le sens politique. De plus, selon les membres de comités d'audit, c'est l'ensemble de ces habiletés et de ces valeurs qui permet à l'auditeur interne de faire preuve de jugement. La figure 1 intitulée *Les critères de compétence de l'auditeur interne* illustre les critères de compétence exprimés par les membres de comités d'audit interviewés en relation les uns avec les autres. Les critères de compétence sont ensuite décrits.

FIGURE 1 : LES CRITÈRES DE COMPÉTENCE DE L'AUDITEUR INTERNE



#### *Les habiletés attendues*

Plusieurs habiletés sont jugées essentielles pour qu'un professionnel soit considéré comme compétent. Les interviewés justifient leur position en évoquant le statut particulier de la fonction d'audit interne qui doit théoriquement rendre compte de ses activités au comité d'audit mais qui, dans les faits, est aussi étroitement liée à la haute direction de l'organisation. En effet, on demande surtout à la fonction d'audit interne d'auditer ou de dispenser des services-conseils afin d'assurer la saine gestion des fonds publics en conformité aux règles en vigueur et d'optimiser l'utilisation des ressources disponibles. Or, les membres de comités d'audit que nous avons rencontrés sont expérimentés et connaissent bien le secteur public québécois. Ils comprennent donc les défis que doivent relever les

<sup>7</sup> Le courage est considéré comme une valeur dans cet article, car les membres de comités d'audit l'ont évoqué alors qu'ils étaient questionnés à propos des valeurs essentielles aux auditeurs internes.

hauts dirigeants (sous-ministre ou président-directeur général) des organisations de ce secteur. C'est pourquoi les habiletés requises pour qu'un auditeur interne soit en mesure de soutenir adéquatement le haut dirigeant et les membres du comité d'audit dans l'exercice de leurs fonctions respectives sont nombreuses.

Premièrement, l'esprit de synthèse et la capacité de s'exprimer clairement et sans détour sont jugés importants, car les auditeurs internes doivent s'adresser en permanence à des interlocuteurs déjà surchargés de travail et possédant des connaissances plus ou moins étoffées des activités de l'organisation. Dans leurs rapports, les auditeurs internes doivent donc aller droit au but afin que toutes les parties concernées (les gestionnaires audités, le haut dirigeant et les membres du comité d'audit) puissent rapidement saisir les tenants et les aboutissants des problématiques ciblées. Un interviewé l'exprime ainsi :

Un bon vérificateur interne<sup>8</sup> doit posséder un solide esprit de synthèse et la capacité de s'exprimer clairement. Il doit être capable d'aller directement au cœur du sujet et de démontrer l'impact de ses recommandations à travers des exemples et être au fait des ressources nécessaires pour les mettre en œuvre. Il doit aussi être capable de dire clairement dans quelle mesure le gestionnaire vérifié accepte ses recommandations. (Interviewé 8)

Deuxièmement, il est impératif que l'auditeur interne ait un « sens politique » aigu (Interviewé 4). Autrement dit, il doit être capable de saisir presque instinctivement les enjeux liés à une problématique particulière, les intérêts des parties en cause ainsi que les conséquences d'une action (ou de l'inaction) organisationnelle. Notons que cette « vision de la carte politique » (Interviewé 2) ne se limite pas à l'organisation, elle doit englober l'ensemble du secteur public québécois en relation avec les sujets d'actualité. En outre, cette capacité de détecter les « bombes potentielles » (Interviewé 5) requiert un esprit critique et cela nécessite bien du « jugement » (tous les interviewés) de la part d'un auditeur interne. Les interviewés notent d'ailleurs que l'audit interne est un « travail difficile et important pour le haut dirigeant » (Interviewé 1) et qu'un auditeur interne qui n'a pas de sens politique « met son dirigeant dans le trouble sans bon sens » (Interviewé 4).

Nous avons besoin de quelqu'un qui a de l'écoute, qui est attentif et qui comprend rapidement ce qui se passe avec acuité. Les qualités fondamentales sont le jugement, l'esprit critique et le sens politique. (Interviewé 4)

Troisièmement, il faut également noter que les membres du comité d'audit s'attendent à ce que les auditeurs internes, plus particulièrement le directeur de la fonction d'audit interne, entretiennent de bonnes relations avec la haute direction de l'organisation ainsi qu'avec les gestionnaires audités. Par contre, selon les interviewés, ils ne doivent jamais se montrer complaisants envers les audités ou le haut dirigeant. Ces deux membres de comité d'audit l'expriment ainsi :

---

<sup>8</sup> Notons que les interviewés utilisent les termes *vérificateur* ou *vérification*, car lors des entrevues, les termes *audit* ou *auditeur* n'étaient pas encore préconisés au Québec. Nous avons évité de modifier leurs propos afin de demeurer le plus près possible de leur réalité. Le lecteur est donc prié de considérer les termes *vérification* et *audit* comme des synonymes. Il en va de même pour *vérificateur* et *auditeur*.

Il est évident que le vrai *boss* de la fonction de vérification interne est le sous-ministre ou le P.-D.G. Cela dit, il faut quand même que le vérificateur interne donne du bon service aux gestionnaires audités. Cela ne veut pas dire que le vérificateur interne doit être complaisant avec eux, mais, minimalement, il doit expliquer ses interventions clairement de façon à s'assurer d'entretenir de bonnes relations avec les gens et à s'assurer que le gestionnaire visé comprenne le mandat et qu'il sache comment sa reddition de comptes se passera par la suite. (Interviewé 8)

Si un vérificateur interne n'entretient pas de bonnes relations avec les entités vérifiées, il va faire dépenser du temps et de l'argent à l'organisation... pour rien ! Il ne sera pas en mesure d'amener quelque chose de constructif et la vérification interne sera non seulement inutile mais nuisible. (Interviewé 3)

Les membres du comité d'audit considèrent donc que les auditeurs internes doivent être capables de gérer la délicate « balance entre proximité et distance » (Interviewé 13) qui existe entre les auditeurs et les audités afin que la fonction d'audit interne puisse jouer son rôle adéquatement. Il s'agit d'une raison supplémentaire expliquant pourquoi les membres du comité d'audit s'attendent à ce que les auditeurs internes possèdent de solides habiletés relationnelles et communicationnelles.

#### *Les valeurs recherchées*

Selon les interviewés, afin de pouvoir discuter des enjeux à la fois stratégiques et sensibles tout en préservant le fragile mais nécessaire équilibre entre la proximité et la distance que nous venons d'aborder, les auditeurs internes doivent posséder deux valeurs essentielles que sont l'intégrité et le courage en plus des habiletés mentionnées ci-dessus. Les membres de comités d'audit l'expriment comme suit :

Je m'attends à ce qu'un vérificateur interne soit suffisamment courageux pour dire les vraies affaires. Cela fait partie de ses responsabilités. Le dirigeant et l'organisation sont très exposés s'il ne le fait pas. (Interviewé 4)

Un vérificateur interne doit démontrer une intégrité à toute épreuve, de la rigueur et être ouvert au débat et à la discussion. (Interviewé 5)

Fondamentalement, l'idée c'est que le vérificateur interne ne doit pas avoir peur de dire ce qu'il pense vraiment et d'aller dans les zones grises même si tout le monde est inconfortable avec les problématiques discutées. (Interviewé 8)

Essentiellement, selon les interviewés, le courage et l'intégrité vont de pair. Il s'agit en fait de remparts préservant l'auditeur interne de la complaisance tout en lui permettant de s'approcher suffisamment de l'audité afin de bien comprendre la problématique dont il est question dans le mandat. En fait, il est important que les membres de comités d'audit « sentent que le vérificateur interne est courageux et intègre » (Interviewé 10) pour se « sentir en confiance à l'égard du travail réalisé » (Interviewé 1) par la fonction d'audit interne et, ultimement, par le contenu des différents rapports d'audit.

#### *Vers la complémentarité des profils*

Lors des entrevues, devant l'ensemble des critères de compétence recherchés par les membres de comités d'audit, nous avons questionné les interviewés sur la

possibilité de retrouver l'ensemble de ces caractéristiques chez un même individu. Ces derniers ont affirmé être conscients que « cela ne se trouve pas à tous les coins de rue une personne comme ça » (Interviewé 4) et qu'en fait, ils cherchaient à trouver l'ensemble de ces caractéristiques surtout chez le directeur de la fonction. Ils ont ajouté que lorsqu'ils ont à apprécier la compétence des membres d'une équipe d'audit interne, ils évaluent l'ensemble de l'équipe plutôt que chaque auditeur interne isolément en se concentrant invariablement sur le directeur. Les interviewés misent donc sur la complémentarité des profils présents dans une même unité d'audit interne plutôt que sur la présence d'un « super vérificateur interne » (Interviewé 2).

## ■ DISCUSSION ET CONCLUSION

Cet article avait pour objectif de cibler les attentes des membres du comité d'audit à l'égard des auditeurs internes afin de comprendre comment ils en apprécient la compétence. Le secteur public québécois a été choisi pour mener cette étude, car l'environnement légal et normatif entourant la gouvernance des organisations y a subi une réforme à la suite des scandales financiers survenus au début des années 2000. Rappelons que cette réforme de la gouvernance organisationnelle met notamment l'accent sur la mise en place et le renforcement du comité d'audit et de l'audit interne dans pratiquement toutes les entités de ce secteur. Pour mener à bien cette recherche, quatorze membres (présidents ou non) de comités d'audit d'organisations publiques ont donc été interviewés individuellement.

Ainsi, comme on pouvait s'y attendre, étant donné que les membres du comité d'audit représentent l'autorité fonctionnelle aux yeux de l'environnement légal et normatif encadrant la pratique de l'audit interne dans le secteur public québécois, les résultats indiquent que les membres de comités d'audit ont effectivement des attentes envers les auditeurs internes. Ils attachent de l'importance à cinq habiletés personnelles (esprit de synthèse, esprit critique, capacité de communiquer efficacement, habiletés relationnelles et sens politique) ainsi qu'à deux valeurs particulières (intégrité et courage) quand vient le temps d'apprécier la compétence d'un auditeur interne. Ces habiletés et ces valeurs sont essentielles pour que l'auditeur interne fasse preuve de jugement dans l'exercice de ses fonctions, mais elles sont rarement présentes chez un même auditeur interne. Les membres de comités d'audit ont par conséquent tendance à estimer la compétence d'une équipe d'auditeurs internes plutôt que de considérer les auditeurs internes isolément. Par contre, le directeur de la fonction doit pour sa part présenter l'ensemble des critères de compétence.

Les critères de compétence des interviewés ne correspondent pas exactement à ceux qui ont été identifiés dans les écrits antérieurs. En effet, rappelons que les praticiens associent la compétence à des connaissances dites techniques comme la compréhension des processus d'affaires de l'organisation (Burnaby et Hass, 2009). Rappelons aussi que les écrits recensés mettent en lumière divers critères de compétence des auditeurs internes en plus de la connaissance des processus d'affaires (Clark, Gibbs et Schroeder, 1980) : la possession d'un titre comptable

reconnu (Brown, 1983), le nombre d'années d'expérience (Messier et Schneider, 1988). Or, les membres de comités d'audit interrogés parlent d'habiletés et de sens politique. Constatant cet écart entre les propos des interviewés et la littérature portant sur le sujet, nous avons demandé directement aux répondants si la connaissance de l'organisation, la possession d'un titre comptable et le nombre d'années d'expérience étaient importants dans leur appréciation de la compétence d'un auditeur interne. Ils ont répondu que pour eux ces critères constituaient le « minimum base » (Interviewé 5) et qu'ils les « tenaient pour acquis » (Interviewé 4) à partir du moment où un professionnel avait été engagé à titre d'auditeur interne. Ainsi, ce n'est pas que la connaissance de l'organisation, la possession d'un titre comptable ou le nombre d'années d'expérience ne sont pas importants, c'est qu'ils sont jugés insuffisants pour qu'un auditeur interne soit considéré comme compétent. En d'autres termes, il faut plus, et le « plus » se trouve dans les habiletés décrites précédemment. Ainsi, nos résultats se rapprochent de ceux de Sarens, De Beelde et Everaert (2009) et de Davies (2009) : ils impliquent aussi que les membres de comités d'audit apprécient les aptitudes personnelles et relationnelles des auditeurs internes afin d'établir une relation de confiance avec eux.

Par ailleurs, la traditionnelle valeur d'indépendance n'a pas émergé lors des entrevues. En audit interne, l'indépendance se définit comme la capacité de l'auditeur interne d'assumer, de manière objective, ses responsabilités (IIA, 2009, paragr. 1100). Ainsi, étant donné que l'indépendance est au cœur des valeurs chères aux auditeurs internes (DeZoort, Houston et Peters, 2001 ; Gramling et Myers, 2006 ; Gramling et autres, 2004 ; Lin et autres, 2011), nous nous attendions à ce qu'elle ressorte fortement des entrevues. Cela n'a pas été le cas. Après quelques entrevues, nous avons directement posé la question aux membres de comités d'audit à ce sujet. Ils ont affirmé préférer parler d'intégrité et de courage plutôt que d'indépendance, car l'audit interne est « à l'interne » (Interviewé 14). Ce n'est pas qu'ils n'estiment pas l'indépendance comme une valeur importante pour un auditeur interne. Ils considèrent plutôt que l'intégrité et le courage sont les conditions essentielles pour que l'auditeur interne puisse préserver un minimum d'indépendance dans un contexte qui rend impossible la parfaite indépendance. C'est pourquoi ils insistent sur le caractère indispensable de ces deux valeurs. Ces attentes sont d'ailleurs similaires à celles qu'ont les auditeurs internes à l'égard des membres du comité d'audit. En effet, rappelons qu'ils considèrent notamment que les membres du comité d'audit doivent faire preuve de courage, d'intégrité et de leadership dans le cadre de leurs fonctions (Mat Zain et Subramaniam, 2007).

Le Conseil du trésor devrait s'inspirer des conclusions de cet article en incluant ces critères de compétence dans son *Recueil des politiques de gestion* publié en 2006. De même, le Secrétariat du Conseil du trésor du Québec pourrait ajuster son guide de mise en place et de consolidation de la fonction d'audit interne en conséquence. Ainsi, les membres de comités d'audit et les hauts dirigeants pourraient s'en inspirer au moment de l'embauche d'un directeur de fonction d'audit interne ou lors de l'évaluation de sa performance. Cela permettrait de consolider et de renforcer la fonction d'audit interne en lui assurant une direction forte des habiletés et des valeurs jugées essentielles par les membres de comités d'audit

interviewés. Dans un contexte où l'audit interne a été fortifié en vue d'améliorer la gouvernance au sein du secteur public québécois par le gouvernement Charest au début des années 2000, il apparaît important que l'État québécois tienne compte des résultats de cette étude.

Notre recherche connaît certaines limites. Premièrement, la méthodologie qualitative choisie induit une limite liée à l'inévitable subjectivité des chercheurs au moment de la collecte des données et au cours de l'analyse desdites données. En effet, dans une recherche qualitative, le chercheur ne tente pas de s'éloigner de l'objet de son étude. Au contraire, il s'efforce de s'en approcher suffisamment pour le comprendre en profondeur. Bien que nous souhaitions cette proximité avec l'objet de notre étude, nous avons tout de même mis en œuvre de nombreuses tactiques visant à nous assurer que les propos des répondants étaient colligés et analysés avec toute la rigueur possible. La préparation d'un guide d'entrevue, l'enregistrement des entrevues et la tenue d'un journal de bord relatif à la collecte des données en sont des exemples. Deuxièmement, une autre contrainte imposée par la méthodologie choisie est associée à la méthode de collecte des données, soit l'entrevue semi-dirigée. En effet, le risque lié au biais de la désirabilité sociale peut influencer les propos des auditeurs interviewés, car ces derniers ont pu être tentés de dire ce qu'ils pensent que nous voulions entendre plutôt que ce qu'ils pensent vraiment, et ce, dans le but de nous plaire. Cela dit, rappelons que les personnes rencontrées sont des gens d'expérience occupant des postes clés dans leur organisation respective. Elles n'avaient donc aucune raison d'être impressionnées par la chercheuse. Elles ont simplement accepté de participer à cette étude avec l'objectif avoué de faire avancer les connaissances en audit interne en relation avec le comité d'audit. Nous croyons donc que les précautions prises ainsi que le choix des critères de sélection des interviewés nous permettent de minimiser ce risque, bien qu'il soit impossible de l'éliminer complètement.

Comme l'audit interne n'a reçu que peu d'attention de la part des chercheurs, il existe un vaste choix de questions à explorer dans de futurs travaux de recherche. Les conclusions de notre recherche pourraient être vérifiées dans un autre contexte que celui du secteur public québécois. En effet, l'audit interne semble prendre de plus en plus d'importance dans la gouvernance des organisations et cela aura inévitablement des répercussions sur les attentes que les différents interlocuteurs ont envers lui. De même, nous ignorons encore le rôle joué par l'audit interne dans la société (Sarens, 2009) et aussi à quel point il influe sur la qualité de la gouvernance (Beasley et autres, 2009; Sarens, 2009; Messier, 2009; Gramling et autres, 2004). Avant de multiplier les fonctions d'audit interne dans les organisations des secteurs privé et public, il serait important d'en savoir plus sur leur véritable contribution à l'amélioration de la gouvernance. Enfin, nous avons limité la portée de notre recherche au seul point de vue des membres du comité d'audit. Bien que son point de vue soit incontournable et tout à fait intéressant, il serait aussi nécessaire de questionner les auditeurs internes quant à leur façon d'apprécier la compétence chez leurs collègues ainsi que la qualité de l'audit interne afin de poursuivre l'acquisition de connaissances en matière d'audit interne et de gouvernance.



## BIBLIOGRAPHIE

- Allegrini, M. et autres (2006). « The European Literature Review on Internal Auditing », *Managerial Auditing Journal*, vol. 21, n° 8, p. 845-853.
- Archambeault, D. S., F. T. DeZoort et T. P. Holt (2008). « The Need for an Internal Auditor Report to External Stakeholders to Improve Governance Transparency », *Accounting Horizons*, vol. 22, n° 4, p. 375-389.
- Beasley, M. S. et autres (2009). « The Audit Committee Oversight Process », *Contemporary Accounting Research*, vol. 26, n° 1, p. 65-122.
- Brown, P. R. (1983). « Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions », *Journal of Accounting Research*, vol. 21, n° 2, p. 444-455.
- Brown, P. R. et V. Karan (1986). « One Approach for Assessing the Operational Nature of Auditing Standards: An Analysis of SAS 9 », *Auditing*, vol. 6, n° 1, p. 134-147.
- Burnaby, P. et S. Hass (2009). « A Summary of the Global Common Body of Knowledge 2006 (CBOK) Study in Internal Auditing », *Managerial Auditing Journal*, vol. 24, n° 9, p. 813-834.
- Christopher, J., G. Sarens et P. Leung (2009). « A Critical Analysis of the Independence of the Internal Audit Function: Evidence from Australia », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 22, n° 2, p. 200-220.
- Chua, W. F. (1986). « Radical Developments in Accounting Thought », *The Accounting Review*, vol. 61, n° 4, p. 601-632.
- Clark, M., T. E. Gibbs et R. B. Schroeder (1980). « Evaluating Internal Audit Departments under SAS No. 9 », *The Woman CPA*, vol. 22, p. 8-11.
- Cohen, J., G. Krishnamoorthy et A. Wright (2004). « The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality », *Journal of Accounting Literature*, vol. 23, p. 87-152.
- Conseil du trésor du Québec (2006). *Recueil des politiques de gestion, Orientations concernant la vérification interne* (C.T. 204419).
- Davies, M. (2009). « Effective Working Relationships Between Audit Committees and Internal Audit: The Cornerstone of Corporate Governance in Local Authorities, a Welsh Perspective », *Journal of Management and Governance*, vol. 13, n° 1-2, p. 41-73.
- Desai, N., G. Gerard et A. Tripathy (2011). « Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors », *Auditing*, vol. 30, n° 1, p. 149-171.
- DeZoort, F. T., R. W. Houston et M. F. Peters (2001). « The Impact of Internal Auditor Compensation and Role on External Auditors' Planning Judgments and Decisions », *Contemporary Accounting Research*, vol. 18, n° 2, p. 257-281.
- DeZoort, F. T. et autres (2002). « Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature », *Journal of Accounting Literature*, vol. 21, p. 38-75.
- Gendron, Y. et J. Bédard (2006). « On the Constitution of Audit Committee Effectiveness », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, n° 3, p. 211-239.
- Glaser, B. G. et A. L. Strauss (1967). *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*, Chicago, Aldine Publishing Company.
- Gramling, A. A. et D. R. Hermanson (2009a). « Avoiding "Where Was Internal Audit?" », *Internal Auditing*, vol. 24, n° 5, p. 39-41.

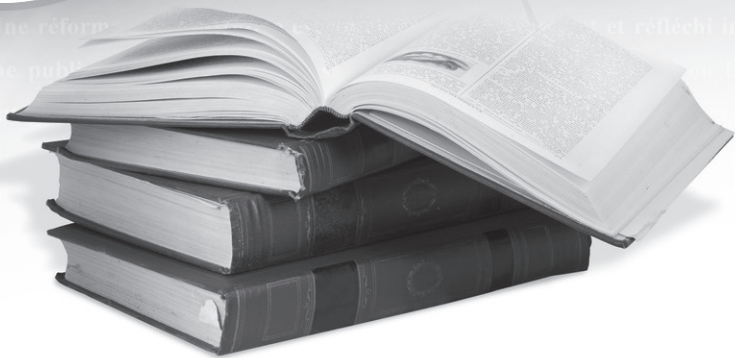
- Gramling, A. A. et D. R. Hermanson (2009b). « Internal Audit Quality: Would We Know It if We Saw It? », *Internal Auditing*, vol. 24, n° 1, p. 36-39.
- Gramling, A. A. et D. R. Hermanson (2006). « What Role Is your Internal Audit Function Playing in Corporate Governance? », *Internal Auditing*, vol. 21, n° 6, p. 37-39.
- Gramling, A. A. et P. M. Myers (2006). « Internal Auditing's Role in ERM », *Internal Auditor*, vol. 63, n° 2, p. 52-58.
- Gramling, A. A. et S. D. Vandervelde (2006). « Assessing Internal Audit Quality », *Internal Auditing*, vol. 21, n° 3, p. 26-33.
- Gramling, A. A. et autres (2004). « The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research », *Journal of Accounting Literature*, vol. 23, p. 194-244.
- Holt, T. P. et T. DeZoort (2009). « The Effects of Internal Audit Report Disclosure on Investor Confidence and Investment Decisions », *International Journal of Auditing*, vol. 13, n° 1, p. 61-77.
- Hood, C. (1995). « The "New Public Management" in the 1980s: Variation on a Theme », *Accounting Organizations and Society*, vol. 20, n° 2-3, p. 93-109.
- Institute of Internal Auditor (IIA) (2009). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*, [www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/](http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/standards/) (page consultée en mai 2012).
- Langley, A. (1999). « Strategies for Theorizing from Process Data », *Academy of Management Review*, vol. 24, n° 4, p. 691-710.
- Lapsley, I. (2008). « The NPM Agenda: Back to the Future », *Financial Accountability and Management*, vol. 24, n° 1, p. 77-96.
- Leonard-Barton, D. (1990). « A Dual Methodology for Case Studies: Synergistic Use of a Longitudinal Single Site with Replicated Multiple Sites », *Organization Sciences*, vol. 1, n° 3, p. 248-266.
- Lin, S. et autres (2011). « The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses », *The Accounting Review*, vol. 86, n° 1, p. 287-323.
- Mat Zain, M. et N. Subramaniam (2007). « Internal Auditor Perceptions on Audit Committee Interactions: A Qualitative Study in Malaysian Public Corporations », *Corporate Governance: An International Review*, vol. 15, n° 5, p. 894-908.
- Messier, B. (2009). *What We don't Know about the Audit Process*, communication présentée au Fifth European Auditing Research Network Symposium, Valencia, Spain.
- Messier, W. F. et A. Schneider (1988). « A Hierarchical Approach to the External Auditor's Evaluation of the Internal Auditing Function », *Contemporary Accounting Research*, vol. 4, n° 2, p. 337-353.
- Munro, L. et J. Stewart (2010). « External Auditors' Reliance on Internal Audit: The Impact of Sourcing Arrangements and Consulting Activities », *Accounting and Finance*, vol. 50, n° 2, p. 371-387.
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative Research & Evaluation Methods*, Thousand Oaks, Sage Publications.
- Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford, Oxford University Press.
- Prawitt, D., J. Smith et D. Wood (2009). « Internal Audit Quality and Earnings Management », *The Accounting Review*, vol. 84, n° 4, p. 1255-1280.

- Rezaee, Z. (2005). « Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 16, n° 3, p. 277-298.
- Rezaee, Z. et G. H. Lander (1993). « The Internal Auditor's Relationship with the Audit Committee », *Managerial Auditing Journal*, vol. 8, n° 3, p. 35-41.
- Roussy, M. (à paraître). « Internal Auditors' Roles: From Watchdogs to Helpers and Protectors of the Top Manager », *Critical Perspectives on Accounting*, sous presse.
- Roussy, M. (2011). *Une typologie de rôles et de stratégies de gestion de rôles conflictuels : l'auditeur interne dans un contexte d'organisations gouvernementales québécoises*, Montréal, HEC Montréal.
- Sarens, G. (2009). « Internal Auditing Research: Where are we going? Editorial », *International Journal of Auditing*, vol. 13, n° 1, p. 1-7.
- Sarens, G., I. De Beelde et P. Everaert (2009). « Internal Audit: A Comfort Provider to the Audit Committee », *The British Accounting Review*, vol. 41, n° 2, p. 90-106.
- Secrétariat du Conseil du trésor (2009). *Mise en place et consolidation de la fonction de vérification interne dans les ministères et organismes – Guide*, Secrétariat du Conseil du trésor.
- Secrétariat du Conseil du trésor (2004). *Moderniser l'État : pour des services de qualité aux citoyens*, [www.tresor.gouv.qc.ca/fileadmin/PDF/publications/plan\\_modernisation.pdf](http://www.tresor.gouv.qc.ca/fileadmin/PDF/publications/plan_modernisation.pdf) (page consultée en juillet 2012).
- Strauss, A. et J. Corbin (1990). *Basics of Qualitative Research*, Newberry Park, Sage.
- Turley, S. et M. Zaman (2007). « Audit Committee Effectiveness: Informal Processes and Behavioural Effects », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 20, n° 5, p. 765-788.
- Turley, S. et M. Zaman (2004). « The Corporate Governance Effects of Audit Committees », *Journal of Management & Governance*, vol. 8, n° 2, p. 305-332.

# LE DICTIONNAIRE ENCYCLOPÉDIQUE DE L'ADMINISTRATION PUBLIQUE

La référence pour comprendre l'action publique

**74 définitions**  
**55 auteurs internationaux**  
**11 champs de**  
**l'administration publique**  
**Bilingue**  
**Consultation gratuite**  
**sur le Web**



Une réalisation de L'Observatoire de l'administration publique  
Sous la direction de Louis Côté et de Jean-François Savard  
Toutes les définitions sont accessibles en ligne  
gratuitement [www.dictionnaire.enap.ca](http://www.dictionnaire.enap.ca)  
Pour information: [dictionnaire@enap.ca](mailto:dictionnaire@enap.ca)  
Ce projet a été rendu possible grâce à l'appui financier  
de la Société Inukshuk sans-fil.



L'OBSERVATOIRE DE  
L'ADMINISTRATION  
PUBLIQUE  
ENAP

**ENAP**

L'Université de  
l'administration publique

# DE LA SOCIÉTÉ DE L'AUDIT AU SYSTÈME DES PROFESSIONS : L'HISTOIRE INSTITUTIONNELLE DE L'AUDIT DANS LE SERVICE PUBLIC CANADIEN

Par **Steve Troupin**, Chercheur, Public Management Institute, KU Leuven, Belgique  
• [steve.troupin@soc.kuleuven.be](mailto:steve.troupin@soc.kuleuven.be)

---

**RÉSUMÉ** Si elle permet d'expliquer la croissance de l'audit dans le secteur public, la théorie de la société de l'audit de Michael Power échoue à expliquer pourquoi l'audit, quelquefois, se rétracte. En généralisant les mécanismes de conquêtes professionnelles mises en lumière par Michael Power et en mettant en évidence la compétition interprofessionnelle, la théorie du système des professions d'Andrew Abbott permet de surmonter cette difficulté. L'histoire institutionnelle de l'audit dans le secteur public fédéral canadien est revisitée à l'aide de cette théorie. Elle permet une approche dépassionnée de l'histoire et laisse entrevoir à terme un rééquilibrage des forces professionnelles entre le Bureau du vérificateur général, le Secrétariat du Conseil du Trésor et le Bureau du contrôleur général.

---

**ABSTRACT** While Michael Power's theory of the "audit society" is useful for explaining the expansion of auditing in the public sector, it nevertheless fails to explain why auditing practice occasionally contracts. This difficulty can be surmounted, however, through Andrew Abbott's "system of professions" theory, which generalizes the mechanisms of professional turf battles brought out by Michael Power and which highlights interprofessional competition. This theory is used to review the institutional history of auditing in the Canadian federal public sector. It is of greater use in developing a detached approach to history and suggests that in the long run, rebalancing will occur between the Office of the Auditor General, the Treasury Board of Canada Secretariat, and the Office of the Comptroller General.

---

**Pour citer cet article :** Troupin, S. (2012). « De la société de l'audit au système des professions : l'histoire institutionnelle de l'audit dans le service public canadien », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 53-71.

---

Cette contribution examine les explications possibles à la croissance de l'audit dans le service public fédéral canadien. L'audit y a en effet connu un démarrage spectaculaire entre 1960 et 1980, avant de reculer progressivement jusqu'en 1994 et de reprendre de plus belle récemment, dans la foulée du scandale des mandantes. L'explication la plus évidente – et celle qui est de loin la plus répandue – lie l'émergence de l'audit aux fonctions qu'il remplit : la croissance de l'audit répond à une demande grandissante des pouvoirs publics pour une information objective. En somme, l'audit est là parce que nous en avons besoin. Toutefois, les observateurs attentifs de la vie politique canadienne objecteront que le gouvernement était loin d'être demandeur, dans les années 1970, d'une telle croissance de l'audit.

Dans la théorie de la société de l'audit, Michael Power (1999) renverse l'explication en examinant comment l'essor de l'audit répond à une fonction du point de vue des auditeurs. Si on analyse cette contribution de façon cumulative, une

seconde cause apparaît : l'audit progresse dans le secteur public parce que les auditeurs prétendent pouvoir remplir la demande politique pour une fonction particulière. Bien qu'elle constitue un progrès, cette théorie n'est toutefois pas en mesure d'expliquer le retrait temporaire de l'audit au Canada autour de 1993 : le maintien des prétentions de la profession n'a pas permis d'éviter ce recul.

Dans cet article, je soutiens que la théorie du système des professions (*system of professions*) d'Andrew Abbott (1988) permet de perfectionner cette explication de la croissance et du recul de l'audit et d'autres pratiques professionnelles dans le secteur public. Abbott ajouterait une troisième cause : l'audit croît dans le secteur public parce que les auditeurs sont mieux parvenus que leurs concurrents à prétendre pouvoir remplir la demande politique pour une fonction particulière :

Les professions constituent une écologie. [...] Elles souhaitent s'agrandir en compétition, prenant le pouvoir sur cette aire-ci de travail ou celle-là, qu'elles transforment en « juridiction » au moyen des systèmes professionnels de connaissance. Une variété de forces internes et externes créent perpétuellement des possibilités de gain ou de perte de juridictions. Les professions pro-agissent et réagissent en saisissant ces occasions et en renforçant ou en abandonnant leurs juridictions précédentes. À côté de cette constitution symbolique de tâches en juridictions construites, identifiées, les différents instruments structurels de la professionnalisation – devenant tantôt plus forts, tantôt plus faibles – fournissent un point d'ancrage structurel aux professions. De plus, chaque événement juridictionnel qui arrive à une profession mène les professions adjacentes à de nouvelles ouvertures ou défaites (Abbott, 2005, p. 246).

Telle est, dans sa version la plus succincte, la théorie du système des professions à travers laquelle j'analyse l'histoire de l'institutionnalisation de l'audit dans le secteur public fédéral canadien. À cette fin, je considère des organisations, le Bureau du vérificateur général (BVG), le Bureau du contrôleur général (BCG), le Secrétariat du Conseil du Trésor (SCT) et le ministère des Finances, comme des groupes professionnels au sens d'Abbott, en mettant en évidence la plus-value de cette théorie par rapport à celle de Michael Power. Les données ont été recueillies au cours d'une analyse systématique de la littérature scientifique et organisationnelle et, en ce qui concerne les cas les plus récents, sur la base d'une série d'interviews menées à Ottawa à l'automne 2009 avec les principales parties prenantes de l'audit dans le gouvernement fédéral canadien<sup>1</sup>.

J'examine d'abord la théorie de la société de l'audit de Michael Power puis celle du système des professions d'Andrew Abbott. Je revisite ensuite les différents épisodes de la croissance et du retrait de l'audit dans le gouvernement fédéral canadien, en mettant en évidence les apports de la théorie d'Abbott par rapport à celle de Michael Power. Enfin, je discute de quelques leçons que cette théorie du système des professions nous permet de tirer quant à l'évolution de l'audit dans le gouvernement canadien et à la professionnalisation des organisations publiques plus généralement.

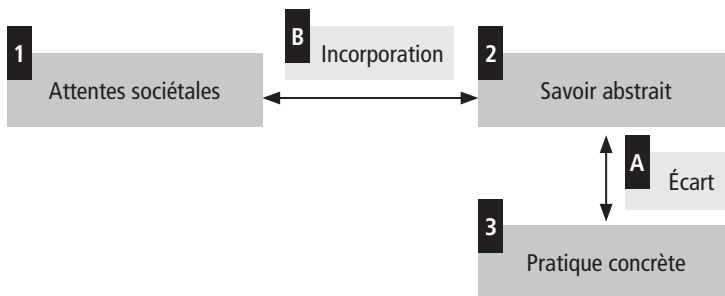
---

<sup>1</sup> Ces interviews ont été menées avec des cadres ministériels du Bureau du Conseil privé, du Bureau du vérificateur général, du Bureau du contrôleur général, du Secrétariat du Conseil du Trésor, du Comité permanent des comptes publics et d'un professeur de l'Université d'Ottawa.

## ■ LA SOCIÉTÉ DE L'AUDIT AU CANADA

Peut-être en raison de la façon par laquelle le gouvernement fédéral du Canada a été contraint d'attribuer au BVG l'un des premiers mandats au monde de vérification de gestion (Glynn, 1985), la théorie de la société de l'audit de Michael Power qui sera publiée ultérieurement semble profiter d'un large écho dans les milieux universitaires et professionnels. La société de l'audit désigne le nombre de plus en plus important d'activités effectuées selon le savoir abstrait de l'audit. Elle résulte, selon Power (1999), de deux phénomènes.

FIGURE 1: LA THÉORIE DE LA SOCIÉTÉ DE L'AUDIT DE MICHAEL POWER (1999)



D'une part, Power distingue le savoir abstrait (2)<sup>2</sup> de la pratique concrète (3) de l'audit. Il soutient que l'audit, en tant que pratique (3), est « fondamentalement obscur », c'est-à-dire que son caractère fondamentalement subjectif et herméneutique (Francis, 1994) résiste à la formalisation théorique : deux auditeurs vérifiant la même organisation aboutiront vraisemblablement toujours à des conclusions différentes. Dans son savoir abstrait (2), soutient Power, l'audit nie toutefois cette réalité ; il est toujours présenté (B) comme une technique neutre et objective afin de se conformer aux attentes que la société place en lui (1). Dès lors, précise-t-il, un écart (A) apparaît entre le savoir abstrait de l'audit (objectif et reproductible) et sa pratique concrète (subjective et idiosyncrasique). D'autre part, lorsque de nouvelles demandes sociétales apparaissent relativement à la fourniture de nouveaux types d'information objective (1), la profession d'audit se propose d'y répondre. À cette fin, elle intègre ces nouvelles exigences dans son savoir abstrait (2), sans toutefois fondamentalement modifier les pratiques concrètes, irréductibles à l'accomplissement successif d'un certain nombre d'étapes (3). En conséquence, soutient Power, l'écart (A) entre le savoir abstrait et la pratique concrète augmente.

<sup>2</sup> Les chiffres et les lettres entre parenthèses renvoient à la figure 1.

Comme le caractère « fondamentalement obscur » de l'audit est caché derrière son savoir abstrait, Power affirme qu'aucun non-auditeur n'est en mesure de vérifier l'étendue de cet écart et que la profession d'audit peut dès lors tranquillement poursuivre l'intégration de nouvelles demandes sociétales dans son savoir abstrait, qui s'applique dès lors à un nombre sans cesse croissant de nouvelles activités, menant finalement à une société de l'audit.

L'ouvrage de Power (1999) peut être lu comme une tentative de rendre visible ce décalage entre savoir abstrait et pratique concrète de l'audit afin de permettre à la société de confier de nouvelles fonctions à l'audit selon son potentiel réel limité plutôt que proclamé. La théorie de la société de l'audit peut être considérée comme la théorisation *post hoc* des événements ayant mené au mandat de vérification de gestion du BVG et à la création du BCG à la fin des années 1970. Sharon Sutherland (2002, 1990, 1986, 1981 et 1980) a d'ailleurs invoqué cet argument de façon empirique dans de nombreux travaux. D'une part, elle s'est attachée à démontrer que la technique de vérification de gestion du BVG, bien que présentée comme objective, est « fondamentalement obscure », subjective, ce qui justifierait la réintégration de ce travail au système démocratique. D'autre part, elle montre comment le BVG est parvenu à intégrer dans son savoir abstrait les idéaux scientifiques ayant présidé aux réformes administratives précédentes afin de soustraire un certain nombre d'activités étatiques au contrôle démocratique pour les confier à son avatar gouvernemental, le BCG.

Le ton général adopté par Sutherland correspond parfaitement à celui de Power : tous deux insistent sur le caractère usurpé des responsabilités confiées aux auditeurs et appellent la société à ouvrir les yeux et à corriger ce qui est présenté implicitement comme une erreur historique.

Toutefois, alors que la théorie de la société de l'audit lit l'histoire comme la progression irrésistible de l'audit vers une situation de monopole absolu, cette société de l'audit canadienne naissante a connu un sérieux revers en 1993 lorsque l'un de ses deux dépositaires institutionnels, le BCG, a cessé d'avoir une existence propre dans l'appareil étatique et que son travail a perdu toute affiliation intellectuelle avec le savoir abstrait de l'audit pour être intégré dans une politique générale de coupes budgétaires.

La théorie de Power n'étant pas en mesure d'expliquer le recul temporaire de l'audit dans le gouvernement du Canada, je propose de relire l'histoire de l'audit dans le gouvernement canadien à l'aide d'une théorie qui le permet, soit celle du système des professions développée par Andrew Abbott (1988) et de voir les nouvelles perspectives que ce type d'analyse nous offre.



## ■ DE LA SOCIÉTÉ DE L'AUDIT AU SYSTÈME DES PROFESSIONS

Andrew Abbott (1988) considère qu'il n'existe pas un, mais plusieurs groupes professionnels susceptibles de recourir au mécanisme mis en lumière par Power pour s'appropriier ces activités. Cette appropriation, une fois réalisée, est appelée juridiction<sup>3</sup>. Reformulée dans le langage d'Abbott, la société de l'audit signifie que le groupe professionnel des auditeurs possède un nombre sans cesse croissant de juridictions. Abbott (1988, p. 8) définit les groupes professionnels comme des groupes appliquant un savoir abstrait à des cas concrets : l'écart entre le caractère « fondamentalement obscur » des pratiques et leur représentation abstraite est, pour Abbott, précisément ce qui distingue les professions des autres groupes occupationnels.

Cet écart permet aux professions d'intégrer dans leur savoir abstrait différents problèmes humains (Abbott, 1988, p. 36-52) et de revendiquer (*op. cit.*, p. 98-101) le droit exclusif de s'en charger à travers différents mécanismes rhétoriques tels que la réduction (reformulation d'un problème comme étant soluble par un savoir abstrait particulier), la métaphore (diffusion d'une façon de penser un problème selon le vocabulaire d'un savoir abstrait), le traitement (revendication de la capacité d'un savoir abstrait de résoudre des problèmes identifiés par d'autres) ou l'argument gradient (revendication de considérer les causes d'un problème plutôt que ses conséquences). Dans cet article, le concept de zone de tâche est utilisé comme synonyme de celui de problème humain, à savoir un travail qui n'a pas encore acquis la définition que lui donnera le savoir abstrait qui s'appliquera sur lui : cette zone de tâche non encore constituée en juridictions et constituant l'objet de l'analyse conduite ici, nous la définissons comme l'analyse *a posteriori* de la performance de l'administration centrale du gouvernement fédéral ; l'enjeu étant de savoir si cette zone de tâche deviendra une juridiction d'audit, de budget, de gestion ou de tout autre savoir.

Les groupes professionnels déposent leurs différentes revendications devant trois auditoires : l'opinion publique, l'État et le lieu de travail. Abbott (1988, p. 60-67) insiste sur le décalage entre les règlements juridictionnels sur ces différents auditoires. Par exemple, ce n'est pas parce que le savoir abstrait de l'audit est formellement chargé de régler le problème de la performance administrative que les auditeurs ont un pouvoir correspondant au sein de chaque administration : il pourrait très bien y être réglé par le savoir abstrait de la gestion.

Ces auditoires apprécient les revendications selon leurs propres critères (Abbott, 2005) : alors que l'objectif du groupe professionnel est d'obtenir la res-

<sup>3</sup> Le terme « juridiction » traduit le concept anglais *jurisdiction*. Habituellement utilisé en français pour désigner une cour ou un tribunal, il renvoie ici au pouvoir de juger, pris au sens large : il doit se comprendre comme le droit exclusif octroyé à un groupe de concevoir et d'exercer un travail professionnel donné (Abbott, 1988). Ainsi, il pourrait également être traduit par compétence ou responsabilité. Toutefois, dans la mesure où l'auteur de ce concept l'a traduit par « juridiction » dans un article original en français (Abbott, 2003), et que cet usage s'est perpétué dans de nombreux ouvrages français de sociologie des professions (notamment Dubar et Tripiet, 1998 ; Champy, 2009), cette traduction sera conservée afin d'en indiquer la filiation intellectuelle.

ponsabilité du problème à régler et les ressources matérielles et symboliques qui s'y rattachent, l'auditoire est censé vouloir voir le problème en question résolu. Dès lors qu'une revendication répond aux intérêts d'un auditoire, une juridiction naît : une juridiction est la ratification par un auditoire de la compétence exclusive d'un savoir abstrait et de son dépositaire institutionnel à prendre soin du problème en question. Nous retrouvons ici les deux conditions posées par Michael Power pour la réalisation de la société de l'audit : un savoir abstrait, découplé des pratiques professionnelles, mais aligné sur des demandes politiques, dans le cas de l'auditoire étatique.

Abbott se distingue toutefois fondamentalement de Power en considérant l'interdépendance des groupes professionnels, là où Power dépeint l'imperceptible marche en avant d'une seule profession. Il distingue en effet les situations pour lesquelles la juridiction est vacante, c'est-à-dire celles où aucun autre groupe ne se charge déjà d'aborder le problème dont il est question, de celles où la juridiction est occupée par un autre groupe concurrent. Dans le premier cas, les mécanismes mis en lumière par Power peuvent opérer. Dans l'autre cas, nous explique-t-il, des conditions supplémentaires doivent être remplies afin que s'opère un transfert juridictionnel. D'une part, le groupe revendicateur doit être enclin à déloger son concurrent (Abbott, 1988, p. 95-97). C'est le cas lorsqu'un nouveau groupe est créé, lorsqu'un groupe existant perd des juridictions ou lorsqu'il a construit son savoir abstrait de façon à entrevoir de nouvelles applications possibles. D'autre part, le groupe occupant doit détenir sa juridiction faiblement (Abbott, 1988, p. 96-103), c'est-à-dire qu'il doit être perçu comme ayant échoué à résoudre le problème dont il avait la charge (Champy, 2009). Contrairement à Abbott, Power n'a pas estimé que la présence d'autres groupes puisse constituer un obstacle au déploiement de la société de l'audit.

Enfin, à l'inverse de Power qui considère potentiellement comme infini l'écart entre le savoir abstrait et les pratiques concrètes, Abbott (1988, p. 103-108) y pose une limite. Le savoir abstrait d'une profession est le plus petit dénominateur commun de ses juridictions : au plus l'abstraction de l'audit doit s'appliquer à un grand nombre de situations, au plus il doit être défini de façon large. Dès lors qu'un savoir trop abstrait (risque de déconnexion du travail réel) ou qu'un savoir trop concret (risque de marchandisation du savoir – Abbott, 1988, p. 146) est susceptible de permettre à un concurrent d'établir l'échec de l'occupant et de le déloger, il soutient que les groupes professionnels cherchent à se neutraliser à long terme, pour tendre vers une situation d'équilibre dans laquelle chaque groupe professionnel détient une seule juridiction qu'il est en mesure d'effectuer convenablement. Power, en mettant en avant la marche ininterrompue de la profession d'audit vers la domination et le caractère trop abstrait de son savoir, amorce en réalité un retour de flamme.

L'hypothèse selon laquelle la théorie du système des professions explique mieux l'émergence de la société de l'audit canadienne que celle de Power est justifiée par l'incapacité de cette dernière de justifier le recul de 1993. Elle ouvre des perspectives plus larges. Plutôt que de confirmer formellement la pertinence de cette hypothèse – ce que Troupin (2012) fait par ailleurs –, je propose de passer

brièvement en revue l'histoire des heurs et des malheurs de la société de l'audit canadienne par le truchement de cette théorie, afin de mettre en lumière les nouvelles leçons qu'elle permet d'en tirer.

Les luttes juridictionnelles formant le pivot de la théorie d'Abbott, il est possible de découper l'histoire de l'audit dans le gouvernement fédéral canadien en cinq cas correspondant à autant de luttes, remportées ou non : l'obtention par le BVG d'une juridiction de vérification de gestion, le transfert de juridictions relatives à l'organisation de la production ministérielle d'analyses de la performance du SCT vers le BVG, l'échec du BVG à absorber le BCG, la réintégration de ce dernier et des juridictions au sein du SCT et, enfin, son rétablissement à la suite du scandale des commandites.

## ■ LE SECTEUR PUBLIC CANADIEN EN TANT QUE SYSTÈME DES PROFESSIONS

### **Le Bureau du vérificateur général du Canada n'a pas usurpé sa juridiction de vérification de gestion**

L'analyse opérée par Sutherland (2002, 1986, 1981 et 1980) à propos de la façon par laquelle le BVG a obtenu sa juridiction de vérification de gestion correspond à la théorie de la société de l'audit : comme deux auditeurs appliquant ce savoir abstrait arriveraient à des conclusions différentes, la vérification de gestion est subjective ; comme la résolution de conflits subjectifs est le propre du politique, c'est au gouvernement et non au BVG qu'il revient d'analyser la performance administrative. Vu du système des professions par contre, l'enjeu consiste précisément à savoir quel groupe effectuera quel travail et au nom de quels principes. Ce cas s'apparente à l'exercice normal de la compétition professionnelle.

En effet, aux yeux du public, la performance administrative relevait déjà du BVG. En 1951, la Loi sur la gestion des finances publiques autorise le BVG à rapporter au Parlement toute information qui mérite son attention. Sur cette base, le vérificateur général Watson Sellar prend l'habitude dès 1958 de conclure son rapport annuel par une liste de dépenses qu'il estime non productives. Son successeur, Maxwell Henderson, étend considérablement cette pratique, allant jusqu'à rapporter les montants totaux dépensés de façon non productive, pour le plus grand plaisir du Parlement et des médias : à leurs yeux, le professionnel de la performance administrative n'est déjà plus le gouvernement, mais le BVG, et son travail est connu comme *Les récits effroyables d'Henderson (Henderson's Horror Stories; Sinclair, 1979, p. 61-75)*.

Dans les années 1970, le vérificateur général James Macdonnell tire argument de cette juridiction publique pour obtenir une juridiction similaire de l'auditoire étatique. Pour ce faire, il recourt à un argument gradient (Abbott, 1988, p. 101) : dans la mesure où je dois rapporter au Parlement les cas pour lesquels des fonds publics ont été dépensés de façon peu opportune, soutient-il en substance, et considérant que le problème est plus structurel que ponctuel, ne serait-il pas plus approprié d'examiner le fonctionnement de ces structures afin de prévenir de

telles dépenses plutôt que de se contenter de compter les dégâts (Sinclair, 1979, p. 101-113)? Il réclame donc une juridiction de vérification de gestion.

Le comité Wilson, appelé à statuer sur cette revendication, ne voit d'autre objection que les études d'efficacité : sujettes à controverse politique, elles pourraient mettre en danger l'indépendance du BVG. Toutefois, compte tenu de leur grande importance, il estime opportun d'octroyer au BVG le droit d'analyser les études produites par le gouvernement (Sinclair, 1979, p. 115-125).

Comme l'explique Sinclair (1979, p. 189), le gouvernement n'a alors d'autre choix que d'accepter la revendication du BVG : « Macdonnell allait aller de l'avant avec ses vérifications, avec ou sans [juridiction légale] ; et si quelqu'un formulait une objection, il renverrait aux conclusions du comité Wilson en disant "[...] voudriez-vous dire que je ne suis pas censé regarder l'argent du contribuable dépensé de façon extravagante?" Dès lors que la réponse du public à cette question ne faisait aucun doute, le gouvernement peut avoir décidé de céder élégamment plutôt que d'engager une bataille qui n'aurait rien pu faire pour augmenter sa popularité. » Le 1<sup>er</sup> août 1977, la Loi sur le vérificateur général ratifie cette revendication : le BVG possède une juridiction de vérification de gestion entière en ce qui concerne les vérifications d'économie et d'efficacité, et à partager avec le gouvernement en ce qui concerne les études d'efficacité.

En d'autres termes, selon la théorie d'Abbott, le gouvernement avait perdu la main dès 1951, et la traduction de cette juridiction publique dans l'ordre légal n'est que la conclusion d'un long processus historique, et non un coup de force momentané.

### **Le Bureau du contrôleur général n'aurait jamais existé si la rationalisation des choix budgétaires n'avait échoué**

Dès 1962, la Commission royale d'enquête sur l'organisation du gouvernement (aussi appelée commission Glassco), chargée de trouver des solutions au problème de la performance administrative, formule deux recommandations : libérer les managers des contraintes centrales relatives à la gestion financière et du personnel et remplacer le système budgétaire actuel par la rationalisation des choix budgétaires (Rowat, 1963; Saint-Martin, 1998).

Ces recommandations entraînent la création d'un nouveau groupe professionnel au sein du secteur public canadien, le SCT, qui doit assumer deux responsabilités (Johnson, 1971). En ce qui concerne la rationalisation des choix budgétaires, d'une part, le travail du SCT consiste à proposer une classification des dépenses gouvernementales en trois catégories – programmes poursuivis, nouveaux programmes et programmes à supprimer – en s'appuyant sur les études d'efficacité et d'efficacité produites par les ministères sous sa direction (Johnson, 1971). D'autre part, il est du ressort du SCT d'exécuter les décisions budgétaires des ministères. Le SCT ne parviendra toutefois pas à mettre en œuvre ces deux responsabilités de façon satisfaisante. Divers problèmes conceptuels, techniques et politiques rendront impossible l'établissement scientifique de priorités budgétaires (Harder et Lindquist, 1997; Johnson, 2002, p. 301-305; Sutherland, 2002). En outre,

dans l'esprit de la commission Glassco (« *Let the manager manage* »), le SCT exerce son autorité relative à l'exécution du budget d'une façon tellement souple qu'elle confine à l'abandon (Johnson, 1971) : la direction responsable n'apparaît pas sur l'organigramme et elle est composée d'une demi-douzaine de fonctionnaires de second rang (Sinclair, 1979, p. 127-130 et 133).

Le BVG intervient en rendant visible cette faible détention juridictionnelle lors de sa fameuse intervention au Parlement en 1976 où il s'estime « profondément inquiet que le Parlement ait perdu ou soit en train de perdre la maîtrise effective des deniers publics ». Par conséquent, il formule une revendication visant à transférer l'essentiel de ces pouvoirs à un nouveau groupe professionnel, le BCG (Sinclair, 1979, p. 143). Selon la théorie d'Abbott, la démonstration de cet échec était nécessaire à la création du BCG. Le gouvernement crée alors la Commission royale sur la gestion financière et l'imputabilité (ou commission Lambert) pour traiter le problème de gestion financière mis à l'ordre du jour par le BVG. Il a espoir qu'elle formule une revendication concurrente à celle du BVG. Las, celle-ci se prononce immédiatement en faveur de la création du BCG (Hodgetts, 2007, p. 531-532; O'Neal, 1994; Sinclair, 1979, p. 145).

En 1979, le gouvernement semble changer son fusil d'épaule en remplaçant la rationalisation des choix budgétaires par le système de gestion des secteurs de dépenses (Good, 2007, p. 256-258). Ce système prévoit un autre rôle pour le SCT : au lieu de préparer la répartition scientifique de toutes les dépenses en programmes nouveaux, à poursuivre et à supprimer, il lui revient maintenant d'attribuer une petite réserve opérationnelle de façon plus politique que scientifique (Good, 2007, p. 64-68; Savoie, 1996, p. 68).

L'analyse de cet événement par la théorie d'Abbott laisse à penser que le gouvernement aurait pu profiter de la revendication du BVG pour liquider l'encombrant héritage de la rationalisation des choix budgétaires et pour préserver un cœur de métier pour le SCT, un peu à la manière des crédits toxiques des banques hérités de la crise des *subprimes* qui sont actuellement transférés dans des *bad banks* – une hypothèse toujours pas confirmée par la littérature. Le système de gestion des secteurs de dépenses ne prévoyant de fonder des décisions budgétaires sur la science que de façon supplétive (Good, 2007, p. 62), il a pu paraître opportun de laisser le BVG se débrouiller avec son avatar gouvernemental. Toujours est-il que le BCG est créé en 1978 et que le gouvernement lui confie, outre la gestion financière, l'organisation de la production des études d'efficacité et d'efficacités, l'analyse de ces dernières relevant de la vérification de gestion du BVG.

La théorie d'Abbott nous permet de nuancer l'analyse de cet épisode en termes de *hold-up* de la part du BVG : la revendication publique du BVG n'était qu'une condition parmi d'autres à la création du BCG. D'une part, comme le travail considéré était exercé par le SCT, il fallait que ce dernier échoue et que cet échec soit rendu visible : jamais le BCG ne serait apparu si le SCT n'avait abandonné sa juridiction relative à l'exécution du budget et si le BVG n'avait rendu cela visible. D'autre part, il peut être soutenu que le gouvernement a eu quelque intérêt à satisfaire la revendication du BVG : cela permettait de découpler la gestion quotidienne du gouvernement de la production d'études de performance.

## Il n'y a pas de société de l'audit mais un système des professions

Concomitamment à ces deux épisodes, le BVG met en place les conditions de la fusion des deux groupes professionnels au sein d'une société de l'audit.

Premièrement, le BVG profite de sa division du travail avec le BCG relative-ment aux études d'efficacité (le BCG est chargé d'organiser la production de ces études, alors que le BVG doit les analyser) pour réguler indirectement le travail du BCG. Le projet SPICE (*Study of Procedures in Cost Effectiveness*) lui permet d'ailleurs d'affirmer qu'il existe une méthode objective pour analyser l'efficacité des programmes publics (Sutherland, 1980, p. 629-637) et il invite le BCG à exercer son travail selon ce savoir abstrait qu'il conçoit. Deuxièmement, le BVG entreprend de fusionner ses tâches de vérification financière, de vérification de gestion et d'analyse des études d'efficacité en une seule compétence de vérification intégrée (Cutt, 1988; Sinclair, 1979, p. 195-196; Sutherland, 1980, p. 621). Indirectement, en mettant ce savoir à la disposition du BCG nouvellement créé et équipé de juridictions parallèles, il l'encourage à effectuer son travail selon la façon dont il se le représente. Enfin, en plus des structures intellectuelles, le BVG crée les structures organisationnelles nécessaires à la fusion des deux groupes en un groupe professionnel de vérificateurs intégrés par l'entremise de la Fondation canadienne pour la vérification intégrée (Sutherland, 2002, p. 13).

Il ne manquait plus au BVG que le consentement du BCG afin de finaliser la société de l'audit. Harry Rogers, premier contrôleur général, refuse toutefois cette invitation. Tout d'abord, là où le BVG fusionne ses compétences, il en distingue trois dans la même zone de tâche : la gestion financière, la mesure des performances et l'évaluation des programmes (Rogers, 1978, p. 17). Ensuite, il rejette l'existence d'une méthodologie parfaitement objective en matière de vérification, soutenant que deux analyses effectuées selon la même méthode aboutiraient à deux résultats différents (Rogers, cité dans Sutherland, 1980, p. 638). Enfin, le BCG ne figurera jamais sur la liste des membres de la Fondation canadienne pour la vérification intégrée.

Cet épisode permet une fois de plus de nuancer sérieusement la thèse de la société de l'audit. Premièrement, il semblerait qu'il n'y ait pas un, mais bien plusieurs auditeurs. Deuxièmement, la filiation intellectuelle commune de ces deux groupes n'implique pas leur alliance dans une société de l'audit : l'impérialisme intellectuel du BVG n'a pas suffi à rallier le BCG à son projet professionnel (Larson, 1977) ; il faut être deux pour danser le tango. Troisièmement, le gouvernement n'a pas été cet oiseau pour le chat que les tenants de la thèse de la société de l'audit aiment à dépeindre : bon an mal an, il est parvenu à développer une revendication concurrente et à limiter les dégâts pour le SCT. Plus généralement, il semble qu'aucun groupe ne soit en mesure d'imposer définitivement sa volonté à l'autre.

## De l'exclusivité du travail professionnel

Alors que la théorie de la société de l'audit ne connaît pas de limites à son expansion, celle d'Abbott assume la prévalence d'un équilibre à plus long terme. Les événements ayant mené à la réintégration en 1993 du BCG au sein du SCT semblent lui donner raison.

L'échec de la rationalisation des choix budgétaires a laissé le SCT fort diminué : l'essentiel de son travail ayant été redistribué entre le ministère des Finances et le BCG, il ne lui reste plus, sous le système de gestion des secteurs de dépenses, qu'une petite juridiction relative à l'allocation d'une réserve opérationnelle. Toutefois, trois facteurs vont contribuer à lui enlever cette responsabilité également. Premièrement, une nouvelle juridiction apparaît concomitamment au système de gestion des secteurs de dépenses, que Savoie (2008) appellera plus tard « *Strategic Prime Ministership* », et qui consiste à extraire certaines zones de tâche de leur champ d'application formelle pour les faire relever du premier ministre. À partir de 1984, l'extension continue de cette juridiction a pour effet de diminuer progressivement l'objet du travail du SCT et d'autres acteurs (Johnson, 2002, p. 195-198). Aussi, la compétence du SCT sur la réserve opérationnelle disparaît progressivement avec celle-ci, à mesure que le ministère des Finances diminue sa taille sous l'effet de la crise budgétaire approchante (Good, 2007, p. 67; Kelly et Lindquist, 2003). Enfin, une série de réformes administratives aboutit à déléguer aux cadres ministériels un nombre croissant de responsabilités, diminuant leur dépendance de la réserve opérationnelle du SCT (Good, 2007, p. 263; O'Neal, 1994; Paquin, 1997). Selon Abbott (1988), au début des années 1990 le SCT se trouve dans une situation de déficit juridictionnel : la perte de ce travail professionnel l'incite naturellement à en gagner d'autres en délogeant des concurrents.

Pendant ce temps, le BCG échoue à mettre en œuvre ses compétences de façon satisfaisante. Premièrement, une certaine confusion semble s'installer tant au BCG qu'au sein des ministères quant au contenu réel du travail. Le BCG, après avoir refusé de fusionner ses juridictions dans un contrôle compréhensif, distingue en 1978 administration financière, mesure des performances et évaluation des programmes (Rogers, 1978). Deux ans plus tard, l'administration financière devient la vérification interne, qui se partage avec l'évaluation des programmes ce qui était jusque-là la mesure des performances (Brophy et McGimpsey, 1980). Cette confusion se reproduit sur le lieu de travail, où les deux juridictions sont fréquemment fusionnées dans une division de revue des programmes (OAG, 1987) puis séparées à nouveau (Brophy et McGimpsey, 1980). Deuxièmement, la formalisation du travail professionnel des différentes juridictions décline dès 1982 pour finalement être arrêtée en 1986 (Free et Radcliffe, 2009; Sutherland, 1990). Troisièmement, l'exécution pragmatique de l'évaluation des programmes semble remettre en question la nature professionnelle du travail (Sutherland, 1990). Enfin, le personnel qualifié pour effectuer le travail dans les ministères manque et les différentes compétences se chevauchent largement sur le lieu de travail (Hollander et Prince, 1993; Prince et Chenier, 1980) : le BCG est dans une situation qu'Abbott qualifierait d'excès juridictionnel (Abbott, 1988, p. 257). Dans ses nombreux rapports sur son avatar gouvernemental, le BVG (OAG, 1983, 1984, 1987 et 1993) rend visible cet échec progressif du BCG.

En 1993, ces deux événements se réunissent : le SCT réintègre le BCG et ses compétences dans ce qui semble être une résurrection de la rationalisation des choix budgétaires. Dans un contexte de crise budgétaire, le SCT est en effet censé générer des économies sur la base des études produites par les ministères (O'Neal,

1994). Toutefois, cette politique de réduction scientifique des dépenses dégenère immédiatement en un exercice d'attribution arbitraire de réduction de dépenses, sous la puissante impulsion du ministère des Finances (Good, 2007, p. 267-268; Johnson, 2002, p. 369). La rupture du lien entre études et coupes budgétaires laisse le SCT avec des responsabilités assez semblables à celles du BCG qu'il vient d'absorber. En conséquence, il se redéfinit comme le conseil de gestion du gouvernement détenant une juridiction générale de gestion.

## **De la gestion à la vérification interne**

Le BVG est évidemment furieux du sort réservé à son avatar gouvernemental et réclame la délimitation d'un contrôleur général et d'une juridiction associée à l'intérieur du SCT (OAG, 1993). Le SCT mandate alors le Groupe de travail indépendant chargé de la modernisation de la fonction de contrôleur dans l'Administration fédérale du Canada, dirigé par le président de la Fondation canadienne pour la vérification intégrée, pour développer un savoir abstrait pour soutenir son autorité de gestion, et celui-ci propose exactement la même chose que le BVG. La politique de vérification interne du SCT de 2001 ratifie cette conception : à l'intérieur du champ de gestion, la juridiction de vérification interne est attribuée à un BCG qui possède formellement vis-à-vis du SCT un statut professionnel similaire à celui des psychiatres vis-à-vis des médecins : celui d'un groupe intellectuellement autonome et structurellement fédéré (Abbott, 1988, p. 105-108).

Malheureusement, cette nouvelle architecture n'est pas confirmée sur le lieu de travail : les différentes versions du concept de gestion (y compris la vérification interne) se chevauchent et entrent en concurrence pour l'obtention d'une juridiction sur le lieu de travail (Kelly et Lindquist, 2003). Le regard que portent Clark et Swain (2005), deux cadres ministériels, sur les « exigences surréalistes » du SCT et la façon dont ils se proposent de les prendre en compte (en les isolant de la vie organisationnelle réelle) illustrent parfaitement la faible détention de compétence du SCT et du BCG.

L'éclatement en 2002 du scandale des commandites, impliquant la rétribution de bailleurs de fonds privés du Parti libéral au pouvoir par l'intermédiaire de programmes publics, mène à différentes investigations. D'une part, le BVG (OAG, 2002), en indiquant que « les hauts fonctionnaires ont enfreint toutes les règles », montre l'urgence de s'attaquer aux problèmes sans toutefois préciser comment les résoudre, si ce n'est par la publication concomitante d'un rapport mettant en lumière l'échec du SCT-BCG à traduire sur le lieu de travail la compétence de vérification interne. D'autre part, la commission d'enquête Gomery chargée de faire la lumière sur ce scandale publie différents rapports, dont un semble indiquer que le scandale aurait pu être évité si les vérificateurs internes ne s'étaient pas autocensurés (Benoit et Franks, 2006). En réaction, le gouvernement entreprend d'extraire le BCG du SCT avec ses juridictions relatives à la vérification interne d'abord, et du contrôle interne en matière financière ensuite (Free et Radcliffe, 2009).

Cet épisode a également des conséquences pour le BVG. D'une part, pour la première fois de son existence, il a été obligé d'exposer devant la commission d'enquête la façon par laquelle il est parvenu à élaborer ce qui deviendra la vérité



officielle sur ce scandale (Fraser, 2007). Le BVG a passé son examen avec brio (Fraser, 2004) bien qu'il s'en soit fallu de peu pour que l'écart entre son savoir abstrait et ses pratiques concrètes n'apparaisse au grand jour (interview avec un cadre du BVG, 2009). D'autre part, la série de mesures adoptées par le gouvernement afin de communiquer sa bonne volonté de prévenir l'apparition ultérieure de scandales similaires semble attribuer au BVG une nouvelle responsabilité relative au suivi de l'argent public dans les organisations privées. Ce qui est particulier, c'est le fait que le BVG n'ait jamais été demandeur d'une telle responsabilité qu'il ne compte d'ailleurs pas exercer. Ceci va à l'encontre de la théorie d'Abbott qui attribue le pouvoir d'initiative aux groupes revendicateurs.

## ■ CONCLUSION

Par rapport à la théorie de la société de l'audit, la valeur ajoutée de celle d'Abbott réside dans la mise en évidence du caractère universel des mécanismes mis en lumière par Michael Power : oui, il existe un écart entre le savoir abstrait et les pratiques concrètes effectuées en son nom ; oui, cette plasticité du savoir abstrait permet aux groupes qui les maîtrisent de s'approprier certaines activités au détriment d'autres groupes ; non, les auditeurs ne sont pas les seuls à être en mesure de tirer profit de ces mécanismes. Chaque groupe manœuvre avec pour objectif de s'approprier une plus grosse part du gâteau que son adversaire, ce gâteau étant l'ensemble du travail disponible au sein du gouvernement. Le script est désormais connu.

Premièrement, le monde universitaire construit constamment de nouveaux savoirs abstraits potentiellement mobilisables par des groupes potentiellement professionnels pour s'attacher un travail gouvernemental : la doctrine de la responsabilité ministérielle est l'un de ces savoirs, comme la rationalisation des choix budgétaires, la vérification de gestion, la vérification interne, la gestion des risques... La liste des savoirs abstraits possédant quelque application possible dans le secteur public est pratiquement infinie et s'enrichit tous les jours de nouveaux arrivants.

Deuxièmement, une organisation (publique dans le cas qui nous occupe) se saisit d'un de ces savoirs disponibles sur le marché intellectuel et en vient à (re)définir son identité, sa mission, selon ces termes : le SCT troque son costume d'agent du budget pour celui de conseil de gestion du gouvernement ; le BVG, celui d'officier du Parlement pour celui de vérificateur compréhensif. Le choix du savoir abstrait se fait en fonction des circonstances et des possibilités qu'il laisse entrevoir. Par exemple, l'identité de conseil de gestion du gouvernement n'apparaît pertinente au SCT que dans la mesure où il est en train de perdre ses dernières compétences relatives à l'allocation des ressources.

Enfin, les organisations publiques potentiellement professionnelles expriment par ce savoir abstrait une revendication formelle d'expertise exclusive sur un problème particulier : dès lors que nous sommes les professionnels qui de l'audit qui du budget, et que la zone projetée par cette expertise couvre d'autres zones de tâche que nous ne pouvons encore effectuer, nous réclamons le droit exclusif de

professer sur ces zones de tâche. Dans le cas de l'auditoire public, les hommes politiques sont soit tellement aveuglés par les avantages potentiels que leur font miroiter les revendications professionnelles (rationalisation des choix budgétaires : le budget n'est plus l'objet de luttes politiques; BCG 2.0 : tout est sous contrôle) soit motivés par des objectifs stratégiques (BCG 1.0 : sauvegardons le SCT) qu'ils acceptent généralement sans grandes difficultés de céder une partie substantielle de leur souveraineté à un savoir abstrait et à son dépositaire institutionnel. Le cas de la responsabilité de vérification de gestion du BVG constitue à cet égard une exception, bien qu'il puisse être soutenu que le gouvernement a alors préféré de faibles bénéfices immédiats (l'absence d'opprobre du public) à de grands bénéfices futurs (le maintien de cette zone de tâche dans son giron).

Sans vouloir minimiser l'immense défi que représente la transformation d'une administration bureaucratique en une organisation professionnelle (il a fallu plus de trente ans au BVG pour effectuer sa métamorphose), l'obtention par une administration publique d'une responsabilité professionnelle n'est pas insurmontable : au moins cinq cas ont pu être recensés en quarante ans d'histoire canadienne dans la zone de tâche considérée. Pourtant, les réelles difficultés ne se sont fait sentir qu'à ce moment, c'est-à-dire lorsqu'il s'agit de réaliser sur le lieu de travail les formidables attentes suscitées afin d'obtenir la juridiction – un aspect presque entièrement ignoré par la théorie de la société de l'audit, sous prétexte que l'écart entre savoir abstrait et pratiques concrètes est invisible de l'extérieur.

En réalité, les contraintes nécessaires à l'obtention d'une juridiction portent en elles les germes de sa disparition. Pour convaincre l'auditoire étatique d'attribuer une juridiction, un groupe potentiellement professionnel peut être enclin à promettre plus de bénéfices que son savoir abstrait n'est vraisemblablement en mesure d'apporter; pour préserver une juridiction, il s'agirait de ne promettre que ce que le savoir abstrait est susceptible d'apporter réellement. Mais personne n'obtient de juridiction de cette façon.

Ce problème est amplifié par la tendance structurelle des groupes administratifs potentiellement professionnels à revendiquer des juridictions dont ils délègueraient l'application aux ministères : il est plus simple de réclamer aux ministères la production d'études d'efficacité pour appuyer les décisions budgétaires (rationalisation des choix budgétaires) que de cibler soi-même scientifiquement les programmes devant être financés ou supprimés. Ces groupes professionnels comptent généralement sur la persuasion (il est souvent question de changement culturel, d'adoption d'une mentalité d'analyse des risques...) pour traduire leur juridiction légale sur le lieu de travail. Mais ce travail de conquête doit être réitéré sur le lieu de travail, et les revendications émanant de l'auditoire étatique se heurtent souvent à des occupants forts – les gestionnaires – peu enclins à céder une partie de leur travail à un autre savoir abstrait que le leur. Cette combinaison d'incitants à promettre plus que l'on ne peut réellement donner (afin d'obtenir une juridiction) et de « désincitants » à ne promettre que ce que l'on peut donner (car ce défi incombera à autrui) fait en sorte que la plupart des juridictions professionnelles sont mort-nées.

Mais comment la vérification de gestion a-t-elle pu demeurer du ressort du BVG pendant plus de quarante-cinq ans? Parallèlement à cette question se pose évidemment celle de savoir si la compétition professionnelle est bel et bien libre, comme le sous-entend Abbott, ou si elle est faussée, comme le laisse entendre Power.

Premièrement, le BVG effectue seul le travail qu'il conçoit : il n'est pas tributaire du bon vouloir de gestionnaires de ratifier sa juridiction sur le lieu de travail. Il est permis à tout groupe potentiellement professionnel de souhaiter effectuer son travail seul, même si beaucoup ne le font pas.

Deuxièmement, le BVG dispose non seulement d'une juridiction étatique, mais aussi d'une juridiction publique sur la performance administrative : tant qu'il détient fortement cette juridiction publique, le gouvernement n'est pas réellement en mesure de lui retirer sa juridiction étatique, à moins de s'attirer les foudres de l'opinion publique et de menacer sa réélection. À nouveau, libre par exemple au BCG de projeter sa juridiction étatique sur la place publique en publiant ses rapports, ce que le BVG, fort de son expérience en la matière, lui recommande d'ailleurs vivement (OAG, 2011).

Enfin, il est vrai que le BVG possède un avantage concurrentiel sur ses adversaires. Son pouvoir de vérification de gestion consiste précisément à rendre visible l'échec (ou le succès) d'autres entités, et l'administration publique de cette preuve a été déterminante dans plusieurs luttes juridictionnelles : la création du BCG (« Le Parlement a perdu la maîtrise des fonds publics » – BVG dans Sinclair, 1979, p. 143), sa réintégration dans le SCT (« la vérification interne a échoué à se montrer digne des attentes à être une fonction vibrante » – OAG, 1993), et sa récente résurrection (« les hauts fonctionnaires ont enfreint toutes les règles » – OAG, 2002). Comme la juridiction du BVG est exclusive et qu'il est formellement indépendant, aucun concurrent n'est en mesure d'établir son échec ; Michael Power marque un point.

Toutefois, la position du BVG semble de plus en plus menacée. D'une part, la comparution de la vérificatrice générale Sheila Fraser devant la commission Gomery aurait pu tourner plus mal : il aurait pu être publiquement établi que le BVG n'eut pas appliqué son savoir abstrait de manière à ce que deux auditeurs arrivent aux mêmes conclusions (voir Fraser, 2007) et le BVG eut réagi en renforçant la formalisation de ses pratiques professionnelles (interview avec un cadre du BVG, 2009). D'autre part, l'invitée surprise de la Loi fédérale sur la responsabilité<sup>4</sup> – la soumission des organisations privées recevant des subsides fédéraux aux juridictions du BVG – a l'apparence d'un cadeau empoisonné pour le BVG. À ressources égales, soit il effectue ce travail au risque d'avoir moins de ressources à investir dans la fourniture de munitions à l'opposition et aux médias pour attaquer la majorité (Malloy, 2004), soit il ne l'effectue pas – ce qui est l'option défendue actuellement par le BVG (interview avec un cadre du BVG, 2009). Si toutefois un

<sup>4</sup> La Loi fédérale sur la responsabilité contient d'autres dispositions potentiellement menaçantes pour le BVG, notamment l'instauration du Directeur parlementaire du budget. À l'époque où les données empiriques ont été recueillies, les contours précis de ce nouvel acteur n'étaient pas suffisamment clairs pour être inclus dans l'analyse. S'il était en mesure de développer une juridiction propre sur son travail, ce nouvel acteur pourrait devenir à terme un concurrent du BVG. À l'époque toutefois, le BVG excluait cette possibilité (interview avec un cadre du BVG, 2009).

scandale éclatait impliquant une organisation privée soumise théoriquement au contrôle du BVG, celui-ci aurait du mal à éviter d'endosser la responsabilité que le gouvernement n'hésiterait pas à lui faire porter. Dans les deux cas de figure, ce mandat menace le BVG et ses juridictions.

Plus que l'Arlésienne de la société de l'audit ou un retour en grâce du politique, la tendance à plus long terme que nous laisse entrevoir la théorie d'Abbott est celle d'un rééquilibrage progressif des pouvoirs professionnels au sein du gouvernement fédéral canadien, avec un BVG qui pourrait bien avoir atteint le faite de son pouvoir au début de septembre 2004 devant le juge John Gomery (2004a, 2004b et 2004c), un BCG qui semble avoir tiré certaines leçons des erreurs du passé (Larson et Zussman, 2010) et un SCT qui bon an mal an occupe son rôle de gestionnaire du gouvernement depuis presque vingt ans.

Il n'y a donc pas de société de l'audit au Canada, mais un système des professions au sein du gouvernement fédéral. Certes, les maux attribués à la société de l'audit pourraient alors être reportés sur ce système professionnel qui promet plus qu'il ne peut donner, qui reste « fondamentalement obscur » et qui usurpe en dernière analyse le pouvoir démocratique légitime des élus. Toutefois, si la démocratie n'est pas comprise dans le sens de Rousseau comme le gouvernement par le peuple, mais dans celui de Montesquieu comme l'existence de contre-pouvoirs, l'émergence d'un contre-pouvoir professionnel au pouvoir politique peut être perçue comme servant plutôt que desservant la démocratie. Et c'est en permettant l'adoption de ce regard froid – peut-être légèrement cynique – loin des discours enflammés pour ou contre la société de l'audit, que la théorie d'Abbott révèle toute sa pertinence.

---

## BIBLIOGRAPHIE

- Abbott, A. (2005). « Linked Ecologies: States and Universities as Environments for Professions », *Sociological Theory*, vol. 23, n° 3, p. 245-274.
- Abbott, A. (2003). « Écologies liées : à propos du système des professions », dans P.-M. Menger, *Les professions et leurs analyses sociologiques*, Paris, INED, p. 29-50.
- Abbott, A. (1988). *The System of Professions: An Essay on the Division of Expert Labour*, Chicago, The University of Chicago Press.
- Benoit, L. E. et C. E. S. Franks (2006). « Faute d'un clou : le rôle de la vérification interne dans le scandale des commandites », *Rétablir l'imputabilité*, études vol. 2, Ottawa, Travaux publics et Services gouvernementaux, p. 261-337.
- Brophy, J. et L. M. McGimpsey (1980). « Internal Audit and Program Evaluation in the Government of Canada », *Optimum*, vol. 11, n° 2, p. 16-25.
- Champy, F. (2009). *La sociologie des professions*, Paris, Quadrige/PUF.
- Clark, I. D. et H. Swain (2005). « Distinguishing the Real from the Surreal in Management Reform: Suggestions for Beleaguered Administrators in the Government of Canada », *Canadian Public Administration*, vol. 48, n° 4, p. 453-476.
- Cutt, J. (1988). *Comprehensive Auditing in Canada: Theory and Practice*, New York, Praeger.
- Dubar, C. et P. Tripier (1998). *Sociologie des professions*, Paris, Armand Collin.

- Francis, J. R. (1994). « Auditing, Hermeneutics, and Subjectivity », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, n° 3, p. 235-269.
- Fraser, B. W. (2004). « Cool under Fire », *Internal Auditor*, vol. 61, n° 4, p. 72-77.
- Fraser, S. (2007). « Public Scrutiny Puts SAI Audit Practices to the Test », *International Journal of Government Auditing*, n° 1, p. 1-5.
- Free, C. et V. Radcliffe (2009). « Accountability in Crisis: The Sponsorship Scandal and the Office of the Comptroller General in Canada », *Journal of Business Ethics*, vol. 84, n° 2, p. 189-208.
- Glynn, J. J. (1985). « Value for Money Auditing: An International Review and Comparison », *Financial Accountability & Management*, vol. 1, n° 2, p. 113-128.
- Gomery, J. H. (2004a). *Audience publique / Public Hearing*, vol. 1, Ottawa, Commission d'enquête sur le programme de commandites et les activités publicitaires, 7 septembre.
- Gomery, J. H. (2004b). *Audience publique / Public Hearing*, vol. 2, Ottawa, Commission d'enquête sur le programme de commandites et les activités publicitaires, 8 septembre.
- Gomery, J. H. (2004c). *Audience publique / Public Hearing*, vol. 3, Ottawa, Commission d'enquête sur le programme de commandites et les activités publicitaires, 9 septembre.
- Gomery, J. H. (2004d). *Audience publique / Public Hearing*, vol. 4, Ottawa, Commission d'enquête sur le programme de commandites et les activités publicitaires, 13 septembre.
- Good, D. A. (2007). *Politics of Public Money: Spenders, Guardians, Priority Setters, and Financial Watchdogs inside the Canadian Government*, Toronto, University of Toronto Press.
- Harder, P. et E. Lindquist (1997). « Expenditure Reporting and Reporting in the Government of Canada: Recent Developments and Backgrounds », dans J. Bougault, M. Demers et C. Williams, *Public Administration and Public Management: Experiences in Canada*, Québec, Publications du Québec, p. 71-89.
- Hodgetts, J. E. (2007). « Royal Commissions and Public-service Reform: Personal Reflections », *Canadian Accounting Perspectives*, vol. 50, n° 4, p. 525-540.
- Hollander, M. J. et M. J. Prince (1993). « Analytical Units in Federal and Provincial Governments: Origins, Functions and Suggestions for Effectiveness », *Canadian Public Administration*, vol. 6, n° 2, p. 190-224.
- Johnson, A. W. (1971). « The Treasury Board of Canada and the Machinery of Government of the 1970s », *Revue canadienne de science politique*, vol. 4, n° 3, p. 346-366.
- Johnson, D. (2002). *Thinking Government: Ideas, Policies, Institutions and Public-Sector Management in Canada*, Petersborough, Broadview Press Ltd.
- Kelly, J. et E. Lindquist (2003). « Metamorphosis in Kafka's Castle: The Changing Balance of Power among the Central Budget Agencies of Canada », dans J. Wanna, L. Jensen et J. De Vries, *Controlling Public Expenditure*, Bodmin, Edward Elgar, p. 85-105.
- Larson, M. S. (1977). *The Rise of Professionalism: A Sociological Analysis*, Berkeley, University of California Press.
- Larson, P. et D. Zussman (2010). « Departmental Audit Committees: An Evaluation », *Optimum*, vol. 40, n° 4, p. 29-50.

- Malloy, J. (2004). « An Auditor's Best Friend? Standing Committees on Public Accounts », *Canadian Public Administration*, vol. 47, n° 2, p. 165-183.
- O'Neal, B. (1994). *Reorganizing Government: New Approaches to Public Service Reform*, Ottawa, Library of Parliament.
- OAG (2011). *2011 June Report of the Auditor General of Canada*, Ottawa, Office of the Auditor General of Canada.
- OAG (2004). *2004 November Report of the Auditor General of Canada*, Ottawa, Office of the Auditor General of Canada.
- OAG (2002). *2002 May Report of the Auditor General of Canada*, Ottawa, Office of the Auditor General of Canada.
- OAG (1993). *1993 Report of the Auditor General of Canada*, Ottawa, Office of the Auditor General of Canada.
- OAG (1987). *1987 Report of the Auditor General of Canada*, Ottawa, Office of the Auditor General of Canada.
- OAG (1984). *1984 Report of the Auditor General of Canada*, Ottawa, Office of the Auditor General of Canada.
- OAG (1983). *1983 Report of the Auditor General of Canada*, Ottawa, Office of the Auditor General of Canada.
- Paquin, M. (1997). « Administrative Modernization within the Canadian Government », J. Bourgault, M. Demers et C. Williams, *Public Administration and Public Management Experiences in Canada*, Québec, Publications du Québec, p. 143-154.
- Power, M. (1999). *The Audit Society: Rituals of Verification*, Oxford, Oxford University Press.
- Prince, M. J. et J. A. Chenier (1980). « The Rise and Fall of Policy Planning and Research Units: An Organizational Perspective », *Canadian Public Administration*, vol. 23, n° 4, p. 519-541.
- Rogers, H. (1978). « Management Control in the Public Service », *Optimum*, vol. 9, n° 3, p. 14-28.
- Rowat, D. C. (1963). « Canada's Royal Commission on Government Organization », *Public Administration*, vol. 41, n° 2, p. 193-205.
- Saint-Martin, D. (1998). « The New Managerialism and the Policy Influence of Consultants in Government: An Historical-Institutionalist Analysis of Britain, Canada and France », *Governance: An International Journal of Policy, Administration and Institutions*, vol. 11, n° 3, p. 319-356.
- Savoie, D. (2008). *Court Government and the Collapse of Accountability in Canada and the United Kingdom*, Toronto, University of Toronto Press.
- Savoie, D. (1996). « Reforming the Expenditure Budget Process: The Canadian Experience », dans D. J. Savoie, *Budgeting and the Management of Public Spending*, Cheltenham, Brookfield, p. 299-314.
- Sinclair, S. (1979). *Cordial but not Cosy: A History of the Office of the Auditor General*, Toronto, McClelland and Stewart.
- Sutherland, S. L. (2002). *The Office of the Auditor General of Canada: Government in Exile?*, Working Paper no 31, p. 1-29.
- Sutherland, S. L. (1991). « Responsible Government and Ministerial Responsibility: Every Reform Is Its Own Problem », *Revue canadienne de science politique*, vol. 24, n° 1, p. 91-120.

- Sutherland, S. L. (1990). « The Evolution of Program Budget Ideas in Canada: Does Parliament Benefit from Estimates Reform? », *Canadian Public Administration*, vol. 33, n° 2, p. 133-164.
- Sutherland, S. L. (1986). « The Politics of Audit: The Federal Office of the Auditor General in Comparative Perspective », *Canadian Public Administration*, vol. 29, n° 1, p. 118-148.
- Sutherland, S. L. (1981). « State Audit: A Canadian Maverick? », *Public Money*, vol. 1, n° 3, p. 39-43.
- Sutherland, S. L. (1980). « On the Audit Trail of the Auditor General: Parliament's Servant 1973-1980 », *Canadian Public Administration*, vol. 23, n° 4, p. 616-644.
- Troupin, S. (2012). *Professionalizing Public Administration(?) The Cases of Performance Audit in Canada and the Netherlands*, Thèse défendue en vue de l'octroi du titre de PhD, KU Leuven.

LA RECHERCHE À L'ENAP

# ENRICHIR LE SAVOIR PUBLIC

L'École nationale d'administration publique (ENAP) forme, depuis plus de 40 ans, les cadres et les professionnels du secteur public grâce à un **enseignement universitaire crédité de 2<sup>e</sup> et de 3<sup>e</sup> cycles** et à des activités de **formation continue**.

L'ENAP contribue en outre au développement de l'administration publique par des activités de **recherche**, par des **services d'appui aux organisations** et par des activités de **développement international**.

Les travaux de nos professeurs et chercheurs sont au cœur des grands défis que doivent relever les décideurs publics dans un contexte d'économie mondialisée, de vieillissement accéléré de la population et de rareté des ressources. Ils touchent à la fois les institutions, le management et les politiques publiques.

Les **axes prioritaires de recherche** sont :

- le management public : leadership, innovation, performance et transformation de la gestion publique
- l'analyse, le développement et l'évaluation des politiques et programmes publics
- le management du réseau de la santé et ses politiques
- la gouvernance publique et ses nouvelles formes
- la gestion et les politiques internationales

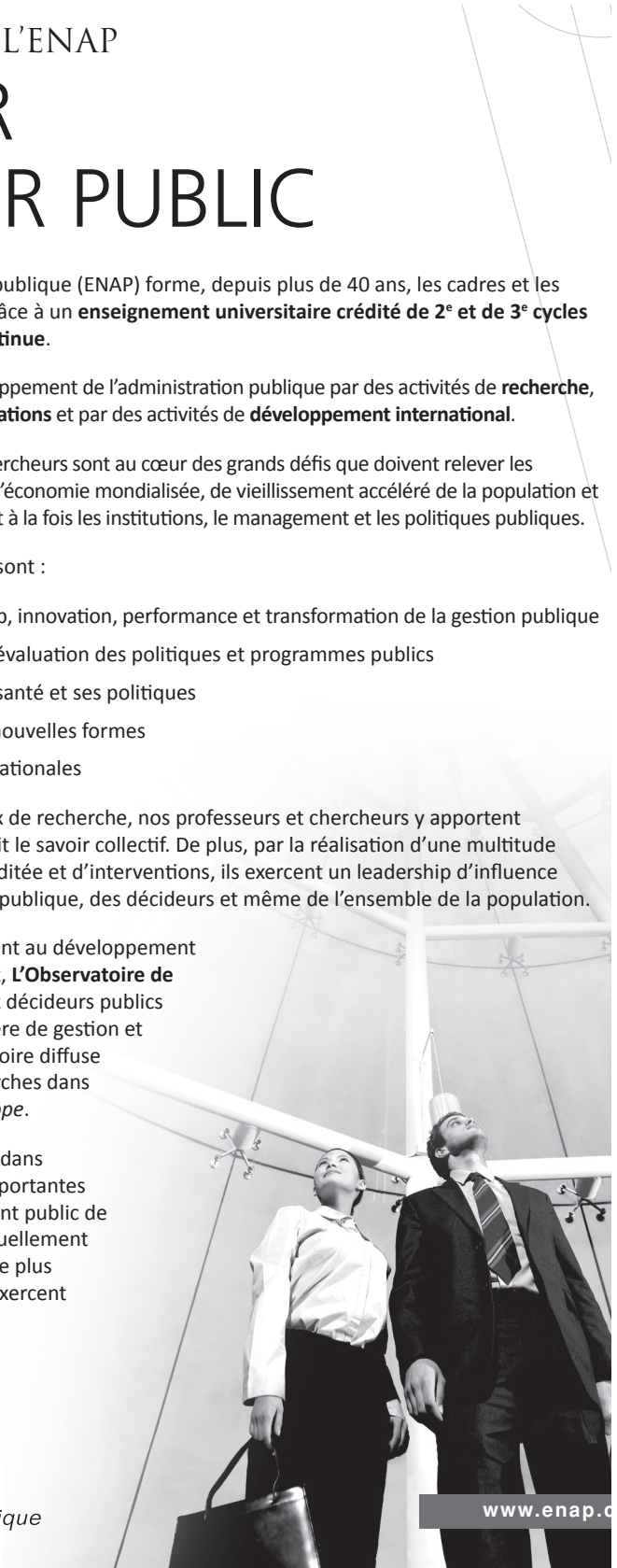
Actifs au sein de nombreux réseaux de recherche, nos professeurs et chercheurs y apportent cette expertise publique qui enrichit le savoir collectif. De plus, par la réalisation d'une multitude de mandats de recherche commanditée et d'interventions, ils exercent un leadership d'influence auprès des praticiens de la gestion publique, des décideurs et même de l'ensemble de la population.

Plusieurs regroupements contribuent au développement de la recherche à l'ENAP. Parmi eux, **L'Observatoire de l'administration publique** offre aux décideurs publics un comparatif stratégique en matière de gestion et de politiques publiques. L'Observatoire diffuse et publie les résultats de ses recherches dans plusieurs publications, dont *Télescope*.

L'ENAP est reconnue au Québec et dans le monde comme l'une des plus importantes écoles universitaires de management public de langue française. Elle accueille annuellement autour de 2000 étudiants et compte plus de 9000 diplômés, dont plusieurs exercent des fonctions stratégiques dans le secteur public.

 **ENAP**  
L'Université de  
l'administration publique

[www.enap.ca](http://www.enap.ca)





# LE DÉVELOPPEMENT DE L'AUDIT INTERNE DANS LE SECTEUR PUBLIC BELGE

Par **Diane van Gils**, Chercheuse en administration publique, Université Catholique de Louvain • [diane.vangils@uclouvain.be](mailto:diane.vangils@uclouvain.be)

**Christian de Visscher**, Professeur en administration publique, Université Catholique de Louvain • [christian.devisscher@uclouvain.be](mailto:christian.devisscher@uclouvain.be)

Et **Gerrit Sarens**, Professeur en gouvernance et audit interne, Université Catholique de Louvain, Belgique • [gerrit.sarens@uclouvain.be](mailto:gerrit.sarens@uclouvain.be)

*Traduit de l'anglais*

---

**RÉSUMÉ** Il y a quelques années encore, l'audit interne était une pratique marginale dans le secteur public belge, pratique qui s'est progressivement étendue à la suite des dernières réformes managériales. L'article dresse un bilan des activités d'audit interne dans le secteur public belge sous différents angles. On y présente quelques statistiques à ce sujet, les différents dispositifs institutionnels régulant l'audit interne à chaque niveau d'autorité publique en Belgique et les principaux facteurs favorisant son adoption et sa professionnalisation dans ce contexte, par l'entremise d'une sélection d'entretiens d'agents publics. Nous pensons que les pays dont les administrations publiques présentent des traits caractéristiques identiques à ceux des administrations belges partageraient des résultats similaires, en particulier ceux dont la politique des ressources humaines demeure relativement centralisée.

---

**ABSTRACT** Internal auditing in Belgium's public sector remains a marginal practice, though one that has been gradually expanding since the most recent managerial reforms of the public service. This article describes the institutional framework surrounding internal auditing at each level of Belgian public administration along with the factors fostering the adoption and professionalization of internal auditing unit – namely, legal mandates, the force of external audit, boards of directors and the involvement of senior managers. Additional determining factors include: a political crisis or financial scandal, internal culture, the managerial autonomy of public organizations, and the effectiveness of administrative reforms. Countries whose public service context resembles that of Belgium's will likely exhibit similar results.

---

**Pour citer cet article :** Van Gils, D., C. de Visscher et G. Sarens (2012). « Le développement de l'audit interne dans le secteur public belge », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 73-107.

La majorité des services d'audit interne en Belgique ont été implantés dans le secteur public à la suite des dernières réformes administratives intervenues depuis 2000. Dans ce contexte, l'audit interne est de plus en plus considéré comme un instrument permettant de renforcer la fiabilité du système de contrôle interne d'une organisation, c'est-à-dire de veiller à ce que les risques les plus importants d'une organisation soient couverts et que les dispositifs de contrôle interne soient efficaces, complets et intégrés dans l'organisation. Ces initiatives reflètent les tendances les plus récentes en matière de normes et de principes internationalement

reconnus dans le domaine du contrôle interne, telles les normes du COSO/ERM<sup>1</sup> et de l'INTOSAI<sup>2</sup>, qui ont étroitement aligné les activités opérationnelles de contrôle et l'audit interne aux objectifs et aux risques plus larges de l'entité (Cohen, 2012; Krogstad, Ridley et Rittenberg, 1999). Par ailleurs, on observe également que les cadres institutionnels dans lesquels les activités d'audit interne s'organisent divergent selon l'autorité publique concernée.

Cet article vise à mettre en lumière la façon dont l'audit interne s'est développé dans les entités publiques belges après les dernières réformes managériales dans ce secteur<sup>3</sup>. Les observations présentées proviennent d'une recherche approfondie, réalisée par le premier auteur, dans le cadre d'une thèse de doctorat dont l'objectif était d'examiner et d'expliquer le développement de l'audit interne dans le secteur public en Belgique (Van Gils, 2012).

La question de recherche principale de la thèse était fondée sur les résultats statistiques d'une étude exploratoire effectuée en 2008<sup>4</sup>, laquelle avait mis en évidence que si le taux d'adoption des pratiques d'audit interne dans les entités publiques belges avait augmenté depuis 2000, ces pratiques étaient toutefois marginales avec des degrés de professionnalisation relativement différents. L'objectif de la thèse était donc d'examiner quels étaient les déterminants principaux favorisant l'adoption et la professionnalisation d'un service d'audit interne au sein des organismes publics belges, en proposant de s'appuyer essentiellement sur une perspective sociologique néo-institutionnelle (DiMaggio et Powell, 1983) et une approche néo-managériale du concept d'autonomie des organismes publics (Verhoest et autres, 2010). Les hypothèses ont été testées dans le cadre d'une analyse de facteurs multiples intitulée *Qualitative Comparative Analysis*<sup>5</sup>. Au total, sept facteurs repris des théories ci-dessus ont été sélectionnés suivant l'hypothèse qu'ils influenceraient favorablement l'adoption et la professionnalisation d'un service d'audit interne. Le tableau 1 décrit succinctement ces facteurs en fonction des théories mentionnées précédemment.

---

<sup>1</sup> Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) / Enterprise Risk Management Framework (ERM).

<sup>2</sup> International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI).

<sup>3</sup> L'article traite de toutes les entités publiques, non seulement des ministères, mais également des organismes publics décentralisés, des communes, des compagnies publiques, des coopératives.

<sup>4</sup> Enquête effectuée par l'Université Catholique de Louvain et la Katholieke Universiteit Leuven.

<sup>5</sup> Pour un aperçu de la méthode, voir Rihoux et Ragin (2009).

**TABLEAU 1 : LES SEPT FACTEURS FAVORISANT L'ADOPTION OU LA PROFESSIONNALISATION D'UNE ACTIVITÉ D'AUDIT INTERNE**

<b>THÉORIE NÉO-INSTITUTIONNELLE (DIMAGGIO ET POWELL, 1991 ET 1983)</b>	
Pression coercitive	La pression coercitive se définit comme une pression exercée sur des organismes par d'autres organismes desquels ils dépendent, par exemple par le truchement de mandats légaux ou d'autres types d'exigences formelles ou informelles. L'entité subordonnée accepte de satisfaire ces exigences pour paraître plus légitime au regard de son autorité de tutelle ou de tout autre acteur important pour l'entité. Dans notre contexte, nous avons pris en compte les mandats légaux ou contractuels en matière d'audit interne.
Pression normative	La pression normative est un facteur interne à l'organisation associé à la professionnalisation, par exemple les réseaux d'information professionnels tels que des associations professionnelles, les séminaires ou les formations, ou d'autres types de réseaux qui influencent directement la gestion et le personnel travaillant au sein de l'organisation. Dans notre étude, ce facteur est mesuré indirectement par le niveau de sensibilisation et de soutien de l'audit interne au sein de l'entité étudiée.
Mimétisme des entités	Le mimétisme renvoie au fait que les entités tendent généralement à imiter les autres organismes qu'elles perçoivent comme étant les plus avancés dans leur secteur d'activité. L'imitation est dès lors une autre manière d'augmenter la légitimité d'une entité, indépendamment de l'efficacité immédiate des résultats qu'elle produit.
<b>LE CONCEPT D'AUTONOMIE DANS LES ORGANISMES PUBLICS (VERHOEST ET AUTRES, 2010)</b>	
Dépendance financière de l'organisme public vis-à-vis de son autorité de tutelle	La dépendance financière évalue dans quelle mesure l'entité publique dépend des fonds du gouvernement pour assurer son financement. À cet égard, si nous combinons ce facteur avec la pression coercitive (DiMaggio et Powell, 1991, p. 154), les organismes publics qui ont une très faible autonomie financière auront tendance à se conformer davantage aux exigences du gouvernement ou d'un autre donateur financier important.
Présence d'un conseil d'administration dans un organisme public	Les entités publiques qui ont un conseil d'administration auront tendance à se gérer de manière plus autonome et « normative » que les départements ministériels ou autres services rattachés directement au gouvernement. La présence d'un conseil d'administration suppose que le leadership de l'entité ne dépend plus uniquement du gouvernement, mais est partagé entre plusieurs acteurs, dont des experts, des gestionnaires et d'autres parties prenantes de l'entité.
Fréquence élevée du contrôle externe	Le contrôle externe comprend tous les audits externes et autres types de contrôle effectués par des agents extérieurs à l'entité, par exemple les audits externes effectués par la Cour des comptes ou par d'autres agents de contrôle publics. Plus les organismes publics sont fortement contrôlés et sous la menace de sanctions, plus ceux-ci auront tendance à se conformer aux exigences imposées par l'autorité de tutelle.
Autonomie managériale	L'autonomie managériale implique la possibilité pour l'organisme de choisir et d'utiliser librement ses ressources budgétaires, humaines et logistiques. Nous supposons ici que les entités qui ont une forte autonomie managériale auront tendance à professionnaliser davantage leurs services d'audit interne que les entités qui ont une autonomie managériale plus faible.

Différentes perspectives sont proposées dans cet article sur la base des résultats principaux de cette recherche. En premier lieu, l'article présente quelques données statistiques relatives à l'adoption et à la professionnalisation d'un service d'audit interne dans le secteur public belge. Ensuite, il décrit les dispositifs institutionnels relatifs à l'audit interne dans les différentes autorités publiques belges. Ces dispositifs en matière d'audit ont une influence significative sur le taux d'adoption des services d'audit interne. En outre, la description de ceux-ci nous permettra de mieux comprendre le contexte des différents témoignages exposés dans la troisième section. Ces entretiens ont été menés dans le cadre de cette recherche en vue d'illustrer et d'enrichir les résultats quantitatifs provenant de l'analyse *Qualitative Comparative Analysis*, en approfondissant ainsi la manière dont l'audit interne a été adopté ou professionnalisé dans certaines entités provenant de notre échantillon, et ce, par rapport aux principaux facteurs mentionnés dans le tableau précédent. Dans une quatrième section, nous nous attardons sur l'expérience fédérale en matière d'audit interne, jugée peu satisfaisante, malgré certains facteurs favorables dont une multitude de mandats obligatoires en la matière (Cour des comptes, 2007). La dernière section reprend les conclusions et les réflexions principales émises dans le cadre de la thèse en relation avec les résultats présentés dans cet article.

## ■ LES STATISTIQUES EN MATIÈRE D'AUDIT INTERNE DANS LES ENTITÉS PUBLIQUES BELGES

En juin 2010, l'Institut des auditeurs internes de Belgique, conjointement avec l'Université Catholique de Louvain et l'Université de Gand, a envoyé un questionnaire au sujet de l'organisation et de la pratique de l'audit interne aux entités publiques belges, c'est-à-dire aux autorités fédérales, aux communautés et aux régions et aux pouvoirs locaux<sup>6</sup>. Cette enquête avait pour objectif d'obtenir, pour la première fois en Belgique, des statistiques sur la situation du contrôle interne et de l'audit interne auprès des entités appartenant aux différents niveaux d'autorités publiques. Le questionnaire était adressé aux entités qui disposaient d'un service d'audit interne et à celles qui n'en disposaient pas. Le questionnaire a été envoyé par voie électronique à la grande majorité des organisations reprises dans la liste globale des entités publiques constituée par le service Comptes nationaux/régionaux et Conjoncture au sein de la Banque nationale de Belgique, ainsi qu'aux provinces et communes comprenant 30 000 habitants ou plus. Au total, 592 organisations ont été contactées et un taux global de réponse de 21 % (126 participants) a été obtenu. Ce sont les responsables ou leurs collaborateurs dans le domaine du contrôle interne ou de l'audit interne qui ont principalement répondu au questionnaire au nom de leur organisation. Après avoir effectué un contrôle sur la qualité des réponses, 119 questionnaires ont été retenus pour l'analyse statistique. Les points

---

<sup>6</sup> Pour un aperçu complet des résultats de l'enquête, voir Van Gils, Christiaens et Hex (2010). L'article résume dans cette section les principaux résultats de cette enquête.

les plus marquants des résultats de l'enquête sont repris ci-dessous, après la description de notre échantillon.

### Description de l'échantillon

Tous les niveaux d'autorité publique en Belgique sont représentés dans l'échantillon. Par rapport à la population réelle, nous observons une surreprésentation des entités publiques provenant surtout du fédéral, ensuite de l'administration flamande et de la Région wallonne. Les entités publiques des pouvoirs locaux flamands et bruxellois sont en revanche sous-représentées.

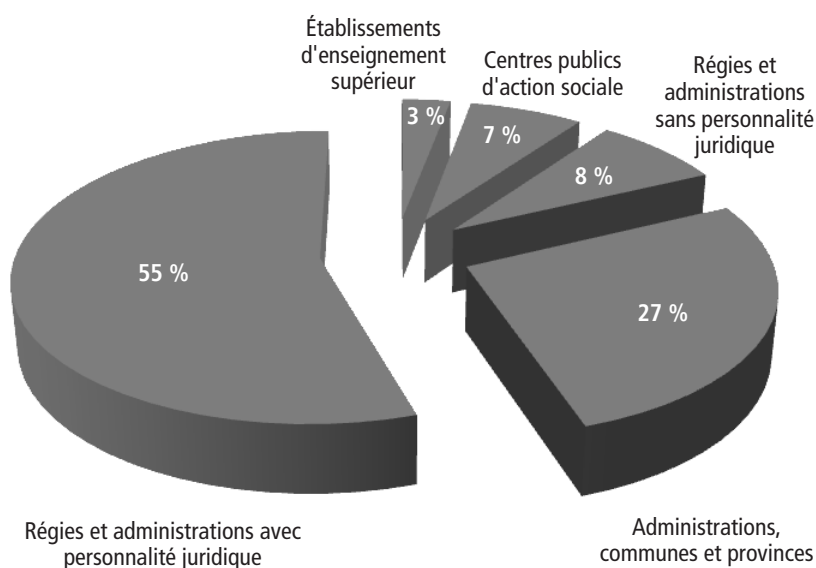
**TABLEAU 2 : LA REPRÉSENTATIVITÉ DES ENTITÉS PAR NIVEAU D'AUTORITÉ PUBLIQUE**

	ÉCHANTILLON (EFFECTIFS)	TAUX DE REPRÉSENTATION DANS L'ÉCHANTILLON (%)	TAUX DE REPRÉSENTATION DANS LA POPULATION (%)
Fédéral	32	27	15
Administration flamande (niveau « régional »)	28	23	18
Région wallonne	12	10	6
Région Bruxelles-Capitale	3	3	4
Communauté française (niveau « régional »)	7	6	4
Local Wallonie	18	15	17
Local Flandre	16	13	27
Local Bruxelles	3	3	9
	119	100	100

La majorité des répondants proviennent des autorités régionales et communautaires (42 %) et des autorités locales (31 %).

S'agissant des différents types d'organismes publics, l'échantillon est bien diversifié, sauf pour les pouvoirs locaux flamands où seuls les communes et quelques centres publics d'action sociale ont répondu à l'enquête. On observe qu'environ deux tiers des participants (58 %) représentent des agences publiques décentralisées avec personnalité juridique, par exemple des compagnies publiques, des coopératives, des établissements d'enseignement supérieur et d'autres types d'organismes d'intérêt public.

FIGURE 1: LES TYPES D'ORGANISMES DANS L'ÉCHANTILLON



Plus de la moitié des entités ayant participé à l'enquête ont plus de 15 ans d'existence (58 %) et comptent plus de 200 personnes (69 %). En termes de budget, la moitié des entités ont 71,5 millions d'euros ou moins.

Le tableau 3 reprend le score global des appréciations des répondants pour différents aspects du contrôle interne de leur entité selon l'échelle de 1 à 5 (1 = pas du tout; 5 = tout à fait). De manière générale, les scores sont relativement faibles, surtout lorsque les activités de contrôle doivent s'intégrer dans toutes les sphères opérationnelles de l'entité ou s'évaluer de manière continue.

TABLEAU 3 : L'ÉTAT DU CONTRÔLE INTERNE DANS LES ENTITÉS

	N	MOYENNE	ÉCART TYPE
Le professionnalisme est une valeur importante pour notre organisation.	117	4,07	,898
Notre organisation dispose d'un système pour la gestion des plaintes.	117	3,62	1,375
Notre organisation dispose d'une culture de transparence/d'ouverture.	118	3,59	1,040
Le management est sensibilisé à tout ce qui concerne le contrôle interne.	118	3,36	1,027
Les objectifs de notre organisation sont quantifiés.	116	3,31	1,160
Notre organisation dispose d'un système de planification des ressources humaines.	116	3,08	1,203
Notre organisation dispose d'un processus global des dispositifs du contrôle interne.	116	3,06	1,159
Les processus de l'organisation sont décrits ou documentés.	117	3,04	1,163
Les dispositifs de contrôle interne sont améliorés de manière continue.	116	2,97	1,212
Les dispositifs de contrôle interne recouvrent l'ensemble des activités de l'organisation.	116	2,93	1,185
Notre organisation dispose d'un système qualité.	115	2,83	1,422
Les processus de support (financiers, humains, contrôle) sont intégrés/informatisés dans une plateforme IT commune pour l'ensemble de l'organisation.	116	2,55	1,321

## L'adoption d'une activité d'audit interne

Par « activité d'audit interne », on entend un service, une fonction ou un responsable qui gère une activité d'audit interne dans l'organisation selon les standards de la profession de l'audit interne, ou une activité d'audit interne qui est sous-traitée partiellement ou entièrement. La moitié des participants (53 %) déclarent avoir une activité d'audit interne. Il serait utile d'insister sur le fait que ce taux serait probablement moins élevé dans la réalité : certains répondants auraient confondu une activité d'audit interne avec un service ou un audit de qualité. Aussi, ce sont essentiellement les organisations qui ont, ou désirent avoir, une activité d'audit interne qui étaient les plus susceptibles de participer à cette enquête.

TABLEAU 4 : LE TAUX D'ADOPTION D'UNE ACTIVITÉ D'AUDIT INTERNE

	FRÉQUENCE	POURCENTAGE
Existence d'un service d'audit interne à l'organisation	54	45
Le service d'audit interne est entièrement sous-traité	9	8
Le service d'audit interne est en phase « projet »	20	17
Aucun service d'audit interne	36	30
<b>TOTAL</b>	<b>119</b>	<b>100</b>

En ce qui concerne la sous-traitance des activités d'audit interne (8 %), celles-ci sont essentiellement effectuées par des services d'audit interne centralisés, à savoir IAVA et AUDIO respectivement pour l'administration et les autorités locales flamandes comme cela sera précisé dans la section suivante. La sous-traitance privée à 100 % est exceptionnelle dans notre échantillon (un seul cas).

Les raisons principales invoquées pour justifier l'absence de toute activité d'audit interne, sont, par ordre d'importance, les suivantes : le manque de moyens, le niveau de maturité insuffisant du contrôle interne de l'entité, la mauvaise perception de la valeur ajoutée de l'audit interne, la taille trop petite de l'entité, une duplication des activités d'audit interne avec les missions d'audit externe, ou encore parce que l'activité d'audit interne en tant que fonction n'est pas encore bien comprise en interne. En termes d'obligations légales en matière d'audit interne, un peu moins de la moitié des participants (40 %) déclarent avoir un mandat obligatoire pour mettre en œuvre une telle activité.

## Les caractéristiques des services d'audit interne

Les services d'audit interne ayant participé à l'enquête ont de un à vingt ans d'ancienneté. Environ la moitié de ces services (54 %) ont cinq ans d'existence ou moins. Pour l'ensemble des organisations qui exercent une activité d'audit interne, un auditeur est en moyenne présent par tranche de 544 employés. Cette mesure est toutefois à prendre avec réserve, car cette proportion diminue considérablement pour les organisations comptant plusieurs milliers d'employés. En outre, les



services d'audit interne déclarent que leurs auditeurs internes sont principalement recrutés en interne (45 %). Les autres sources de recrutement sont indiquées dans le tableau qui suit.

**TABLEAU 5 : LA PROVENANCE DES AUDITEURS INTERNES AVANT D'OCCUPER LEURS NOUVELLES FONCTIONS (MOYENNE EN POURCENTAGE)**

	EFFECTIFS	MINIMUM	MAXIMUM	MOYENNE	ÉCART TYPE
Jeune(s) diplômé(s)	55	0	70	6	15,729
D'un autre département interne de notre organisation	55	0	100	45	43,117
D'une autre organisation du secteur public	55	0	100	23	36,224
Du secteur privé	55	0	100	24	36,389
Pas d'application	55	0	100	4	18,892

Par ailleurs, l'enquête révèle que plus de la moitié des responsables en audit interne (55 %) avaient trois ans ou moins d'expérience en audit interne avant d'occuper leur fonction actuelle et qu'un tiers n'avaient aucune expérience en cette matière.

En ce qui a trait aux types de missions effectuées par les auditeurs internes, les répondants ayant une activité d'audit interne déclarent que leurs auditeurs internes effectuent principalement des missions d'assurance (56 %) et des missions de conseil (17 %).

**TABLEAU 6 : LES TYPES DE MISSIONS EFFECTUÉES PAR L'AUDITEUR INTERNE EN GÉNÉRAL (MOYENNE EN POURCENTAGE)**

	EFFECTIFS	MINIMUM	MAXIMUM	MOYENNE	ÉCART TYPE
Missions d'assurance	50	0	100	56	27,380
Missions de conseil	50	0	80	17	18,347
Cartographie des risques	50	0	80	11	13,157
Autre rôle	50	0	60	9	14,164
Programme d'amélioration	50	0	50	6	11,147
Animation d'ateliers de formation	50	0	20	1	3,423

Les audits opérationnels<sup>7</sup>, suivis des audits de performance<sup>8</sup> et des audits de qualité, sont les audits les plus souvent cités parmi les principales missions d'assurance qu'effectuent les auditeurs internes. Par ailleurs, la plupart des auditeurs internes ayant participé à l'enquête ont également fréquemment mentionné la duplication des missions d'audits des auditeurs externes, surtout dans le domaine des audits financiers et de la certification ISO.

## La gouvernance des services d'audit interne et la relation avec le contrôle externe

La plupart des services d'audit interne de l'enquête (91 %) sont rattachés aux instances hiérarchiques les plus élevées de leur entité.

**TABLEAU 7 : LE RATTACHEMENT HIÉRARCHIQUE DE L'ACTIVITÉ D'AUDIT INTERNE**

	FRÉQUENCE	POURCENTAGE
Au plus haut dirigeant de l'organisation	35	58
Au comité d'audit	20	33
À une direction opérationnelle	3	5
À la direction financière	1	2
Pas d'application	1	2
<b>TOTAL</b>	<b>60</b>	<b>100</b>

Un peu plus de la moitié des services d'audit interne (56 %) déclarent avoir obtenu la signature de la direction générale de l'organisation sur leurs documents officiels relatifs à leur mandat, en particulier sur la charte d'audit interne. La moitié des services d'audit interne (52 %) ont un crédit budgétaire formel pour financer leurs activités d'audit.

Un peu plus de la moitié des services d'audit interne (57 %) ont un comité d'audit. Deux tiers de ces comités (62 %) s'appuient sur un fondement légal ou réglementaire. En ce qui concerne leurs relations avec les autres agents du contrôle, les services d'audit interne déclarent généralement que la coordination entre leurs comités d'audit, là où ils existent, et les agents chargés du contrôle interne/externe est faible. Par ailleurs, les mécanismes de collaboration privilégiés entre les services

<sup>7</sup> L'audit opérationnel examine les éléments de gestion d'une organisation (planification, organisation, direction et contrôle), c'est-à-dire les objectifs et les plans, les responsabilités, les structures organisationnelles, les politiques et procédures, les systèmes et méthodes, les contrôles et les ressources humaines et physiques.

<sup>8</sup> L'audit de performance examine l'utilisation des ressources pour déterminer si celles-ci sont utilisées de manière la plus économique, efficiente et efficace pour accomplir la mission et les objectifs de l'entité.

d'audit interne et les agents du contrôle externe seraient l'échange des rapports d'audit (65 %) et la coordination des plans d'audit (45 %). L'appui de ces agents pour les travaux d'audit interne semblerait marginal (18 %).

### Les pratiques professionnelles des services d'audit interne

Environ deux tiers des services d'audit interne ayant participé à l'enquête (64 %) ont des auditeurs internes membres de l'Institut des auditeurs internes. En matière de bonnes pratiques pour gérer et professionnaliser ces services, la plupart de ceux-ci déclarent avoir utilisé les outils recommandés et mis en œuvre les standards de la profession de manière satisfaisante; seules les pratiques relatives à la gestion du personnel seraient les moins appliquées (38 %) comme l'indique le tableau ci-dessous.

**TABLEAU 8 : LES PRATIQUES PROFESSIONNELLES DES SERVICES D'AUDIT INTERNE**

	EFFECTIFS	FRÉQUENCE	POURCENTAGE
Adhérence à un code de déontologie	60	44	73
Système de suivi des recommandations	60	46	77
Programme d'assurance qualité et d'amélioration continue	60	42	70
Outils de gestion de la performance de l'activité d'audit interne	60	39	65
Programme en gestion du personnel	60	23	38
Pas d'application	60	3	5

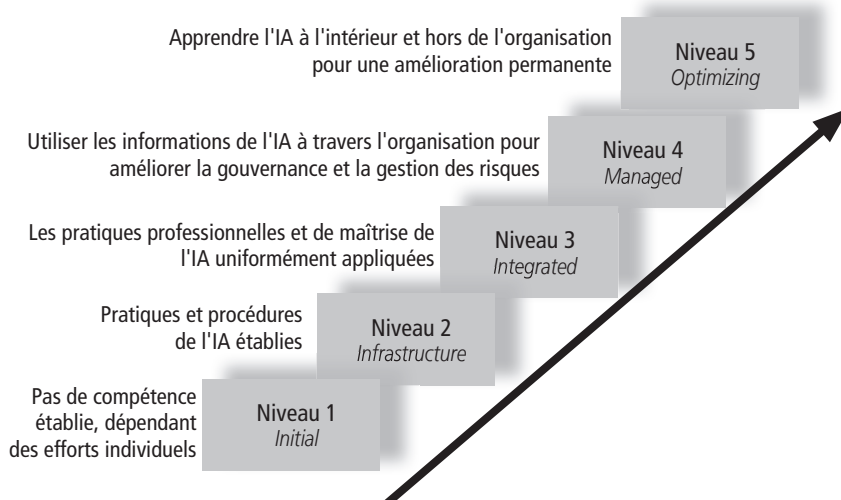
### Les niveaux de maturité

Afin d'évaluer le niveau de maturité des services d'audit interne, une liste de 89 indicateurs a été élaborée d'après l'interprétation du modèle de maturité de l'audit interne pour le secteur public (*Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector*) développé par l'IIA Research Foundation<sup>9</sup>. Ces indicateurs ont été répartis dans le questionnaire de l'enquête. Les différents niveaux de maturité sont résumés dans la figure 2<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> Van Gils a récemment proposé d'appliquer le modèle avec la même démarche méthodologique pour l'ensemble des données de la profession dans le secteur public dans le cadre d'un projet financé par l'IIARF (IIA Research Foundation) en partenariat avec l'auteur principal du IA-CM (Elizabeth MacRae, Canada). Au total, des données d'organismes publics provenant de 130 pays sont analysées. Le rapport sera publié en 2013 par l'IIARF.

<sup>10</sup> Pour de plus amples informations sur le modèle, voir le site [www.theiia.org](http://www.theiia.org), en particulier [www.theiia.org/bookstore/product/internal-audit-capability-model-iacm-for-the-public-sector-1422.cfm](http://www.theiia.org/bookstore/product/internal-audit-capability-model-iacm-for-the-public-sector-1422.cfm)

FIGURE 2 : LES NIVEAUX DU MODÈLE DE COMPÉTENCE DE L'AUDIT INTERNE (IA-CM)



Source : The Institute of Internal Auditors - Research Foundation, [www.theiia.org/research](http://www.theiia.org/research)

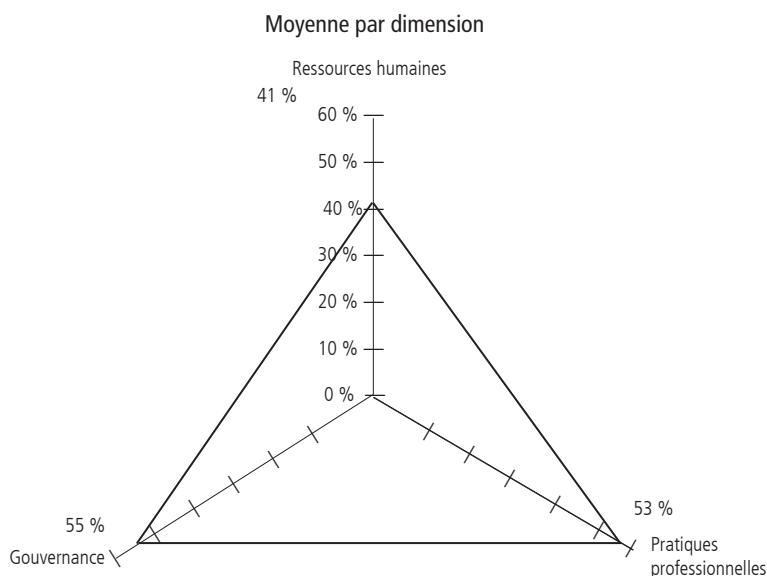
Dans le cadre de la méthodologie de l'enquête, chaque service d'audit interne accède à un niveau de maturité supérieur s'il satisfait au moins 70 % des indicateurs correspondant à chaque niveau de maturité précédent et actuel, et ainsi de suite. Les indicateurs ont été regroupés dans trois des six dimensions provenant du modèle de compétence, à savoir « les pratiques professionnelles », « la gouvernance » et « la gestion des ressources humaines ». Tous les résultats de cette enquête sont basés sur l'appréciation des répondants quant à leurs activités d'audit interne et non sur une évaluation effective de celles-ci. Le tableau 9 affiche le résultat de l'évaluation des services d'audit interne par niveau de maturité. Plus de la moitié des services d'audit interne (54 %) se situent toujours au stade initial de développement, dont des services récents et d'autres plus anciens.

TABLEAU 9 : LES NIVEAUX DE MATURITÉ DES SERVICES D'AUDIT INTERNE

	FRÉQUENCE	POURCENTAGE
Niveau 1 : <i>Initial</i>	30	54
Niveau 2 : <i>Infrastructure</i>	21	38
Niveau 3 : <i>Integrated</i>	2	4
Niveau 4 : <i>Managed</i>	0	0
Niveau 5 : <i>Optimizing</i>	2	4
<b>TOTAL</b>	<b>55</b>	<b>100</b>

L'enquête dévoile aussi des résultats par dimension de compétence comme l'illustre la figure suivante. Selon la logique du modèle de compétence, un service d'audit interne ne peut évoluer favorablement et durablement à un niveau de maturité supérieur que si certaines dimensions ont atteint un niveau de compétence satisfaisant. La moyenne globale des résultats révèle qu'aucune des trois dimensions n'obtient un seuil favorable pour permettre aux organisations d'atteindre un niveau de maturité élevé concernant leur service d'audit interne, en particulier en raison d'une gestion des ressources humaines qui semble relativement précaire pour cette fonction dans ce secteur.

FIGURE 3 : LES RÉSULTATS GLOBAUX PAR DIMENSION DE COMPÉTENCE



## ■ LE DISPOSITIF INSTITUTIONNEL RELATIF À L'AUDIT INTERNE DANS LES DIFFÉRENTES AUTORITÉS PUBLIQUES BELGES<sup>11</sup>

Comme il a été mentionné précédemment, l'attention portée à l'audit interne dans les administrations publiques belges est apparue au début de la décennie 2000. Un dispositif institutionnel s'est mis en place progressivement à tous les échelons d'autorités publiques à l'exception du niveau local. D'une part un cadre légal a été adopté, d'autre part différents organes ont dû prendre en charge les activités d'audit interne. Nous nous contentons ici de mettre en évidence les différences observées entre les entités sur les trois points suivants : l'adoption ou non d'un cadre réglementaire, le degré de centralisation des activités d'audit et le rattachement hiérarchique du service d'audit interne.

### L'audit interne au niveau de l'État fédéral

Avant la dernière réforme de l'Administration fédérale, intitulée « réforme Copernic » (2000), les activités d'audit interne étaient peu nombreuses et laissées à l'initiative des départements et autres organismes publics (De Visscher et Petit, 2002). Les activités d'audit interne ont été rendues obligatoires en 2002 dans tous les départements ministériels et dans certains organismes publics. Le nouveau cadre réglementaire visait, d'une part, à créer un dispositif institutionnel commun à toutes les entités fédérales concernées, à savoir la création d'un comité d'audit et d'un service d'audit interne dans chaque entité, et, d'autre part, à développer un cadre de travail incluant l'adhésion obligatoire aux référentiels IIA et autres principes communément admis, l'organisation du recrutement et de la formation des auditeurs, ainsi que l'élaboration de documents types dont la charte d'audit interne. Le cadre de travail commun en matière d'audit interne a été élaboré par l'Unité centrale d'harmonisation au sein du Service public fédéral « Budget et Contrôle de gestion », mais le dispositif institutionnel n'a pas vraiment été mis en place de manière satisfaisante, la majorité des départements ministériels et des organismes n'ayant ni de service d'audit interne ni de comité d'audit, cinq ans après l'adoption de ce dispositif. En conséquence, les deux arrêtés royaux du 17 août 2007 en matière d'audit interne ont imposé une refonte des arrêtés royaux précédents en instaurant un nouveau dispositif institutionnel. Là où les arrêtés de 2002 imposaient l'obligation d'installer dans chaque service fédéral un service d'audit interne, la réglementation de 2007 se limite à l'engagement de pratiquer des activités d'audit interne et d'avoir un responsable d'audit interne par entité fédérale. Cette dernière formulation offre ainsi le choix du mode de gestion au Service public fédéral : celui-ci peut, au choix, créer un service permanent pour son entité, faire appel au service d'audit interne d'une autre entité fédérale ou encore recourir à de la sous-traitance publique ou privée.

En outre, l'obligation d'installer un comité d'audit dans chaque service fédéral a été remplacée par la constitution d'un comité d'audit unique et transversal,

---

<sup>11</sup> Cette section reprend les éléments essentiels de l'article publié par Van Gils et autres (2008).

appelé le Comité d'audit de l'Administration fédérale (CAAF). La création dudit comité accentue le processus de centralisation des activités d'audit interne. Le CAAF est rattaché directement au Conseil des ministres et est compétent pour les vingt-trois services fédéraux visés par l'arrêté royal. Il garantit l'indépendance et l'efficacité des processus d'audit interne et veille à ce que ses recommandations soient prises en considération. Il est également chargé d'assister le gouvernement dans la détection des risques transversaux<sup>12</sup>.

Enfin, en ce qui concerne le rattachement hiérarchique, les responsables d'audit interne rapportent à la fois à la direction de leur organisation ainsi qu'au CAAF tout ce qui concerne l'organisation, la planification et l'efficacité de leurs activités en matière d'audit interne, ainsi que les problèmes qui dépassent le périmètre de leur organisation respective.

### **L'audit interne au niveau régional/communautaire**

Chaque région ou communauté a adopté son propre dispositif institutionnel. À la Région flamande (Communauté flamande), les activités d'audit interne dans l'Administration flamande ont été rendues obligatoires par l'arrêté du gouvernement flamand du 8 septembre 2000. En ce qui concerne le dispositif institutionnel (approuvé par le gouvernement flamand les 17 février 2006 et 30 mars 2007), il met en place une structure organisationnelle centralisée pour toutes les activités d'audit interne des départements ministériels et des organismes publics sans personnalité juridique distincte. Ces activités sont prises en charge par une seule entité, l'Agence d'audit interne de l'Administration flamande (IAVA), laquelle rapporte directement au Comité d'audit de l'Administration flamande. La gestion de l'Agence est réglée dans un contrat de gestion établi entre l'Agence et le Comité d'audit de l'Administration flamande. L'IAVA est rattachée au Comité d'audit, lequel assure la supervision directe, l'évaluation et l'indépendance de l'Agence. Quant aux agences autonomes de droit public, elles ont la faculté de créer leur propre service d'audit interne, et leur conseil d'administration peut mettre sur pied un comité d'audit. L'IAVA conserve cependant les pleins pouvoirs pour effectuer des audits dans toutes les entités de l'univers de vérification, donc également dans les entités qui possèdent des services décentralisés d'audit interne. Lorsqu'elle envisage d'étendre ses investigations aux agences autonomes de droit public ayant leur propre service d'audit, l'IAVA planifie sa mission en accord avec le comité d'audit décentralisé (Interne Audit van de Vlaamse Administratie, 2011).

La Communauté française a adopté le 21 février 2003 un décret imposant la création d'une cellule d'audit interne dans les organismes d'intérêt public dépendant de la Communauté française, mais cette obligation, assez curieusement, ne s'applique pas aux autres services administratifs, en particulier au ministère de la

<sup>12</sup> Le CAAF, installé officiellement le 2 avril 2010, ne semble pas encore à même de jouer son rôle de « gardien » de l'audit interne. Selon le dernier rapport (168<sup>e</sup>) de la Cour des comptes, le contrôle interne et l'audit interne n'enregistrent guère de progrès. En réponse à la Cour, le ministre du Budget a suggéré que le CAAF développe des stimulants complémentaires... (Cour des comptes, 2011-2012; voir également Mottoul, 2010).

Communauté française. Il existe toutefois depuis 1998 une cellule d'audit interne, le Service général d'audit budgétaire et financier (SGABF), qui effectue des missions d'audit interne aussi bien pour les services du ministère que pour les organismes dépendant de la Communauté française. Ces missions sont initiées sur une base volontaire à la demande des services administratifs. Le gouvernement de la Communauté française a souhaité étendre progressivement les activités d'audit interne à l'ensemble des administrations, compte tenu des réserves émises au départ par les services à l'égard d'une vision nouvelle du contrôle et de l'audit internes. Le SGABF est placé au sein du Secrétariat général du ministère et rend compte au Comité d'audit du ministère. Relevons la composition inhabituelle de ce comité, lequel est composé des ministres (ou de leurs représentants) de la Communauté française, des administrateurs généraux du ministère, du responsable du Service d'audit interne et des inspecteurs des Finances accrédités auprès de la Communauté française avec voix consultative. Des représentants de la Cour des comptes peuvent également assister au Comité d'audit, mais à titre d'observateur. Le Comité d'audit est présidé par le secrétaire général du ministère.

Jusqu'en 2008, la Région wallonne ne disposait pas de réglementation imposant l'organisation d'activités d'audit interne dans les administrations wallonnes, à l'exception des activités d'audit interne découlant des obligations vis-à-vis des institutions européennes, en particulier dans le cadre des fonds structurels et agricoles. La situation a toutefois évolué à la suite d'une fusion des deux ministères de la Région wallonne; un département d'audit interne, rattaché au Secrétariat général, a été mis en place au sein du nouveau Service public de Wallonie.

À la Région de Bruxelles-Capitale, un comité d'audit ainsi qu'un programme d'audit interne ont été établis au ministère à la suite d'une ordonnance régionale en 2003.

Tant à la Région wallonne, qu'à la Communauté française et à la Région de Bruxelles-Capitale, les services d'audit interne font rapport directement à un comité d'audit situé au sein de l'entité.

## **L'audit interne au niveau local**

Jusqu'à présent, les collectivités locales en Belgique – communes et provinces – ne sont pas tenues de mettre en œuvre des programmes d'audit interne, même si certaines réglementations adoptées récemment obligent les municipalités et d'autres entités locales à instaurer ou à améliorer leurs systèmes de contrôle interne. En Flandre toutefois un prestataire de services externe appelé « Audio » réalise, en application du décret du 19 décembre 2008 sur les centres publics d'action sociale, des activités d'audit pour plus de vingt entités publiques locales actives dans le secteur de la protection sociale. Ce service a été étendu à d'autres entités locales à partir de 2010.

Pour conclure, toutes les entités publiques qui ne sont pas couvertes par les dispositions citées ci-dessus ne sont donc pas soumises à un cadre légal commun visant à imposer la pratique de l'audit. Les programmes d'audit interne sont alors mis en œuvre de manière décentralisée, sur une base volontaire ou à la suite de mandats individuels exigés, par exemple, par des bailleurs de fonds comme l'Union européenne dans le cadre des fonds structurels ou agricoles.



L'administration régionale flamande a organisé ses activités d'audit interne de la façon la plus centralisée. L'administration fédérale a tendance à suivre cette direction, non seulement parce qu'elle a mis en place un comité d'audit central, mais aussi parce que ce comité a formulé en 2011 une proposition visant à centraliser tous les programmes d'audit interne couverts par les arrêtés royaux précités auprès d'une agence équivalente à l'AVA.

**TABLEAU 10 : LE DISPOSITIF INSTITUTIONNEL EN MATIÈRE D'AUDIT DANS LE SECTEUR PUBLIC BELGE, SITUATION ENTRE 2008-2010**

	<b>AUDIT INTERNE OBLIGATOIRE ?</b>	<b>TYPE DE STRUCTURE D'AUDIT</b>	<b>RATTACHEMENT HIÉRARCHIQUE POUR LA MAJORITÉ DES ACTIVITÉS D'AUDIT INTERNE</b>
Fédéral	Hybride	Audit centralisé	Comité d'audit central et direction de l'entité concernée
Communauté française	Hybride	Audit décentralisé	Comité d'audit de l'entité concernée
Région wallonne	Non	Audit décentralisé	Comité d'audit de l'entité concernée
Communauté/Région flamande	Oui	Audit centralisé	Comité d'audit central
Région de Bruxelles-Capitale	Oui	Audit décentralisé	Comité d'audit de l'entité concernée
Local	Non	Audit décentralisé	Comité d'audit de l'entité concernée

### ■ LES FACTEURS FAVORISANT L'ADOPTION ET LA PROFESSIONNALISATION DES SERVICES D'AUDIT INTERNE

Cette troisième section illustre la manière dont l'audit interne est adopté et professionnalisé dans le contexte public belge grâce à une sélection de témoignages d'agents publics exerçant des activités en matière d'audit ou de contrôle internes dans des ministères ou autres organismes publics. L'objectif initial de ces entretiens était de confirmer ou d'approfondir les résultats principaux de l'analyse quantitative de la thèse. Des entretiens semi-structurés (de 60 minutes à 3 heures, avec une moyenne de 2 heures, de juin 2011 à août 2011) portant sur les facteurs mentionnés en introduction ont été menés auprès de 21 organismes publics. Nous avons gardé l'anonymat de nos interlocuteurs et utilisé, dans la majorité des cas,

des pseudonymes pour désigner les organismes qu'ils représentaient<sup>13</sup>. Tous les entretiens ont été retranscrits et restructurés selon le protocole analytique de Beaud et de Weber (2003). Nous avons demandé à chaque interlocuteur dans quelle mesure ces facteurs ont favorisé (ou empêché) l'adoption ou la professionnalisation d'un service d'audit dans leur entité.

## Les facteurs favorisant l'adoption d'un service d'audit interne

### *Les mandats obligatoires relatifs à l'audit interne*

En ce qui concerne l'adoption d'un service d'audit interne, les mandats obligatoires relatifs à l'audit interne sont considérés comme un incitant fort. Avant 2000, les règlements légaux à ce sujet ne concernaient le plus souvent qu'un seul organisme à la fois, par exemple lors de la création d'un tel organisme ou lors de la conclusion d'un contrat de gestion, en particulier pour les organismes publics créés après 1995. Ces initiatives provenaient de réformes publiques plus globales en vue de moderniser et de décentraliser davantage la fonction publique. Après 2000, ces règlements touchent plusieurs organismes à la fois, ce qui permet de répandre plus facilement et rapidement l'audit interne en tant que concept.

Le mandat légal s'impose parfois après l'adoption volontaire d'un service d'audit interne, à la suite d'une série de dysfonctions graves ou d'une crise, ce qui aide à légitimer davantage ce service au sein de l'entité. L'exemple de la Société de logement illustre bien ce contexte. Dans cet organisme, des inspecteurs des finances avaient décelé des cas de fraude dans l'entité, ce qui avait notamment débouché sur l'affaire de la Carolo en 2005<sup>14</sup>. Par conséquent, un service d'audit interne a été directement mis en place et ensuite formalisé dans le cadre du contrat de gestion (2007-2012) entre la Société et son autorité de tutelle.

Moi j'étais engagé là-bas en 2004. À l'époque ce n'était pas une fonction d'auditeur interne. On nous appelait « inspecteurs financiers » [...] On effectuait des missions d'appui et de contrôle auprès de 70 sociétés de logement qui étaient sous notre tutelle. [...] Et c'est ce genre de missions qui a débouché sur l'affaire Carolo. C'était le big bang qui a fait professionnaliser cette fonction. [...] Cela a donné tellement de pression que le politique a décidé de mettre une cellule d'audit interne, à partir de 2005, avec l'autorité et les moyens nécessaires [...] La société s'était aussi engagée à mettre en œuvre la fonction d'audit interne dans son nouveau contrat de gestion. [...] Ils ont recruté, recruté, recruté, pour être rassurés. Maintenant je pense que le processus est finalisé. Nous sommes maintenant une

<sup>13</sup> L'article indique parfois le nom réel de l'entité parce que les faits ont été mentionnés dans la presse ou parce que l'interlocuteur avait donné son accord.

<sup>14</sup> L'affaire de la Carolo a éclaté le 5 septembre 2005, et a marqué le début des scandales politico-financiers dans la municipalité de Charleroi en Belgique, lorsque l'un des partis politiques siégeant dans l'opposition au Conseil communal de la Ville de Charleroi a rendu public un rapport d'audit sur la Société de logement social appelée « La Carolorégienne ». Ce rapport a relevé des pratiques de corruption dans la gestion de la Carolorégienne. À la suite de cette affaire, plusieurs échevins et administrateurs de la Société se sont retrouvés devant la justice pour malversations et détournement de fonds.

dizaine d'auditeurs internes, avec un directeur. Il y avait vraiment une pression politique avec une opinion publique. (Auditeur interne, Société de logement)

Dans un tout autre registre, des activités d'audit interne apparaissent après l'obligation légale pour certaines entités de respecter des standards de qualité ou d'autres règlements techniques en vue d'une certification, par exemple selon les normes de qualité ISO 9001, ISO 14001 ou EMAS. Dans ce contexte de certification, les activités d'audit interne incluent en général ce qu'on appelle des audits de qualité. Certaines entités publiques font réaliser ces audits de qualité par leur service d'audit interne, d'autres maintiennent des audits de qualité séparés. Dans ce contexte, nous avons souvent observé une certaine confusion, voire un amalgame, entre l'audit interne et l'audit de qualité.

En 2007, l'audit interne dépendait du service qualité dans le contexte de la grosse réorganisation et donc nous étions liés avec les services qualité. Avant 2007, l'audit interne était indépendant du département « Qualité ». [...] On fait de l'audit interne selon les normes de l'IIA, mais, à côté, on fait aussi des audits qualité, pour que le certificateur soit content. [...] On essaie d'avoir un équilibre. La norme ISO se limite à la procédure. Nous [l'audit interne], on va plus loin; il y a une approche risque. [...] C'est difficile de faire comprendre aux gens ce qu'est l'audit interne par rapport à l'audit qualité. Ils ne comprennent pas, par exemple, que cela peut prendre un mois alors que l'audit qualité ne prend que quelques heures. Il y avait vraiment une confusion entre l'audit interne et l'audit qualité. Le comité de direction se rendit compte que cela ne tournait pas rond. Et donc en 2009, on a sorti à nouveau les auditeurs internes du département « Qualité » et on les a mis dans un service indépendant, avec un responsable à sa tête, lequel dépend directement du comité de direction. (Responsable du service d'audit interne, Compagnie des eaux)

### *La dépendance financière*

Les entretiens ont mis en évidence le fait que les organismes publics qui ont l'obligation légale de mettre en place un service d'audit interne réagissent différemment selon qu'il y a ou non une menace de perte de ressources liée à cette obligation. En particulier, nous observons que les organismes financés en ordre principal par des subsides ou d'autres financements par projet seront plus enclins à respecter les exigences légales imposées par leurs principaux donateurs que des départements ministériels ou des organismes publics dont le financement est principalement assuré par des recettes financières récurrentes découlant directement d'une ligne budgétaire du gouvernement. L'exemple de l'Agence ci-après est un cas typique de la première situation. Cette agence opère essentiellement dans le domaine des programmes européens et reçoit des subsides européens importants. Sa structure administrative et ses pratiques de gestion suivent de près les règles édictées par les autorités de l'Union européenne.

S'il n'y avait pas la réglementation européenne, c'est clair que l'audit interne n'aurait jamais existé dans l'agence, ni soutenu par la direction. [...] Si la direction générale n'avait pas donné une visibilité à la fonction d'audit interne, cela aurait été l'objet de remarques et aurait pu mettre en péril l'*Agreement* avec les institu-

tions européennes; en tous les cas, cela aurait créé des problèmes inutiles. [...] Depuis 2008 ou 2009, la direction a un instrument de suivi, une sorte de tableau de bord avec la même structure telle inspirée dans l'annexe 1 de la réglementation européenne. Ici la direction suit les quatre points qui sont donnés là-dedans. (Responsable de l'audit interne, Agence dans les fonds européens)

La réaction à l'égard de la dépendance financière a été très différente dans la seconde catégorie d'entités publiques. La plupart des interlocuteurs de ce groupe avaient un regard amusé lorsque nous leur demandions dans quelle mesure le respect des obligations légales en matière d'audit interne était important pour leur entité. Cette réaction peut s'expliquer par le fait que toute menace d'une coupe budgétaire est théorique puisque l'essentiel de leur budget concerne des dépenses courantes que le pouvoir subsidiant n'a pas la possibilité de supprimer (par exemple les salaires des fonctionnaires). C'est particulièrement vrai pour les ministères fédéraux où l'audit interne est obligatoire depuis les arrêtés royaux de 2002 : certains départements ont mis en œuvre cette exigence d'un service d'audit interne, d'autres non. En d'autres termes, la dépendance financière n'est certainement pas un facteur stimulant dans ce contexte.

### *L'influence normative*

Parfois, l'obligation légale fournit indirectement « l'idée » normative de mettre en œuvre un programme d'audit interne. Par exemple, la Société de transport nationale, interrogée dans le cadre de notre étude, a mis volontairement en place un service d'audit interne, après l'obligation légale de créer un comité d'audit édictée par la Loi du 21 mars 1991 portant réforme de certaines entreprises publiques économiques. Cette loi ne mentionnait aucunement l'audit interne, mais comme les règles de bonne gouvernance d'un conseil d'administration exigent la création d'un comité d'audit en son sein, la mise en place d'un tel service rattaché directement à ce comité devenait indispensable. En d'autres termes, les organismes publics dotés d'un conseil d'administration seront plus susceptibles d'être influencés par le concept d'audit interne puisque ceux-ci suivront les recommandations provenant de règles de bonne gouvernance.

La volonté d'instaurer un service d'audit interne peut aussi provenir de l'expérience ou du profil des administrateurs d'un conseil d'administration. Nous pouvons citer en exemple l'arrivée d'un nouvel administrateur délégué dans le conseil d'administration d'un hôpital régional qui opère sous la tutelle de la Communauté française. Ce nouveau membre était un ancien auditeur de la Cour des comptes de Belgique.

Quelle était la motivation d'avoir de l'audit interne dans votre hôpital? Une réglementation? (Interviewer)

Non, on a eu en 2002 un nouvel administrateur délégué qui a lancé un plan stratégique global pour l'institution. Ce plan stratégique porte sur toutes les fonctions médicales et administratives de l'hôpital. Il y avait notamment la création d'un audit interne. Cela ne répondait à rien de particulier, mais l'administrateur délégué est issu de la Cour des comptes, c'était un auditeur (RIRE). Et voila pourquoi il

voulait mettre cela en place. Mais on n'a pas trouvé le temps ni les personnes pour le mettre en place tout de suite. (Secrétaire du conseil d'administration, Hôpital)

L'apparition de services d'audit interne peut également s'expliquer par l'influence des réseaux d'échanges et de documentation. Par exemple, dans une commune provinciale, l'idée de mettre en œuvre un programme d'audit interne est venue directement du management intermédiaire de l'entité. Le concept d'audit interne y était encore méconnu avant la distribution d'un rapport publié par le Conseil de l'Europe en 1999 sur les pratiques de l'audit interne aux niveaux local et régional dans les pays européens. Ce rapport a clarifié une certaine confusion qui régnait au sein du management interne de l'entité quant aux rôles respectifs des responsables des services comptables, du contrôle de gestion et des services d'inspection de la commune. Ce rapport a aussi donné une poussée à la mise en œuvre du service d'audit interne dans les services communaux.

Les autres facteurs de l'étude peuvent également indirectement propager des contextes normatifs favorables à la sensibilisation et à la mise en place d'un service d'audit interne.

### *Le mimétisme*

Il est intéressant de constater qu'une sorte de mimétisme émerge à partir du moment où une masse critique d'entités publiques adoptent des activités d'audit interne. Cette pression est particulièrement efficace lorsqu'il s'agit d'entités appartenant au même niveau d'autorité publique. Le cas de l'Hôpital est particulièrement illustratif à ce propos. L'initiative venant du nouvel administrateur délégué, lequel proposait d'instaurer un service d'audit interne dans l'institution comme expliqué plus haut, a été relayée ailleurs par les administrateurs de l'Hôpital qui siègent à d'autres conseils d'administration. Ceux-ci ont à leur tour exercé une pression croissante pour que l'audit interne soit répandu dans les organisations au sein desquelles ils siègent en tant qu'administrateurs. Nous sommes ici dans un contexte où des entités ont adopté un service d'audit interne à la suite du décret de 2003 sur le contrôle et la transparence des organismes publics de la Communauté française.

On a donc eu des pressions de certains administrateurs qui souhaitent mettre l'audit interne au plus vite. C'est pour cela qu'on accélère un peu maintenant. Les administrateurs qui sont externes, c'est-à-dire désignés par la Communauté française en fait. Et donc voilà, on est un peu dans le mouvement général des institutions publiques qui mettent cela en place un peu partout, on le sait aussi. (Secrétaire du conseil d'administration, Hôpital)

Les agences fédérales décentralisées opérant dans le domaine de la sécurité sociale offrent d'autres exemples de mimétisme. Bien qu'elles ne soient pas concernées par l'arrêté royal relatif à l'audit interne qui oblige tous les ministères et certains organismes à mettre en place un service d'audit interne depuis 2002, celles-ci ressentent néanmoins une pression implicite croissante pour créer de tels programmes. Il s'agit ici d'éviter d'être en retard en matière de bonne gouvernance par rapport à d'autres organismes pour lesquels l'audit interne est obligatoire, y compris leur ministère de tutelle (Sarens, De Visscher et Van Gils, 2010). Au palier

local, la diffusion de l'audit interne ne semble pas encore avoir atteint la masse critique nécessaire pour générer une pression implicite sur les autres entités locales. Il n'est donc pas surprenant qu'un amalgame entre audit interne, contrôle interne ou audit de qualité semble être fréquent.

### *L'influence du contrôle externe*

L'étude révèle que les agents du contrôle externe, en particulier l'inspection des finances, la Cour des comptes et les réviseurs d'entreprises, peuvent exercer une influence positive dans l'adoption d'un programme d'audit interne. Cela peut se faire directement par le soutien explicite aux projets d'audit interne en formulant des recommandations précises dans les rapports d'audit externe. L'impulsion du contrôle externe peut également être indirecte en induisant un environnement plus contraignant dans lequel l'entité publique opère ou parce que la direction considère que le niveau de contrôle externe n'est pas suffisant pour garantir que l'organisation est sous contrôle.

Je pense que toutes les institutions culturelles sont un peu au pied du mur pour le moment, que toutes les institutions ont grandi, que les règles de gouvernance sont de plus en plus strictes. [...] On n'est pas obligé de mettre en place un audit interne. C'est nous qui le faisons parce que les obligations pour les sociétés deviennent telles que c'est absolument nécessaire de passer par ce genre de système si on veut être certain que tout le monde rentre bien dans le même moule de procédures. C'est indispensable. (Directeur financier, Musée)

C'est vraiment une volonté des mandataires publics de soutenir ma fonction [d'audit interne]. Nous sommes une grosse entité, 3 000 personnes avec un gros budget, ils ont besoin d'être rassurés contre la fraude et les dérapages, surtout dans le contexte général de scandales financiers dans le monde des intercommunales. [...] Le contrôle externe intervient essentiellement en aval, lorsque tout est déjà amorcé. Le collègue des réviseurs ne vient qu'une à deux fois par an et ne vérifie que la comptabilité, essentiellement le budget de fonctionnement (provenant de la tutelle), mais ce n'est pas suffisant. (Responsable de l'audit interne, Hospice)

L'absence ou le faible niveau des contrôles externes devient clairement une pression en faveur de l'adoption d'un service d'audit interne dès lors que les risques de fraude ou de non-conformité deviennent élevés. C'est particulièrement vrai lorsqu'il y a un accroissement des activités de fonctionnement du fait d'une augmentation d'un budget, d'un élargissement du champ d'intervention ou de la fusion de différents organismes publics. En outre, certains organismes publics souhaitent instaurer un service d'audit interne dans le but de réduire les audits externes effectués par l'autorité de tutelle. L'adoption d'un tel programme permet de réduire les activités de contrôle externe en s'inspirant du principe de l'audit unique (*single audit*).

### *Les conseils d'administration*

Nous avons remarqué précédemment que les conseils d'administration des organismes publics constituent une force normative favorable à la mise en place

de l'audit interne. De même, la présence d'un conseil d'administration indique que l'entité publique a une personnalité juridique distincte de celle du gouvernement et fonctionne donc davantage selon les lois du marché. Ceci a pour conséquence de créer un environnement plus compétitif et contraignant qui favoriserait le besoin de mettre en place des activités d'audit interne comme cela a été illustré par le cas du Musée.

## **Les facteurs favorisant la professionnalisation d'un service d'audit interne**

### *Les règlements relatifs à l'audit interne*

Les règlements relatifs à l'audit interne influent également sur la professionnalisation de l'audit interne en raison de leur contenu normatif. Certaines obligations en matière d'audit interne demeurent très vagues si elles ne sont pas adaptées au contexte de l'entité. Cela a parfois généré une certaine confusion entre le contrôle interne, les services d'inspection et l'audit interne lorsque l'organisme tentait d'interpréter et de mettre en œuvre les exigences d'audit dans son cadre administratif. Cette confusion se trouve parfois dans le contenu de certains règlements comme les premières règles édictées par l'Union européenne en 1995 en matière d'audit interne dans le cas de l'Agence opérant dans les fonds européens.

Le règlement européen (CE/1663) de 1995 imposait carrément un service d'audit interne, mais, si mes souvenirs sont bons, dans ce règlement-là, on mélangeait contrôle interne et audit interne. Ils ont corrigé cela dans le règlement de 2006. (Responsable de l'audit interne, Agence dans les fonds européens)

En revanche, d'autres obligations sont très normatives; elles précisent par exemple les normes de la profession (les standards IIA) et parfois l'obligation de créer un comité d'audit, en particulier les arrêtés royaux relatifs à l'audit interne et certains contrats de gestion.

### *L'autonomie managériale*

Les agences ayant une forte autonomie managériale en matière de gestion de leurs ressources ont également des services d'audit interne plus avancés comparativement aux standards de la profession. Ceci contraste avec les ministères ou les organismes publics semi-autonomes dont les fonctions administratives internes dépendent directement de l'approbation gouvernementale et de cadres organisationnels plus rigides.

On a plus d'autonomie, car le fonctionnement de l'agence est moins impacté par la crise gouvernementale que les SPF [services publics fédéraux]. Nous n'avons pas vraiment besoin de l'accord d'un nouveau gouvernement pour notre fonctionnement interne. Pour les SPF, je pense qu'ils sont beaucoup plus barrés, car beaucoup de décisions doivent être formellement ratifiées par le pouvoir et parfois pour des décisions très importantes pour le fonctionnement d'un SPF. (Responsable de l'audit interne, Agence dans des fonds européens)

Toutes les décisions et les dossiers ne doivent pas passer par l'autorité de tutelle, nous ne sommes pas une administration ! On est un OIP [organisme d'intérêt public] ; on dispose d'une autonomie de gestion et de décision. C'est vrai qu'on a beaucoup plus de facilité chez nous, d'abord parce que c'est le contrat d'emploi pour tous. [...] Alors que pour eux [les ministères et administrations], ce sont des statutaires, des contractuels, des listes de réserve, etc. C'est vraiment difficile ! (Responsable de l'audit interne, Compagnie régionale des transports)

### *Le soutien de la direction générale*

Tous les interviewés possédant un service d'audit interne ont souligné qu'il est impératif que la direction générale soit réellement sensibilisée à la notion d'audit interne et qu'elle soutienne pleinement et activement ses auditeurs internes afin d'assurer la légitimité, la crédibilité et la transversalité de cette fonction dans la structure organisationnelle. Les entités de notre échantillon qui ne remplissent pas cette condition ont sans exception des services d'audit interne faiblement développés, impliquant des missions d'audit restreintes ou isolées, peu importe le niveau de compétences des auditeurs internes ou le nombre d'années d'existence de leur service.

Dans l'actuel des choses, je trouve qu'on est professionnel : j'utilise tous les standards internationaux ; j'ai une méthodologie reconnue par l'IIA ; j'ai une charte, un code d'éthique, une analyse des risques, une matrice d'évaluation ; j'ai donc tout ce qu'il faut. Maintenant, tout est prêt pour faire du bon boulot, mais il faut maintenant une reconnaissance du haut, une formalisation de la fonction. [...] Apparemment le comité de direction a d'autres priorités. (Auditeur interne, ministère de l'Innovation)

### *Les conseils d'administration*

Pour la professionnalisation de l'audit interne, le conseil d'administration jouerait un rôle de facilitateur au même titre que la direction générale décrite plus haut, mais dans un contexte particulier. On a en effet remarqué que le degré d'implication des administrateurs dans des fonctions de direction de l'organisation semble avoir une influence majeure sur la professionnalisation de l'audit interne.

Dans le cas de la Compagnie régionale des transports, le service d'audit interne a atteint un niveau professionnel parmi les plus élevés de notre échantillon. Ce service a en fait deux supérieurs hiérarchiques : d'une part, le comité d'audit (le principal) qui est composé de directeurs et d'administrateurs et, d'autre part, le comité de direction auquel la fonction d'audit interne est structurellement rattachée. Par conséquent, le management exécutif est hautement impliqué, à la fois dans le comité d'audit et dans la programmation des missions d'audit. L'indépendance est maintenue grâce à un bon équilibre des intérêts dans le comité d'audit.

Dans un autre cas, celui de la Société d'expansion économique, l'audit interne n'est pas aussi avancé, malgré des similitudes avec le cas précédent : d'une part les deux entités sont des compagnies publiques, ce qui implique beaucoup de flexibilité managériale, d'autre part leurs services d'audit interne ont la même ancienneté en années d'existence. Par ailleurs, le service d'audit interne de ce



cas-ci a également comme principal un comité d'audit. Toutefois, celui-ci est uniquement composé d'administrateurs du conseil d'administration. De plus, ces derniers n'ont aucune fonction exécutive dans le management de l'entité. Enfin, la direction générale n'est pas représentée dans le comité d'audit ni dans la programmation des missions d'audit. Dans ce contexte, la direction générale de la Société d'expansion économique se considère plus comme un audité que comme un partenaire de l'audit interne. Il apparaît clairement que la fonction d'audit interne est plutôt perçue par les exécutifs de cette direction générale comme une couche de contrôle supplémentaire ou un fardeau administratif, étant donné que leurs priorités et leurs préoccupations en matière de risques ne sont probablement pas les mêmes que celles des membres du conseil d'administration. L'organigramme de la Société d'expansion économique montre clairement cette situation : le département d'audit interne est directement rattaché au conseil d'administration, et non au comité de direction. L'interlocuteur de cette société se désole de voir que son service d'audit interne souffre d'un manque total de soutien de la part de la direction, en particulier lorsque les recommandations émises dans le cadre des missions d'audit doivent être appliquées :

Nos recommandations ne sont pas prises au sérieux par le management. C'est vraiment là où ça coince. Et cela empire ! Avec un taux de recommandations maintenant de 23 % des actions prioritaires, c'est vraiment catastrophique en termes de crédibilité. Alors, quand les audités voient que cela n'aboutit à rien, ils ne veulent plus s'investir ; c'est normal. Si le management ne bouge pas, cette fonction n'aura pas de résultats convaincants. (Auditeur interne, Société d'expansion économique)

Ces derniers exemples confirment que la participation du haut management est absolument nécessaire pour assurer le déploiement professionnel et l'intégration du service d'audit interne dans la structure de l'entité selon les standards de la profession, que cela provienne du conseil d'administration, d'un comité de direction ou du comité d'audit. Autrement dit, ce n'est pas le conseil d'administration qui joue ici le rôle de facilitateur favorisant la professionnalisation d'un service d'audit interne, mais bien le haut management, lequel doit participer activement à la programmation de ce service. Nous avons également constaté une telle structure de gouvernance de l'audit interne dans certaines agences régionales ou locales où des cas de fraudes ont été détectés. Dans ce contexte, l'audit interne est perçu plus comme un service tourné davantage vers l'inspection que l'amélioration continue des pratiques de gestion.

#### *L'influence du contrôle externe*

La plupart des auditeurs internes interrogés dans notre étude déclarent qu'un environnement opérationnel fortement contrôlé par des agents externes a un effet positif sur la professionnalisation de leurs activités d'audit interne. Cet effet se produit par l'intermédiaire des recommandations fréquentes émises par les auditeurs externes en vue notamment de professionnaliser davantage les programmes d'audit interne, en particulier dans le cadre de programmes de certification et d'assurance qualité. Cet environnement de contrôle aide aussi à implanter une culture

de la transparence, de l'évaluation et de la responsabilité au sein de l'entité. En effet, les personnes qui ont été habituées à être auditées par l'extérieur acceptent généralement mieux les missions d'audit interne.

## ■ L'EXPÉRIENCE FÉDÉRALE EN MATIÈRE D'AUDIT INTERNE

Nous avons également examiné plus attentivement le cas des organismes publics fédéraux pour lesquels l'audit interne est devenu obligatoire depuis 2002 à la suite des arrêtés royaux cités plus haut. Le taux d'adoption a augmenté depuis l'arrêté royal de 2007, mais ce résultat reste malgré tout insatisfaisant : au moment de l'enquête en juin 2011, dix des vingt-trois entités avaient adopté un service d'audit interne. Dans ce contexte, quels sont les principaux facteurs favorisant ou empêchant cette adoption ?

### Les entités fédérales ayant adopté un service d'audit interne

La plupart des ministères et autres organismes fédéraux ayant adopté un service d'audit interne l'avaient, en réalité, déjà mis en place bien avant la publication des premiers arrêtés royaux en la matière. Par exemple, le ministère des Finances avait déjà créé deux cellules d'audit interne pour des directions opérationnelles depuis les années 1990. La première avait été créée en 1991, à la suite d'un arrêté royal, pour auditer l'ensemble des administrations fiscales, et placée sous l'autorité directe de l'Administrateur général des impôts<sup>15</sup>. L'autre cellule d'audit interne avait été rendue obligatoire en 2000 au sein de l'Administration de la Trésorerie, également à la suite d'un arrêté<sup>16</sup>. Des missions d'audit interne y avaient déjà été effectuées de manière volontaire depuis 1995, soit après un scandale financier.

Une agence fédérale opérant dans le secteur de la santé publique avait déjà prévu un service d'audit interne et un comité d'audit dans l'acte de fondation juridique de l'agence en 2000. Néanmoins, ces éléments n'ont officiellement été mis en œuvre qu'en 2007. Selon une autre source, le ministère de tutelle de cette agence n'a toujours pas mis en œuvre un service d'audit interne, alors qu'il est également soumis à l'arrêté royal. Selon la personne de l'agence interrogée, c'est que les tâches sont différentes.

Nous ne sommes pas une administration. On est plus proche du marché, on exécute les politiques. Le ministère, lui, il fait les politiques, c'est vraiment autre chose. (Responsable du service d'audit interne, Agence dans le secteur de la santé publique)

Le ministère de l'Innovation a été l'un des rares organismes fédéraux à avoir créé un service d'audit interne immédiatement après la publication du premier

<sup>15</sup> Arrêté royal modifiant l'arrêté royal du 29 octobre 1971 fixant le règlement organique du Ministère des Finances, ainsi que les dispositions particulières y assurant l'exécution du Statut des agents de l'État. Il a été mis à jour par A.R. 13.02.1996 (M.B. 13.03.1996).

<sup>16</sup> Arrêté royal du 12 janvier 2000 modifiant l'arrêté royal du 29 octobre 1971 fixant le règlement organique du Ministère des Finances, ainsi que les dispositions particulières y assurant l'exécution du Statut des agents de l'État (M.B.13.05.2000).

arrêté royal en la matière (2002). Au même moment, certains programmes européens ont exigé des entités publiques nationales qui percevaient des subventions de l'Union européenne – c'était le cas pour ce ministère – de faire certifier leurs comptes annuels par des auditeurs internes. Ces nouvelles exigences européennes ont probablement renforcé la pression sur la direction générale du ministère de l'Innovation afin qu'il respecte le premier arrêté royal relatif à l'audit interne. Notre interlocuteur a souligné que ni le haut fonctionnaire dirigeant ni le comité de direction n'étaient demandeur d'un tel programme d'audit interne en vue d'améliorer le rendement global de leur mandat.

Pour les autres ministères qui ont adopté un service d'audit interne dans le contexte de la réforme Copernic et en lien avec les arrêtés royaux, nos interlocuteurs affirment que la direction générale et le personnel étaient prêts à mener des activités d'audit interne, comme l'illustre le cas du ministère des Affaires intérieures.

La culture interne est prête parce qu'on y travaille depuis 2002, avec les plans de management, les indicateurs de performance, les *balanced scorecards*, et ainsi de suite. Maintenant, on est prêt pour aller plus loin. (Responsable de l'audit interne, ministère des Affaires intérieures)

Au sein de ce ministère, des projets pilotes, dont des projets BPR (*Business Process Re-engineering*) plus globaux, avaient été lancés afin de clarifier les risques et la portée de ce programme d'audit interne. Une cellule d'audit interne a ensuite été créée en 2007, d'abord en recrutant du personnel en interne et par la suite au moyen de la mobilité interne dans l'ensemble des départements et des autres organismes fédéraux.

Pour quelques organismes fédéraux qui ont adopté un service d'audit interne, nos interlocuteurs ont déclaré que leurs services d'audit interne manquaient de soutien de la part de leur direction générale pour véritablement prendre leur envol. Apparemment, les hauts fonctionnaires ne subissent pas suffisamment de pression pour suivre les recommandations formulées par les missions d'audit interne ou pour agrandir l'équipe des services d'audit. De même, certains ministères ou agences n'ont pas établi de profils de compétences pour les fonctions d'auditeur interne dans leur cadre organique. Cette situation s'observe aussi ailleurs, avec pour résultat des différences en ce qui concerne le statut, les perspectives de promotion et les traitements pour la même fonction, parfois au sein du même service d'audit interne ou entre différents services.

Mes directeurs ont d'autres priorités probablement. Peut-être qu'ils étaient contents jusqu'à ce qu'il y ait un audit interne qui existe. Et voilà, on a respecté l'AR et c'est tout. C'était une volonté politique, de stratégie interne. Probablement qu'on ne considère pas l'audit interne comme important. C'est un peu le cas pour les autres SPF, c'est maigrichon. Cela ne correspond pas à l'envolée qu'auraient pu créer ces arrêtés royaux.  
[...]

Si vous faites une analyse des profils des responsables des services d'audit interne dans chaque SPF, c'est complètement différent de l'un à l'autre et ce n'est pas normal. Il devrait y avoir normalement une et une seule fonction standard quelle que soit l'entité dans laquelle vous travaillez. Ici vous avez des contractuels, des

statutaires, des directeurs généraux, de simples niveaux A. C'est incroyable des fois, c'est vraiment bizarre. Moi, par exemple, je me retrouve dans une fonction de « *project manager* », un truc comme ça. (Auditeur interne, ministère de l'Innovation)

## **Les entités fédérales n'ayant pas encore adopté de service d'audit interne**

La récente crise politique en Belgique (2007-2011) a empêché les institutions fédérales d'avoir un gouvernement de plein exercice durant plusieurs longues périodes<sup>17</sup>. Par conséquent, les recrutements, les promotions et d'autres ressources humaines et financières dont les ministères et les agences ont besoin ont été bloqués. L'approbation d'un gouvernement de plein exercice était nécessaire pour ces questions, y compris pour l'audit interne.

Plus important encore, indépendamment de la crise politique, la plupart des personnes interrogées à propos des cas fédéraux ont souligné que le contexte institutionnel fédéral était trop instable pour réussir à encourager les ministères les moins motivés à adopter des services d'audit interne, et ce, pour plusieurs raisons. D'abord, les arrêtés royaux ayant trait aux mandats relatifs à l'audit interne ont changé plusieurs fois en moins de cinq ans. Depuis 2002, les ministères et certaines agences étaient tenus de mettre en place, individuellement, des comités d'audit interne. En 2007, ces mêmes entités fédérales ont dû les abolir; ils ont été remplacés par un comité d'audit central, le CAAF, rattaché directement au Conseil des ministres. Par ailleurs, à la suite de cette récente crise politique, l'avenir de certaines activités fédérales est devenu incertain, quelques ministères ou agences étant susceptibles d'être restructurés ou régionalisés. Enfin, la proposition de juillet 2011 du CAAF de centraliser toutes les activités d'audit interne dans un seul service d'audit interne, externe aux entités auditées, a grandement découragé les autres entités fédérales à développer leur propre service d'audit. Cette proposition contrevient en plus aux arrêtés royaux relatifs et, ce faisant, les discrédite.

En outre, le dispositif institutionnel, dont dépendent les services d'audit interne pour fonctionner de manière adéquate, reste incomplet. La clé de voûte de l'organisation, le CAAF, a mis beaucoup de temps pour être opérationnel : créé par les arrêtés royaux de 2007, le CAAF a seulement été mis en place en 2010. Cela a permis aux hauts fonctionnaires de justifier leur inertie à l'égard du programme d'audit interne, puisque les organes nécessaires pour répondre aux exigences des arrêtés royaux n'existaient pas. De plus, aucune sanction ou incitation directe n'a été clairement prévue dans les arrêtés royaux ou les programmes annexes. Sur le plan des ressources humaines, il n'existe pas de carrière officielle ou de perspective de promotion claire pour cette nouvelle fonction dans la politique officielle du personnel fédéral. Il y a donc une sorte de dévalorisation de cette nouvelle fonction telle qu'elle est perçue par les personnes interrogées.

---

<sup>17</sup> La dernière et la plus longue d'entre elles a vu le dernier gouvernement Leterme gérer les affaires courantes de juin 2010 à décembre 2011.

En outre, en exigeant des services d'audit interne, les arrêtés royaux ont créé une couche supplémentaire de contrôle public. L'établissement préalable d'une structure plus globale aurait permis de mieux réguler les interactions entre les audits internes et externes. Cela a entraîné une situation ambiguë et inconfortable du fait de la confusion, des doublons et de la concurrence entre auditeurs internes et externes. Les arrêtés royaux de 2007, surtout avec la création du CAAF, ont renforcé cette ambiguïté. Ces inerties et ces insuffisances, et la confusion qui en résulte, créent, par ailleurs, un sentiment général selon lequel les arrêtés sont perçus comme trop dogmatiques et porteurs d'une vision politique plutôt que d'une application pragmatique. Nos interlocuteurs affirment que les arrêtés constituent un cadre normatif intéressant, mais qu'ils devraient être plus détaillés et mieux adaptés au contexte et aux besoins de l'administration fédérale.

Une autre raison de l'échec se situe dans le manque d'enthousiasme et d'engagement politique constaté dès l'origine des arrêtés fédéraux. Cela s'est sans aucun doute reflété dans la perception qu'ont eue les ministères de la légitimité des services d'audit interne. La crise politique a probablement dégradé davantage ce point de vue. Par ailleurs, les quelques ministères qui devaient soutenir la mise en œuvre globale de la réforme Copernic ne sont pas non plus très convaincants aux yeux des autres départements ministériels : aucun d'eux n'a encore mis en place de programme d'audit interne. Le mimétisme, habituellement désigné comme une force de diffusion efficace, s'opère ici en sens inverse, entravant plutôt qu'aidant l'établissement des services d'audit interne.

Enfin, certains ministères ont reconnu que leur culture interne n'était pas encore prête et que, de manière générale, il manquait une culture de l'évaluation et de la responsabilité dans l'administration fédérale. Cela créé une perception négative de l'audit interne. La valeur ajoutée n'est pas clairement perçue, car les dispositifs de contrôle interne ne sont pas suffisamment développés ou formalisés. On se trouve en fait dans le paradoxe classique de l'œuf et de la poule.

## ■ CONCLUSION

En matière d'adoption d'un service d'audit interne, le mandat légal semble être le stimulant le plus puissant et aussi le facteur le plus tangible à observer. Nous remarquons deux vagues de règlements légaux relatifs à l'audit interne dans le secteur public belge. Avant 2000, ces mandats légaux étaient généralement isolés, se concentrant sur quelques entités individuelles. Après 2000, la diffusion a été plus vaste, car les obligations d'audit interne, découlant des réformes administratives plus larges, ont commencé à couvrir un nombre croissant d'entités. Puisque les mandats légaux diffusent le concept d'audit interne à une population plus importante à un même ordre d'autorité publique, un certain mimétisme apparaît chez les autres entités. De plus, le contenu des obligations légales a aussi une incidence sur le profil d'un service d'audit interne ou sur la manière dont il sera mis en place. C'est pourquoi il est fondamental que ces mandats soient bien décrits, bien interprétés et bien adaptés aux différents cadres administratifs du secteur public. Il est également important d'actualiser les autres procédures administratives et textes

légaux qui ont un lien avec les nouvelles exigences légales. Cela permettrait de dissiper la confusion ou de diminuer les mauvaises interprétations fréquemment constatées dans cette étude. Certains mandats relatifs à l'audit interne incluent de tels éléments, d'autres non. Nous soutenons que l'efficacité de ces obligations légales dépend aussi des éléments mentionnés ci-dessus. Ceux-ci sont d'une importance capitale notamment pour l'acceptation, la mise en œuvre et la professionnalisation des pratiques d'audit interne requises dans le contexte public. Cela est valable indépendamment des autres facteurs stimulants abordés dans cette étude.

Un environnement de contrôle externe fort peut également faciliter l'adoption de l'audit interne grâce à des interventions normatives directes ou des recommandations, ou parce que le risque de non-conformité ou de fraude est élevé. De la même façon, un environnement dans lequel le contrôle externe est faible pourrait également favoriser l'adoption de l'audit interne. En effet, certains peuvent alors estimer que les contrôles publics ne fournissent pas assez de garanties ou ne partagent pas les risques avec la même force ou avec la même perspective pour s'assurer que l'organisation reste sous contrôle.

En ce qui concerne la professionnalisation de l'audit interne, toutes les personnes interrogées ont souligné que l'intérêt de la direction dans l'audit interne et son soutien doivent être forts et absolus. Sans cette condition, les services d'audit interne sont susceptibles d'être une « fonction découplée » de la gestion réelle de l'entité, en termes institutionnalistes (Meyer et Rowan, 1977).

L'administration fédérale constitue une bonne illustration de services publics dont on a exigé la mise en place d'un service d'audit interne, mais dont on doit constater que le résultat reste insatisfaisant. Certaines organisations fédérales sont mieux préparées que d'autres à adopter un tel service. Cela peut dépendre du secteur d'activité et du type de tâche, du degré d'intérêt politique ou des caractéristiques personnelles des hauts fonctionnaires. Quant à la sophistication des dispositifs de contrôle et de culture internes, la masse critique atteinte constitue également un facteur favorable important. En outre, le faible déploiement des services d'audit interne dans l'administration fédérale peut aussi être expliqué par un élément contextuel plus général, en l'occurrence la crise politique. Qui plus est, cette réforme de l'audit interne au niveau fédéral est vue dans la plupart des services fédéraux comme étant incomplète, manquant véritablement d'un soutien politique et d'une culture de la responsabilisation.

De manière plus globale, cette recherche a montré que le fait d'avoir un maximum de flexibilité managériale permet aux services publics de recruter plus facilement de professionnels travaillant dans le domaine de l'audit interne, ce qui contraste avec une certaine rigidité de la politique des ressources humaines dans le secteur public et ses conséquences pour la gestion opérationnelle des ressources administratives internes. Aussi, les services d'audit interne requièrent des personnes expérimentées et qualifiées dans ce champ, mais les auditeurs internes affichant un profil senior sont encore rares sur le marché de l'emploi étant donné que cette fonction est relativement récente comparativement aux autres fonctions administratives. De plus, les conditions de travail dans le secteur public belge sont

généralement moins attrayantes que dans le secteur privé, mais aussi plus précaires. Par exemple, de nombreux auditeurs internes sont des agents contractuels dans le secteur public, ce qui signifie que la majorité d'entre eux n'ont pas les mêmes protections, avantages et perspectives de promotion que leurs collègues qui sont statutaires. Pire encore, la fonction d'auditeur interne n'est généralement pas encore explicitement reconnue au sein du cadre général de la fonction publique. En outre, pour les évaluations individuelles, ce sont encore trop souvent des personnes auditées qui évaluent l'auditeur interne. Cette situation fragilise la fonction d'auditeur interne et mène à des situations contradictoires quant à sa carrière dans le secteur public. D'une part, cette fonction reste généralement précaire par son statut administratif dans l'entité, d'autre part, les attentes à l'égard de cette fonction sont très élevées, en particulier sur le plan de la crédibilité, de l'expertise et de l'indépendance, ce qu'on prénomme ici « le paradoxe de l'auditeur interne » dans le secteur public.

Enfin, notre étude empirique révèle un défi supplémentaire pour le déploiement général de l'audit interne dans le secteur public belge. En ce qui concerne la maturité d'un service d'audit interne tel qu'illustré dans la partie statistique de l'étude, on avait noté que plus de la moitié des services d'audit interne (54 %) sont toujours au stade initial de développement. Par conséquent, ces services ne sont probablement pas durables ou n'évolueront pas aussi facilement, à moins que soient mises en place de nouvelles compétences selon les standards de la profession. Nous pensons qu'il convient de se poser la question de savoir si cette tendance générale est le résultat d'une intention délibérée de la part des entités publiques ou d'un réel blocage administratif pour évoluer selon les standards de la profession. Autrement dit, si nous nous plaçons dans une perspective sociologique néo-institutionnelle comme nous l'avons largement fait dans le cadre de cette étude, n'y aurait-il pas une sorte d'« isomorphisme » ou d'homogénéisation des services d'audit interne en termes de maturité dans le secteur public belge et dans le secteur public en général ?

Premièrement, ces résultats doivent être relativisés, car l'audit interne est encore une activité récente et un certain temps sera nécessaire pour qu'il arrive à maturité. Néanmoins, les résultats empiriques relèvent aussi que de nombreux services d'audit interne sont encore très faibles en matière de professionnalisation, en dépit de leur longévité.

Deuxièmement, une meilleure flexibilité managériale est nécessaire pour avoir une politique des ressources humaines plus adaptée aux exigences de ces nouvelles fonctions, ce qui permet aussi de conférer davantage de crédibilité et d'indépendance à cette fonction. Or nous constatons que 73 % des organismes de notre échantillon déclarent que cette flexibilité leur fait défaut. Par conséquent, la politique du personnel semble être un véritable problème pour le développement de la fonction d'audit interne dans le secteur public belge, en tout cas en ce qui a trait aux ministères et aux agences ayant une faible autonomie managériale.

Troisièmement, la valeur ajoutée de l'audit interne doit être clairement perçue et utilisée par l'organisation. Cependant, lorsque le service d'audit interne est imposé par une source externe, l'audit interne est souvent perçu comme un processus

contraignant ou comme une sorte de « label » valorisant pour l'entité, sans véritable impact direct pour la gestion réelle de celle-ci. C'est également le cas lorsque les supérieurs hiérarchiques des services d'audit interne sont uniquement des administrateurs ou des politiciens, surtout que les risques politiques et administratifs ne sont pas forcément les mêmes. Dans ce cas, les deux types de risques devraient idéalement être intégrés dans la programmation des missions d'audit interne.

Quatrièmement, la professionnalisation de l'audit interne dépend également du niveau de formalisation du fonctionnement interne de l'organisme. Les résultats de l'étude confirment que la professionnalisation de l'audit interne et le fonctionnement interne de l'entité sont interdépendants, ils évoluent donc ensemble dans un parcours de dépendance. En d'autres termes, un seuil critique de formalisation et d'information dans l'organisation est nécessaire pour permettre aux services d'audit interne d'exercer pleinement leurs missions.

Cinquièmement, l'étude montre qu'une culture de l'évaluation et de la responsabilisation facilite la professionnalisation de l'audit interne. Cette dernière est loin d'être répandue dans l'ensemble du secteur public belge (Jacob et Varone, 2003 ; Pollitt et Bouckaert, 2004).

Sixièmement, les services d'audit interne ont très souvent été imposés aux organismes publics, bien avant que les processus du contrôle public aient été revus et rationalisés. Cela crée fréquemment un sentiment d'inconfort qui trouve son origine dans un sentiment de doublon, de dysfonctionnement ou de compétition entre auditeurs internes et externes. Au lieu d'avoir un audit unique, on a plutôt l'impression d'avoir une profusion d'audits au sens de l'« *audit explosion* » de Power (1999). Néanmoins, même si de la confusion subsiste dans la chaîne de contrôle public, les auditeurs externes reconnaissent que les auditeurs internes les aident à obtenir de l'information dans le cadre de leurs audits externes devenant de plus en plus complexes, en particulier les audits de performance.

Enfin, il convient de rappeler que le concept d'audit interne a été importé du secteur privé. Alors que les principes de la nouvelle gestion publique font souvent référence aux bonnes pratiques et aux normes internationalement reconnues dans le secteur privé comme source d'inspiration, un certain nombre de problèmes se posent lorsqu'il s'agit de transférer ces pratiques dans un secteur public dont les missions et les principes de gouvernance sont très différents du contexte privé. En raison des réformes administratives, l'auditeur interne devient officiellement un nouvel acteur de la gouvernance publique et du contrôle à côté des acteurs plus traditionnels. Il est essentiel d'adapter la notion d'audit interne et ses pratiques connexes aux particularités de la gouvernance publique, en particulier la chaîne de contrôle public en rapport avec la notion d'indépendance et à qui on doit rendre compte.

Pour conclure, soulignons surtout que nous sommes à l'aube d'un processus d'institutionnalisation de l'audit interne dans le secteur public belge. Il apparaît clairement que le positionnement de l'audit interne et sa professionnalisation doivent évoluer. Il n'existe pas actuellement de modèle standardisé de la performance de l'audit interne, mais plutôt une variété de modèles qui reflètent l'environnement interne des différents organismes publics. Nous sommes convaincus



que les secteurs publics d'autres pays devraient afficher des résultats similaires, en particulier lorsque ces pays présentent des caractéristiques de la fonction publique identiques à celles de la Belgique, en particulier les pays dont la politique des ressources humaines demeure relativement centralisée et où une culture d'évaluation n'est pas encore suffisamment étendue dans les organismes publics (Cohen, 2012; Pollitt et Bouckaert, 2004). Il serait intéressant d'entreprendre une étude comparative à l'échelle internationale afin de vérifier la pertinence de ces résultats dans d'autres contextes publics nationaux.

---

## BIBLIOGRAPHIE

- Banque nationale de Belgique (2009). *Les unités du secteur public*, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government\\_finance\\_statistics/documents/PDE\\_liste2011septembreFR.pdf](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/documents/PDE_liste2011septembreFR.pdf) (page consultée en octobre 2012).
- Batselé, D., T. Mortier et M. Scarcez (2010). *Manuel de droit administratif*, Bruxelles, Bruylant.
- Beaud, S. et F. Weber (2003). *Guide de l'enquête de terrain : produire et analyser des données ethnographiques*, Paris, Éditions La Découverte.
- Brody, R. G., S. P. Golen et S. P. Reckers (1998). « An Empirical Investigation of the Interface between Internal and External Auditors », *Accounting and Business Research*, vol. 28, n° 3, p. 160-172.
- Cohen, A.-G. (2012). *La Nouvelle Gestion Publique : Concepts, outils, structures, bonnes et mauvaises pratiques. Contrôle interne et audits publics*, 3<sup>e</sup> éd., Paris, Gualino.
- Conseil de l'Europe (1999). *Internal Audit at Local and Regional Level*, Conseil de l'Europe.
- Cour des comptes (2011-2012). *168<sup>e</sup> Cahier de la Cour des comptes*, vol. 1, Chambre des représentants.
- Cour des comptes (2007). *Les Cahiers d'observations annuels*, Bruxelles, Cour des comptes.
- Coupland, D. (1993). « The Internal Auditor's Role in Public Service Orientation », *Managerial Auditing Journal*, vol. 8, n° 1, p. 3-13.
- Damar, M. et P. Delaunois (1988). « Les organismes d'intérêt public en Belgique », *Courrier hebdomadaire du CRISP*, n° 1191-1192.
- De Visscher, C. et L. Petit (2002). « L'audit interne dans l'administration publique : un état des lieux dans les ministères fédéraux », *Pyramides*, vol. 5, p. 74-100.
- DiMaggio, P. J. et W. W. Powell (1991). « The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields », dans W. W. Powell et P. J. DiMaggio, *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, The University of Chicago Press, p. 63-82.
- DiMaggio, P. J. et W. W. Powell (1983). « The Iron Cage Revised: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational fields », *American Sociological Review*, vol. 48, n° 2, p. 147-160.
- Frumkin, P. et J. Galaskeiwicz (2004). « Institutional Isomorphism and Public Sector Organizations », *Journal of Public Administration Research and Theory*, vol. 14, n° 3, p. 283-307.

- Goodwin, J. (2004). « A Comparison of IA in the Private and Public Sectors », *Managerial Auditing Journal*, vol. 19, n° 5, p. 640-650.
- Haveman, H. A. (1993). « Following the Leader: Mimetic Isomorphism and Entry into New Markets », *Administrative Science Quarterly*, vol. 38, n° 4, p. 593-627.
- Institute of Internal Auditors (2009). *Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector*, Altamonte Springs, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Institute of Internal Auditors (2004). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, Altamonte Springs, Institute of Internal Auditors.
- Interne Audit van de Vlaamse Administratie (2011). *Jaarverslag van het Auditcomité en het Agentschap Interne Audit van de Vlaamse Administratie*, [www.vlaanderen.be/nl/publicaties/detail/jaarverslag-van-het-auditcomit-en-het-agentschap-interne-audit-van-de-vlaamse-administratie-2011](http://www.vlaanderen.be/nl/publicaties/detail/jaarverslag-van-het-auditcomit-en-het-agentschap-interne-audit-van-de-vlaamse-administratie-2011) (page consultée en octobre 2012).
- INTOSAI (2004). *Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public*, INTOSAI.
- Jacob, S. et F. Varone (2003). *Évaluer l'action publique : état des lieux et perspectives en Belgique*, Gand, Academia Press.
- Krogstad, J. L., A. J. Ridley et L. E. Rittenberg (1999). « Where We're Going », *The Internal Auditor*, vol. 56, n° 5 p. 26-33.
- Meyer, J. M. et B. Rowan (1977). « Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony », *The American Journal of Sociology*, vol. 83, n° 2, p. 340-363.
- Mottoul, J.-M. (2010). « Le développement du contrôle interne et des activités d'audit interne dans l'administration fédérale », *Bulletin de documentation / Service public fédéral finances*, vol. 70, n° 3, p. 5-32.
- Pollitt, C. et G. Bouckaert (2004). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Oxford, Oxford University Press.
- Powell, W. W. et P. J. DiMaggio (dir.) (1991). *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, The University of Chicago Press.
- Power, M. (1999). *The Audit Society: Rituals of Verification*, New York, Oxford University Press.
- Renard, J. (2008). *Théorie et pratique de l'audit interne*, Paris, Éditions d'Organisation.
- Renders, D. (2010). *Droit administratif : le contrôle de l'administration*, tome 3, Bruxelles, Larcier.
- Rihoux, B. et C. C. Ragin (dir.) (2009). *Configurational Comparative Methods: Qualitative Comparative Analysis (QCA) and Related Techniques*, Thousand Oaks, Sage.
- Sarens, G., C. De Visscher et D. Van Gils (2010). « Risk Management and Internal Control in the Public Sector: An In-Depth Analysis of Belgian Social Security Public Institutions », *Bulletin de documentation / Service public fédéral finances*, vol. 70, n° 3, p. 65-90.
- Van Gestel, N. et C. Teelken (2006). « Neo-Institutional Perspectives on Public Management Reform », *Management International*, vol. 10, n° 3, p. 99-109.
- Van Gils, D., J. Christiaens et R. Hex (2010). *Enquête 2010 sur l'audit interne dans les entités publiques belges*, document de travail, Bruxelles, IIA Belgium.

- Van Gils, D. et autres (2008). « L'organisation des activités d'audit interne dans les différentes autorités publiques en Belgique », *Pyramides*, vol. 15, p. 95-124.
- Van Gils, D. (2012). *The Development of Internal Auditing within the Belgian Public Sector: A Neo-Sociological and New Public Management Perspective*, Doctoral dissertation, Université Catholique de Louvain.
- Verhoest, K. et autres (2010). *Autonomy and Control of State Agencies: Comparing States and Agencies*, Palgrave MacMillan, Public Sector Organizations.

# Repères et Références

*Télescope* a choisi des articles à lire utilement en complément de ce numéro consacré à l'audit dans le secteur public.

## **Audit public, audit privé**

Par **Damien Bo** et **Philippe Luu**

Comptabilités, économie et société,  
novembre 2011

Le passage de l'audit classique vers l'utilisation d'audits réalisés par les cabinets privés est de plus en plus courant dans les administrations publiques. Cet article propose une comparaison des rapports d'audit produits par un organisme public (la Chambre régionale des comptes) et par une firme externe (cabinet privé) pour la Ville de Nice. Les auteurs notent que les questions abordées par le cabinet privé sont moins nombreuses, mais que le temps consenti à l'audit fut également plus court. Ils terminent en s'interrogeant sur la pertinence de dupliquer la procédure d'audit afin qu'elle soit réalisée à la fois à l'interne et à l'externe.

## **To Find or not to Find: Public Accounting Auditors Versus Governmental Auditors**

Par **Leonard Branson**, **Jeffrey L. Decker** et **Megan Green**

Review of Business Information Systems,  
vol. 15, n° 4, 2011, p. 5-10

L'étude menée par les auteurs de cet article a porté sur l'effet du type d'auditeur (l'auditeur gouvernemental versus l'auditeur privé) sur le nombre de vérifications jugées conformes pour 24 organismes publics d'Illinois. À partir d'analyses statistiques sur cet échantillon, les auteurs ont montré que la conformité rapportée par les auditeurs gouvernementaux était significativement plus élevée que pour les vérificateurs privés, et ce, pour les mêmes organismes. L'une des explications de ces résultats proviendrait des contraintes budgétaires et de temps auxquelles sont soumis les vérificateurs privés, ce qui limite l'étendue des recherches effectuées

et du temps consacré à l'appropriation des règles législatives auxquelles est assujéti chacun de ces organismes.

## **Negotiating the Credibility of Performance Auditing**

Par **Warwick Funnell** et **Margaret Wade**

Critical Perspectives on Accounting, vol. 23,  
n° 6, 2012, p. 434-450

Les audits sensibles sur le plan politique risquent d'engendrer diverses formes de résistance chez les personnes auditées, passant de stratégies d'évitement à la confrontation. Telle est la conclusion des auteurs de cet article qui se sont intéressés aux réactions des personnes auditées et aux effets qui en résultent sur la crédibilité des audits réalisés. Les entrevues conduites et les observations effectuées mènent à conclure que les audits demeurent une activité contestée dont la crédibilité demeure incertaine.

## **Audit Committees in Government Departments: A Research Paper**

Par **Dermot O'Riordan**

Institute of Public Administration,  
février 2011

Ce rapport fait état des différences existant entre les comités d'audit au sein des ministères irlandais et les comités d'audit du secteur privé. Il s'intéresse plus particulièrement au management de la reddition de comptes. L'auteur rappelle les objectifs à la base de la création des comités d'audit, met en évidence l'implication des secrétaires généraux dans chacun de ces types de comité et souligne les avantages pour les secrétaires généraux de la constitution de comités d'audit.

### **Sense and Complexity: Initiatives in Responsive Performance Audits**

Par **Peter van der Knaap**

Evaluation, vol. 17, n° 4, 2011, p. 351-363

À l'instar de l'évaluation de programmes, les audits de performance ont pour objectif d'aider les décideurs à cerner les difficultés et à proposer des améliorations. Se dégageant des approches traditionnelles d'audit, les auditeurs de performance reconnaissent la nécessité de faire preuve de plus d'ouverture et de réceptivité par rapport aux besoins et aux préférences des groupes ciblés et des parties prenantes et aux changements du contexte et des connaissances; ils se rapprochent ainsi des éléments centraux des évaluations réalistes. Par ailleurs, l'auteur décrit de nouvelles approches d'audit, présente les lignes directrices internationales en matière d'audit et discute d'un nouvel outil utilisé dans les audits de performance, le *reality checks*, qui mesure l'adéquation d'un programme avec les besoins des parties prenantes.

### **Public Sector Audit Committees: Independent Assurance and Advice for Chief Executives and Boards**

Par **Australian National Audit Office**

Australian National Audit Office, août 2011

Dans ce guide, l'Australian National Audit Office met en lumière les principes qui peuvent s'appliquer aux comités de vérification afin qu'ils puissent adopter les meilleures pratiques en matière d'audit. Le guide est divisé en trois parties principales : la première expose les meilleurs principes de pratique qui s'appliquent dans les audits du secteur public, la deuxième procure un modèle de charte pour la gestion financière et l'imputabilité, alors que la dernière fournit des listes et des outils que les auditeurs peuvent modifier et utiliser dans leur pratique.

### **The Seven Deadly Sins of Performance Auditing: Implications for Monitoring Public Audit Institutions**

Par **Stuart Kells**

Australian Accounting Review, vol. 21, n° 4, 2011, p. 383-396

Si les audits de performance comportent des objectifs d'amélioration, quels sont leurs véritables effets sur la performance d'une organisation? Pour répondre à cette question, l'auteur formule sept critiques des audits de performance. Celles-ci reposent sur une recension des écrits scientifiques et portent entre autres sur les éléments suivants : la réduction des innovations dans les organismes audités, l'attention portée aux problèmes mineurs plutôt qu'aux aspects fondamentaux, l'écart entre les attentes de la population et ce que l'audit permet de faire, l'atténuation des conclusions défavorables par les auditeurs, ainsi que la pression vers un surplus de bureaucratie par l'adoption de systèmes administratifs et de procédures qui conviennent mieux au travail des auditeurs.

### **L'éthique des auditeurs**

Par **Olivier Charpateau**

Encyclopédie des ressources humaines, mars 2012

Les techniques et les méthodes d'audit ne constituent pas les seuls facteurs garants de la qualité des audits. L'auteur du présent article examine les effets de l'éthique de l'auditeur sur la qualité de l'audit et sur la manière dont l'éthique de l'auditeur s'intègre dans les relations qu'il établit avec l'organisation qui l'emploie. L'auteur conclut que la spécialisation de l'auditeur (légal, normatif, interne) a une incidence sur sa sensibilité au contexte.

# LES AUDITEURS LÉGISLATIFS : HÉROS INTOUCHABLES?

Par **Danielle Morin**<sup>1</sup>, Professeure titulaire à HEC Montréal et détentrice du professorship d'audit Roland-Chagnon • danielle.morin@hec.ca

---

**RÉSUMÉ** Les auditeurs législatifs seraient-ils devenus les derniers héros de la saine gestion des Administrations? Alors que la disgrâce frappe sans délai les élus et les Administrations, que leurs décisions soient légitimes ou non, les auditeurs législatifs échappent davantage au tribunal de l'opinion publique. La fonction d'auditeur législatif semble dorénavant entourée d'une aura de crédibilité acquise pour avoir dénoncé des dérives de la gestion des affaires publiques. Mais au-delà de cette aura, la fonction et la portée du travail des auditeurs législatifs sont encore très méconnues de la population, des élus et de la presse. L'analyse de deux événements survenus récemment, alors que des vérificateurs généraux se sont retrouvés eux-mêmes dans la controverse, a fait ressortir cette méconnaissance des principaux enjeux liés à la fonction d'auditeur législatif.

---

**ABSTRACT** Are legislative auditors the last watchdogs of sound management within administrations? Whereas elected officials and administrations are open to being immediately castigated, legislative auditors seem, in the court of opinion, to be able to do no wrong, regardless of whether their decisions are legitimate or not. The function of legislative auditor apparently has an aura of credibility stemming from his or her denunciations of maladministration. When stripped of this halo, however, the function and scope of the legislative auditor's work continues to be poorly understood by the public, elected officials and the media. The analysis of two recent controversial events in which auditors general figured prominently underscores the generalized lack of awareness of the main challenges related to the legislative auditor function.

---

**Pour citer cet article :** Morin, D. (2012). « Les auditeurs législatifs : héros intouchables? », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 110-130.

Au cours des treize dernières années, j'ai eu l'occasion d'interviewer des auditeurs législatifs, au Canada et en France, qui avaient dans le passé dirigé, ou dirigeaient encore, une Institution supérieure de contrôle. J'ai aussi eu l'occasion d'interviewer un grand nombre d'auditeurs œuvrant au sein de ces institutions. Ce qui m'a frappée notamment c'est cette espèce de certitude qui habite les auditeurs qu'ils sont les personnes toutes désignées pour faire ce qu'ils font et, aussi, qu'ils font la « bonne » chose. Les auditeurs, en toute légitimité, pensent qu'ils font la « bonne » chose et qu'ils servent inlassablement la « reddition de comptes » des Administrations. Ce désir des auditeurs d'être perçus comme compétents, indépendants, rigoureux ne peut faire autrement que transcender la vision qu'ils ont de leur rôle, de leurs actions et de leur incidence sur les Administrations. Les auditeurs législatifs sont-ils à ce point « parfaits » qu'ils peuvent échapper à tout

---

<sup>1</sup> Je voudrais remercier Sarah Megas, étudiante à Sciences Po (Paris) au sein de l'École de droit – Carrières judiciaires et juridiques, qui a effectué la recension des faits entourant la nomination de M. Michael Ferguson au titre de vérificateur général du Canada.

questionnement concernant leur efficacité à assumer le contrôle et la reddition de comptes des Administrations? Cette « absoluton », cette « immunité » et cette « omnipotence » qui leur sont données d'emblée par la population sont-elles invariablement méritées par les auditeurs législatifs?

Michael Power (1997), l'auteur du célèbre ouvrage *The Audit Society: Rituals of Verification*, a dénoncé ce qu'il appelle l'« essentielle obscurité » (*essential obscurity*) qui entoure la véritable contribution des auditeurs au mieux-être de nos sociétés, de même que leur capacité à satisfaire les attentes élevées qu'ont les autorités à leur endroit. Il a contesté vertement les bénéfices engendrés par l'instauration de telles formes de contrôle dans nos sociétés. Il évoque une sorte de « conspiration » entre les Administrations et les politiciens, les auditeurs étant dès lors susceptibles de devenir des « faire-valoir » plutôt que de véritables « contrôleurs » des Administrations. Tous les éléments sont en place pour que cette « essentielle obscurité » quant à l'impact de l'audit et ce « flou » quant à la nature de l'assurance fournie par les auditeurs non seulement existent, mais soient entretenus par les différents intervenants dans le cadre de missions d'audit de performance<sup>2</sup> effectuées par les Institutions supérieures de contrôle (ISC). Les auditeurs veulent penser que leur travail est utile et qu'il soit ainsi perçu par le public. Les Administrations veulent montrer qu'elles se plient volontiers à une reddition de comptes, ce qui est incontournable dans toute démocratie bien articulée. Les parlementaires souhaitent montrer qu'ils assument convenablement leur rôle de contrôle de l'Exécutif; ils s'appuient par ailleurs en bonne partie sur le travail des auditeurs pour ce faire. Il y a donc ici une communion d'intérêts qui peut aboutir à une profession de foi (du moins en public) en l'efficacité de l'audit, et cela, que l'on soit auditeur, représentant de l'Administration ou parlementaire. Par conséquent, il peut arriver que pour des raisons politiques ni l'Administration ni le Parlement n'aient intérêt à dénoncer les ratés des auditeurs législatifs lorsqu'ils surviennent (Morin, 2012).

Bien des qualités et des habiletés sont reconnues d'emblée aux auditeurs législatifs et en font des contrôleurs crédibles des Administrations : ils sont indépendants; ils sont compétents; ils sont apolitiques; ils ont une influence sur les administrations; ils ont raison; ils servent invariablement le Parlement. C'est à travers des événements récents survenus au Canada, alors que des auditeurs législatifs se sont eux-mêmes trouvés au centre de la controverse, que j'ai pu noter l'absence de remises en question de la valeur des auditeurs législatifs eux-mêmes et de la valeur de leur travail, et cela, même si les circonstances en présence auraient pu justifier des questionnements à leur égard. Alors que tous les acteurs de la scène

<sup>2</sup> L'Organisation internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI, 2006a) définit ainsi l'audit de performance : « [...] il existe un autre genre de contrôle d'égale importance visant à mesurer la performance, l'efficacité, le souci d'économie, l'efficience et l'efficacité de l'administration publique. Le contrôle du rendement porte non seulement sur des opérations financières spécifiques mais également sur l'ensemble des activités du secteur public, y compris les systèmes d'organisation et d'administration. » Dans le présent article, nous utilisons « audit de performance » en guise d'appellation pour ce type de mandat, « vérification de l'optimisation des ressources » (*value-for-money audit*) est une autre appellation utilisée.

politique sont, un jour ou l'autre, interpellés derechef pour leurs actions ou leurs décisions impopulaires, légitimes ou non, les auditeurs législatifs semblent échapper non seulement au discrédit, mais aussi au débat public même lorsque les circonstances les mettent en cause directement. Les événements récents examinés portent sur la nomination de Michael Ferguson au titre de vérificateur général du Canada en novembre 2011 et sur le cas d'espionnage du vérificateur général de la Ville de Montréal, Jacques Bergeron, dénoncé en janvier 2011.

Cet article est organisé comme suit : je reviens d'abord sur l'éclosion de l'audit de performance dans les administrations publiques et sur les définitions de compétence et d'indépendance qui ont été établies par les auditeurs législatifs eux-mêmes. Je me penche ensuite sur les fondements de cette reconnaissance que les auditeurs législatifs ont acquise au fil des ans particulièrement à travers leurs missions d'audit de performance et qui leur a mérité cette « aura » qui semble dorénavant entourer la fonction d'auditeur législatif. Après avoir présenté les faits entourant chacun des deux événements récents examinés, j'expose comment le débat a bifurqué vers d'autres enjeux que ceux impliquant les vérificateurs généraux eux-mêmes. En guise d'explication à cette sorte de confiance aveugle dont semblent jouir les auditeurs législatifs, j'avance que les Bureaux de vérificateur général font partie de ces rarissimes institutions publiques qui échappent (encore) à la désapprobation publique, et cela, peut-être en raison de l'aura entourant la fonction, mais aussi en raison d'une méconnaissance de leur véritable rôle et de la portée de leurs actions. Cette méconnaissance, qui n'est pas le seul fait de la population, mais aussi celui des élus et de la presse, mène à une surenchère des bienfaits associés aux interventions des auditeurs dans les Administrations, particulièrement après qu'ils eurent dénoncé des scandales.

### ■ L'AVÈNEMENT DE LA SOCIÉTÉ DE L'AUDIT<sup>3</sup>

Depuis trois décennies, les mandats d'un très grand nombre d'ISC ont été aménagés de telle sorte qu'elles peuvent dorénavant effectuer des audits de performance dans les Administrations auxquelles elles sont rattachées. Au Canada, en 1976, James J. Macdonnell, alors vérificateur général du Canada, servait un sérieux avertissement au gouvernement Trudeau selon lequel le Parlement et le gouvernement avaient perdu ou étaient sur le point de perdre le contrôle des dépenses publiques (Glynn, 1985, p. 9). En 1977, en réaction à la polémique causée par M. Macdonnell, le mandat du vérificateur général était élargi pour inclure la vérification de l'économie, de l'efficacité et, dans une moindre mesure, de l'efficacité de la gestion des affaires publiques (Gray, Jenkins et Segsworth, 1993, p. 95). Dorénavant, le vérificateur général aurait une législation qui lui serait propre, et ses

---

<sup>3</sup> L'expression « société de l'audit » est empruntée à Michael Power qui, en 1997, a dénoncé l'obsession du contrôle qui habite cette société de l'audit. Il avance que cette omniprésence de l'audit a entraîné une culture basée sur les indicateurs, là où l'audit est considéré comme une fin en soi, là où les intérêts de ceux au nom de qui l'audit est effectué ont été largement ignorés, là où la confiance a de moins en moins de place et là où l'observation devient plus généreusement récompensée que l'action.



devoirs et responsabilités seraient inscrits dans la Loi sur le vérificateur général<sup>4</sup> (Banks, 1994). Les vérificateurs généraux des provinces ont vu élargir leur mandat subséquemment au cours des années 1970 et 1980.

L'avènement de l'audit de performance a constitué une véritable « migration » pour les auditeurs législatifs habitués qu'ils étaient à se concentrer exclusivement sur la légalité et la régularité des transactions des Administrations (Morin, 2011). En effet, l'audit de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacités des Administrations requiert de nouvelles expertises et des talents précis que les auditeurs n'avaient pas nécessairement acquis ou développés. Ce sont donc des ISC, quelquefois plus que centenaires, qui ont entrepris cette odyssee avec la bénédiction des pouvoirs exécutif et législatif.

L'Organisation internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI), regroupant dorénavant près de cent quatre-vingt-dix pays (dont le Canada), sert de forum où sont discutées les tâches traditionnelles dévolues aux ISC et celles plus contemporaines relatives à l'audit de performance. Les normes internationales régissant le fonctionnement des ISC sont établies par l'INTOSAI (2006a), plus précisément par ce que les membres ont appelé la Déclaration de Lima qu'ils ont adoptée en 1977. Les sections 5 et 6 de cette déclaration portent respectivement sur la nécessaire indépendance de l'institution et sur celle de ses membres :

**Section 5.** Indépendance des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques

1. Les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques ne peuvent accomplir leurs tâches de manière objective et efficace que si elles sont indépendantes du service contrôlé et si elles sont soustraites aux influences extérieures.

[...]

**Section 6.** Indépendance des membres et des cadres des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques

1. L'indépendance des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques est indissolublement liée à celle de ses membres. Les membres sont les personnes qui ont à prendre les décisions au nom de l'Institution supérieure de contrôle des finances publiques et qui doivent, de par leur propre responsabilité, rendre compte de ces décisions à des tiers, c'est-à-dire que les membres d'un organisme collectif ayant droit de décision ou le chef d'une Institution supérieure de contrôle des finances publiques lorsque la direction de cette dernière est confiée à une seule personne.

2. L'indépendance des membres doit être garantie par la Constitution. En particulier, les procédures de révocation doivent être inscrites dans la Constitution et ne doivent pas compromettre l'indépendance des membres. La méthode de nomination et de révocation des membres est fonction de la structure constitutionnelle du pays en cause.

<sup>4</sup> L.R.C., 1985, chapitre A-17.

3. En ce qui concerne leur carrière professionnelle, les agents de contrôle des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques doivent être libres de toutes pressions que pourraient exercer les services contrôlés et ne doivent pas être subordonnés à ces services.

Les normes internationales insistent sur l'indispensable distance que les auditeurs législatifs doivent garder envers l'Administration afin de se soustraire aux éventuelles pressions politiques qui les empêcheraient de faire leur travail en toute objectivité. Les modes de nomination et de révocation des auditeurs législatifs sont aussi une barrière empêchant les possibles tentatives d'intimidation de l'Administration envers les auditeurs législatifs. Selon la Déclaration de Mexico (INTOSAI, 2006b) : « Leur nomination est pour une période suffisamment longue et déterminée afin qu'ils puissent remplir leur mandat sans crainte de représailles. » La nomination de l'auditeur législatif pour un mandat de dix ans non renouvelable est une protection additionnelle pour l'objectivité de la fonction et le protège des sautes d'humeur des politiciens au pouvoir à l'endroit d'auditeurs législatifs qui auraient produit des rapports dénonçant des lacunes dans la gestion des affaires publiques, au grand déplaisir du gouvernement en place.

Au regard des compétences du personnel des ISC, c'est la section 14 de la Déclaration de Lima (INTOSAI, 2006a) qui établit les critères de base :

**Section 14.** Personnel de contrôle

1. Les membres et les agents de contrôle des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques doivent posséder la compétence et la probité requises pour réaliser pleinement les tâches qui leur sont confiées.
2. Lors du recrutement du personnel des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques, il faut d'abord chercher à embaucher des candidats possédant des connaissances et des capacités au-dessus de la moyenne et une expérience professionnelle satisfaisante.
3. Il faut accorder une attention particulière au perfectionnement théorique et pratique de tous les membres et agents de contrôle des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques par le biais de programmes internes, universitaires et internationaux; ce perfectionnement doit être appuyé par tous les moyens possibles tant sur le plan financier que sur celui de l'organisation. Le perfectionnement professionnel doit déborder le cadre traditionnel des connaissances en droit, en économie et en comptabilité et doit comporter la connaissance d'autres techniques de gestion d'entreprise y compris l'informatique.

[...]

Ces normes internationales, qui n'ont bien sûr pas force de loi, sont destinées à inspirer les législations propres aux ISC dans chaque pays. Par exemple, la Loi sur le vérificateur général du Canada<sup>5</sup> prévoit notamment que la nomination et la révocation du titulaire de la fonction soient approuvées par le Sénat et la Chambre des communes :

---

<sup>5</sup> L.R.C., 1985, chapitre A-17.

3. (1) Le gouverneur en conseil nomme un vérificateur général du Canada par commission sous le grand sceau, après consultation du chef de chacun des partis reconnus au Sénat et à la Chambre des communes et approbation par résolution du Sénat et de la Chambre des communes.

(1.1) Le vérificateur général occupe sa charge à titre inamovible pour un mandat de dix ans, sauf révocation motivée par le gouverneur en conseil sur adresse du Sénat et de la Chambre des communes.

[...]

(3) Une personne qui a servi à titre de vérificateur général ne peut être nommée de nouveau à ce poste.

L'inamovibilité et la durée du mandat de dix ans permettent au vérificateur général d'avoir les coudées franches dans l'exercice de ses fonctions, que ce soit pour le choix des organisations et des programmes audités, de la portée et du nombre de missions d'audit effectuées, de la teneur des rapports produits ou de la possibilité d'effectuer les suivis sur les travaux antérieurs. La durée fixe de dix ans permet aussi au vérificateur général de continuer d'exercer ses fonctions indépendamment des changements de gouvernement susceptibles de se produire sur une aussi longue période. Enfin, le fait que le mandat soit non renouvelable fait en sorte que le titulaire de la fonction ne soit pas tenté de faire des « concessions » à l'Administration en cours ou en fin de mandat afin d'être renouvelé dans la fonction.

Être vérificateur général, c'est assumer une fonction d'État. Les notions d'indépendance et de compétence prennent dès lors une tout autre dimension que celle inhérente à la pratique de l'audit de sociétés du secteur privé. Au-delà des compétences techniques en audit – au Canada, généralement reconnues aux comptables agréés et aux comptables généraux licenciés étant donné leur cursus dans la profession comptable –, le titulaire de cette fonction d'État ne peut se contenter d'assumer ses tâches en professionnel compétent. Il est dorénavant un fonctionnaire d'État, au service des élus, qui habitera une « maison de verre » pendant les dix années de son mandat. Conséquemment, des obligations – bien au-delà de celles que l'expert-comptable a pu assumer dans sa pratique de l'audit dans le passé – viennent avec l'acceptation de ce poste.

Dans la « société de l'audit », les auditeurs législatifs occupent désormais une position de premier plan au regard du contrôle et de la reddition de comptes des Administrations. En effet, les auditeurs législatifs pouvant dorénavant se prononcer publiquement sur l'économie, l'efficacité et l'efficience de la gestion des gouvernements, leurs révélations sont craintes par les élus au pouvoir et elles permettent d'alimenter l'opposition dans ses critiques du gouvernement élu. La population, sachant le contrôleur à l'œuvre, a confiance que les dérives de l'Administration, le cas échéant, seront mises au grand jour.

Le retentissement des auditeurs législatifs, lorsqu'ils révèlent des scandales, est indéniable. Ainsi, que les auditeurs législatifs le veuillent ou non, ils se retrouvent bien souvent au centre de luttes politiques durant leur mandat de dix ans. Il s'agit là d'une autre raison prêchant en faveur du maintien de l'indispensable distance envers l'Administration et de l'inscription de leur indépendance (celle de l'institution et celle de ses membres) dans les textes de loi. Sinon, les auditeurs

législatifs risquent fort d'être complètement instrumentalisés par le pouvoir politique, que ce soit par l'opposition ou par le gouvernement.

Lorsque les auditeurs accomplissent leur rôle dans la controverse, dans le scandale et dans l'émoi médiatique, leurs interventions ont un impact retentissant dans l'opinion publique faisant d'eux des « héros » aux yeux de citoyens excédés par les dérives et la mauvaise gestion des Administrations. Néanmoins, est-ce que ces « héros » dénonciateurs sont pour autant des « héros » porteurs de véritables changements dans les Administrations? Cette question demeure entière.

### ■ DEPUIS PLUS DE TRENTE ANS QUE LES AUDITEURS LÉGISLATIFS S'ATTAQUENT À L'ÉCONOMIE, À L'EFFICIENCE ET À L'EFFICACITÉ DES ADMINISTRATIONS : QUELLES TRACES ONT-ILS LAISSÉES ?

Bien qu'encore peu nombreuses, les études sont révélatrices des limites et de la faillibilité des auditeurs législatifs qui effectuent des missions d'audit de performance.

La mesure de l'impact de l'audit de performance sur les Administrations par les auditeurs eux-mêmes ne semble pas faire l'objet d'amples questionnements. En effet, que ce soit en Europe, en Grande-Bretagne, en Amérique du Nord, en Australie ou en Nouvelle-Zélande, les ISC produisent encore très peu d'information sur leur incidence sur les Administrations. Les auditeurs continuent de s'appuyer sur une mesure pour le moins imparfaite de leur impact, soit le nombre de recommandations mises en œuvre par les audités. Seul le National Audit Office britannique a innové en présentant un ratio mettant en relation les économies réalisées et les coûts de l'audit (Lonsdale, Wilkins et Ling, 2011 ; Sterck, 2007 ; Talbot et Wiggan, 2010).

En ce qui concerne l'effet sur la gouvernance des organisations publiques, plusieurs chercheurs ont pressenti la « paralysie » qui peut en quelque sorte affecter les managers dont les décisions sont sujettes à un audit ou à une évaluation et la baisse potentielle de la performance globale due à une inflation des coûts liés à la présence de systèmes de contrôle (Bromiley et Cummings, 1995 ; Deming, 1986 ; Gordon, 1998 ; Hammel, 1977 ; Light, 1993 ; Merchant, 1990 ; Power, 1994 ; Ridgway, 1956 ; Smith, 1993 et 1995).

Sur un plan plus macroéconomique, une étude comprenant quarante pays et portant sur l'impact de la présence d'ISC sur les politiques fiscales de ces pays, leur productivité et l'efficacité des gouvernements n'a fait ressortir aucune relation significative entre la présence de ces ISC et les trois variables étudiées, ce qui amène les auteurs de cette étude à conclure que les ISC peuvent devenir des organisations « superflues » dans un contexte de rareté des ressources financières publiques (Blume et Voigt, 2007). Une étude sur les auditeurs de performance de cinquante-six institutions d'audit d'États américaines (U.S. State Audit Agencies) en arrive à la conclusion que les milliards de dollars dépensés durant les dix dernières années pour la création de ces institutions d'audit n'ont pas constitué un bon investissement pour les contribuables. L'étude remet en doute l'efficacité de l'audit en tant qu'instrument de contrôle des Administrations de même que la capacité des auditeurs à suivre les grands courants de changements dans la gestion des

affaires publiques et à adapter en conséquence leur pratique de l'audit (Friedberg et Lutrin, 2005).

Radcliffe (2008) s'est penché sur une mission d'audit de performance effectuée en 1996 par l'auditeur législatif de l'Ohio portant sur le Cleveland City School District. Les problèmes connus dans ces écoles étaient de notoriété publique, et ce, depuis de nombreuses années : les questions de race, de pauvreté et d'inégalités sociales étaient au cœur du chaos vécu dans les écoles de ce district. Les auditeurs se sont bornés à formuler des solutions de type administratif (par exemple, changer le système de rémunération, couper les budgets et les salaires, renouveler les systèmes informatiques, etc.) : ce faisant, ils ont apporté des solutions exclusivement administratives à des problèmes essentiellement sociaux et politiques. L'auteur de cette étude se dit concerné par l'impact sur les rapports de ces comportements des auditeurs qu'il qualifie de « stratégiques ». Il se désole du fait que les auditeurs se transforment parfois en maîtres de l'illusion contribuant par leurs interventions à apaiser les consciences plus qu'à les éveiller (Radcliffe, 2008).

Sur une note plus positive, une étude sur l'influence exercée par le vérificateur général du Québec sur la gestion des organisations gouvernementales québécoises telle qu'elle est perçue par les audités montre que les auditeurs ne peuvent certes pas prétendre avoir une influence décisive sur le cours de vie organisationnelle des entités qu'ils vérifient, mais que leurs rapports sont utiles à titre d'instruments de changement ou de référence, leurs recommandations sont généralement jugées pertinentes et ils ont incité les audités à l'action. Cette étude révèle également que les audités utilisaient parfois les auditeurs comme « avertisseurs » (*whistle blowers*) auprès des autorités (Morin, 2008). L'effet de prévention exercé par les auditeurs sur les représentants des Administrations, susceptibles qu'elles sont de faire l'objet d'une mission d'audit de performance, serait effectivement présent chez les audités des organisations gouvernementales du Canada et du Québec. Le fait de savoir que tôt ou tard les auditeurs les visiteront de nouveau aurait l'heur de motiver les audités à corriger des déficiences, à être plus prudents dans leur gestion, à adopter de meilleures pratiques de gestion, à donner suite aux recommandations et à éviter des pratiques de gestion abusives. Cet effet de prévention se voudrait davantage éducatif que coercitif aux yeux des audités (Morin, 2000 et 2008).

La mesure de l'impact des auditeurs sur les Administrations demeure un défi que peu de chercheurs ont relevé. La disponibilité de données objectives quant à l'impact de ces missions et la difficulté d'isoler les interventions des auditeurs en tant que facteur de changement des Administrations sont les principaux obstacles rencontrés. Les témoignages des auditeurs ou les données fournies par eux sont de peu d'utilité. Certaines recherches sont basées sur les témoignages de représentants des Administrations : il s'agit là d'une source de données plus objectives, mais elle demeure néanmoins imparfaite. Les audités peuvent enjoliver les choses en maximisant les retombées liées aux passages des auditeurs. Les conséquences sur eux ou sur l'Administration qu'ils évoquent sont souvent difficilement vérifiables, que ce soit l'effet de prévention exercé par les visites périodiques des auditeurs ou les pratiques de gestion qui ont supposément changé à la suite des interventions des auditeurs dans leur organisation.

Plusieurs études confirment que les parlementaires sont des alliés sûrs des auditeurs législatifs pour améliorer la qualité de la reddition de comptes par les Administrations et aussi pour accroître les chances d'impact des auditeurs sur les Administrations au moyen des missions d'audit de performance (Brown, 2007; Malloy, 2004; Morin, 2008; Pollitt et autres, 1999; Roberts et Pollitt, 1994; Vanlandingham, 2006). Les études reconnaissent aussi la nécessité d'une véritable indépendance de fait et d'esprit des auditeurs législatifs à l'égard du pouvoir exécutif (Funnell, 1994; Morin, 2010; Norton et Smith, 2008; Wheat, 1991).

Il appert toutefois que le contrôle et la reddition de comptes des Administrations ne s'accomplissent pas toujours aussi allègrement que le prétendent les ISC et les élus. En effet, quelques études révèlent que les auditeurs législatifs se transforment parfois en « légitimistes » des actions des gouvernements. C'est en se faisant les complices (sans doute involontaires) des Administrations, par exemple en ne révélant pas leurs « secrets publics » ou encore en adoptant le discours dominant au regard de ce qu'est la « bonne » gestion, qu'il leur arrive de transgresser leurs propres frontières d'intervention (Radcliffe, 2008). Ce peut être aussi en ne demandant pas les comptes aux Administrations sur des pratiques de gestion issues du discours dominant (dont ils se sont parfois faits eux-mêmes les promoteurs) qu'on peut penser que l'équilibre que les auditeurs doivent maintenir pour assumer leurs fonctions en toute indépendance n'a pas été assuré (English, 2007; Gendron, Cooper et Townley, 2001).

Une étude portant sur les relations entretenues par la Cour française des comptes avec le Parlement et l'Administration a permis de mettre en lumière des failles importantes au regard de la qualité de la reddition de comptes effectuée dans le cadre de missions d'audit de performance (Morin, 2012). La communion d'intérêts entre les parties impliquées et les opinions « toutes faites » sur la qualité de la reddition de comptes effectuée dans le cadre de ces missions contribuent à miner la qualité de ce processus démocratique. Par exemple, le Parlement crie haut et fort l'indispensable appui que la Cour lui apporte dans son devoir de contrôle de l'Exécutif : pourtant, depuis 2005, la loi a été modifiée pour permettre de débattre les rapports annuels de la Cour devant le Parlement et jusqu'en 2011 l'Assemblée nationale ne s'était toujours pas prévaluée de cette prérogative (Morin, 2012).

Après plus de trente ans d'interventions dans les Administrations au moyen de missions d'audit de performance, on demeure toujours dans l'obscurité quant à l'influence réelle des auditeurs législatifs sur les Administrations. Cela laisse place à la pensée magique véhiculée par les ISC elles-mêmes et les Parlements au regard des bienfaits sur la gestion des affaires publiques découlant du passage des auditeurs dans les Administrations. Les scandales que les auditeurs législatifs dénoncent périodiquement et qui reçoivent un grand écho dans la presse entretiennent cette « croyance » en leur inébranlable efficacité. Les auditeurs législatifs seraient-ils devenus des héros à l'abri de toute remise en question de leur légitimité, de leur compétence et de leur pertinence ?

## ■ L'AURA ENTOURANT LES AUDITEURS LÉGISLATIFS AU CANADA

Le mandat de Sheila Fraser en tant que vérificatrice générale du Canada (2001-2011) aura été marqué par le scandale du Programme de commandites qu'elle a mis au jour en février 2004. La vérificatrice générale aura trouvé des lacunes majeures dans la gestion de ce programme et elle utilisera des mots forts pour décrire ces lacunes : « Les personnes ayant la responsabilité de gérer le Programme ont violé les propres règles du gouvernement dans la façon dont elles ont sélectionné les agences de communications et leur ont attribué des contrats », écrira-t-elle dans son rapport<sup>6</sup>. Des centaines de milliers de téléspectateurs (Radio-Canada, 2005) suivront assidûment les audiences de la Commission d'enquête Gomery créée à la suite du dévoilement de ce scandale par la vérificatrice générale. Les audiences dureront neuf mois pour se terminer le 17 juin 2005, et cette commission s'avérera la plus coûteuse de l'histoire du Canada. Les témoignages de cent quatre-vingt-quatre témoins seront entendus : députés et ministres du Parti libéral du Canada, fonctionnaires et dirigeants d'agences de communication et de publicité proches du Parti libéral. En août 2005, avant la rédaction de son rapport final, le juge Gomery demandera à la population de lui faire part de son point de vue sur ce scandale. Des milliers de citoyens répondront à cet appel (Radio-Canada, 2005).

En 2004, ce n'était pas une première pour Mme Fraser de mettre le pouvoir politique sur la sellette. En effet, en décembre 2002 elle dévoilait une véritable dérive du gouvernement libéral de Jean Chrétien au regard des coûts liés à la mise en œuvre du Programme canadien des armes à feu. Les coûts de mise en place de ce programme devaient s'élever initialement à 2 millions de dollars nets des revenus générés : la vérificatrice générale découvrit en 2002 que les coûts réels étaient 500 fois plus élevés que prévu, soit 1 milliard de dollars. En 2004, il était prévu que le programme des armes à feu coûterait 2 milliards de dollars avant d'être véritablement fonctionnel (Radio-Canada, Zone libre, 2004).

Il n'en fallait pas plus pour asseoir définitivement la crédibilité de Mme Fraser en tant que contrôleur indépendant, compétent et apolitique de l'Administration fédérale. Elle aura contribué à créer une sorte d'aura, non seulement autour de sa personne, mais aussi autour de sa fonction d'auditeur législatif. Jamais un rapport d'un vérificateur général n'avait eu autant de visibilité auprès de l'opinion publique canadienne pendant une période aussi longue. Les échos de son rapport sur le Programme de commandites se répercuteront pendant près de deux ans après sa publication en février 2004. Difficile de croire que les auditeurs législatifs ailleurs au Canada n'aient pas bénéficié de cette « aura » de crédibilité méritée par Mme Fraser. C'est du moins ce que certains événements récents peuvent laisser penser.

La plupart des élus connaissent à un moment ou à un autre de leur mandat l'opprobre public en raison de décisions qu'ils ont prises ou d'actes qui leur sont reprochés. En examinant quelques événements récents impliquant des auditeurs législatifs, on pourra constater que lorsqu'ils sont eux-mêmes l'objet de la controverse, à la différence des gouvernements, il tarde avant que le discrédit ne les

<sup>6</sup> Extrait du *Rapport de la vérificatrice générale du Canada*, novembre 2003.

frappe. En effet, les débats bifurquent en remettant plutôt en cause les intervenants gravitant autour des auditeurs législatifs et non les auditeurs eux-mêmes qui jouissent d'une sorte d'amnistie quand il s'agit de remettre en doute la légitimité de leurs actions. Il semble que l'aura qui entoure les auditeurs législatifs les rende moins vulnérables à la désapprobation publique immédiate que ce n'est le cas d'autres acteurs de la scène publique.

## ■ LA NOMINATION DE MICHAEL FERGUSON AU TITRE DE VÉRIFICATEUR GÉNÉRAL DU CANADA

Le remplacement de Sheila Fraser, qui a terminé son mandat à la tête du Bureau du vérificateur général du Canada le 31 mai 2011, s'est effectué dans une controverse qui a pris par surprise les élus et, sans doute, le candidat lui-même Michael Ferguson. Alors qu'il se présentait devant le Comité permanent des comptes publics peu avant sa nomination officielle au titre de vérificateur général du Canada, M. Ferguson répondra aux critiques fusant de toute part concernant son unilinguisme anglais. Il dira (en français)<sup>7</sup> :

Je veux maintenant aborder un des défis que je devrai relever si ma candidature est retenue. Je ne suis pas encore bilingue. Je viens d'une province bilingue où l'égalité des deux langues officielles est toujours une des premières considérations dans l'élaboration des politiques. Toutefois, je n'ai pas encore atteint un niveau de compétence suffisant en français. Je suis conscient qu'afin de bien respecter le Parlement et les citoyens du Canada, je devrai améliorer mes capacités linguistiques en français, ce que je m'engage à faire. Mes compétences ont déjà été évaluées et j'ai pris des mesures pour m'améliorer. (Témoignages, Paragraphe 1545, p. 15)

À la question du député Andrew Saxton (North Vancouver, PCC) lui demandant pour quelles raisons M. Ferguson pensait avoir été nommé à ce poste important, le futur vérificateur général répondra :

Fondamentalement, je pense apporter une gamme complète d'expériences. Il y a dans le monde des ressources humaines le concept qu'on appelle « rétroaction à 360° ». Si vous examinez mes antécédents dans la province du Nouveau-Brunswick, vous verrez que je suis passé du poste de contrôleur – qui reçoit les recommandations du Bureau du vérificateur général et doit les mettre en œuvre – à celui de vérificateur général, que j'ai occupé pendant cinq ans. À ce titre, j'étais appelé à faire des recommandations qui à mon avis pouvaient être mises en œuvre. J'ai enfin occupé le poste de sous-ministre des Finances qui m'amenait à mettre en œuvre certaines des recommandations que j'avais moi-même faites. J'ai donc une vaste expérience. J'ai été pendant cinq ans vérificateur général du Nouveau-Brunswick, et comme je l'ai dit dans mon exposé préliminaire, mon rendement dans ce poste est de notoriété publique. (Témoignages, Paragraphe 1550, p. 16)

---

<sup>7</sup> Extrait de : 41<sup>e</sup> législature, 1<sup>re</sup> session, Comité permanent des comptes publics, Témoignages, lundi 31 octobre 2011.



L'avis de poste vacant pour le vérificateur général du Canada publié dans la *Gazette du Canada*<sup>8</sup> mentionnait notamment les exigences ci-dessous à l'égard du futur titulaire du poste de vérificateur général :

La capacité de travailler de manière constructive et concertée avec divers intervenants tels les parlementaires et la fonction publique ainsi que la capacité de communiquer de façon efficace, par écrit et de vive voix (avec la confiance en soi et la présence d'esprit qui s'imposent) sont exigées. [...] La maîtrise des deux langues officielles est essentielle.

À la question du député Yvon Godin (Acadie-Bathurst, NPD) : « Vous avez pris connaissance de cela? » (faisant ici allusion à l'avis de poste vacant), M. Ferguson de répondre :

Non; en fait, je n'en ai pas pris connaissance. Une agence de recrutement avait pris contact avec moi et m'avait demandé si j'étais prêt à communiquer mon curriculum vitae. Elle avait à plusieurs reprises entendu citer mon nom à titre de candidat éventuel à ce poste. (Témoignages, Paragraphe 1555, p. 18) (Question posée en français par le député et répondue en anglais par M. Ferguson.)

Les propos de M. Ferguson trahissent plusieurs *a priori* qu'il entretenait à l'égard de la fonction de vérificateur général du Canada. D'abord, lorsqu'il avoue candidement ne pas avoir pris connaissance de l'avis de poste vacant pour le poste de vérificateur général du Canada avant de poser sa candidature, il laisse supposer qu'il connaissait déjà parfaitement les exigences que devait remplir le futur titulaire de la fonction. Là où il a erré en premier à cet égard, c'est d'oublier que la maîtrise des deux langues officielles au Canada serait essentielle dans l'exercice de ses futures fonctions. Pourtant, le bilinguisme n'était pas une nouveauté pour lui, l'égalité des deux langues officielles, disait-il, étant une considération d'importance dans l'élaboration des politiques au Nouveau-Brunswick où il a alterné entre les fonctions de contrôleur, de vérificateur général et de sous-ministre des Finances. Il semble que M. Ferguson ait fait le pari que sa maîtrise imparfaite du français ne poserait pas plus de problème dans sa fonction de vérificateur général du Canada que dans ses fonctions antérieures au Nouveau-Brunswick.

Par ailleurs, ses aller-retour entre l'Administration et le Bureau du vérificateur général, qu'il présente aux parlementaires comme étant un atout de compétence dans ses futures fonctions de vérificateur général du Canada, révèlent une incompréhension d'une dimension fondamentale de la fonction, soit celle de l'indépendance de l'institution et de ses membres face à l'Administration. Vraisemblablement, cette indispensable distance que le titulaire de la fonction de vérificateur général doit garder à l'égard de l'Administration ne faisait pas partie des priorités de M. Ferguson alors qu'il était en fonction au Nouveau-Brunswick. Il s'agit d'une réalité tout autre dans laquelle il évoluera dans ses nouvelles fonctions. En effet, les titulaires de la fonction durant les trente dernières années, que ce soit Kenneth Dye, Denis Desautels ou Sheila Fraser, ont été exemplaires quant à

<sup>8</sup> *Gazette du Canada*, vol. 144, n° 40, p. 2538, 2 octobre 2010.

la distance gardée à l'égard de l'Administration, et cela, que ce soit avant, pendant ou après leur mandat respectif.

Le débat autour de la nomination d'un vérificateur général du Canada unilingue anglais a vite bifurqué vers la cause du bilinguisme au sein de l'Administration fédérale, un projet mis de l'avant par Pierre Elliott Trudeau alors qu'il était premier ministre du Canada. Cette nomination a été interprétée comme un jalon de l'opération de déboulonnage du bilinguisme dans l'Administration fédérale. Le journal *Le Devoir* rapportait le peu de cas que, dès la formation de son premier Cabinet en février 2006, le premier ministre Harper faisait de cette supposée « valeur » canadienne imposée par les libéraux en multipliant les nominations d'unilingues anglophones à des postes de responsabilités dans son Cabinet ou au sein de l'Administration et même de la Cour suprême (David, 2011).

Pour ramener le débat autour du vérificateur général, toute cette affaire témoigne de la méconnaissance des grands enjeux de cette fonction d'État dont font preuve les élus, la presse et même, dans le cas présent, M. Ferguson lui-même en acceptant un poste dont il n'avait pas une pleine connaissance des exigences requises. Bien que rien ne permette de douter que M. Ferguson arbore bien des connaissances et des expériences qui l'aideront à remplir adéquatement ses fonctions, il demeure que cette absence de questionnement au préalable quant à l'obligation de maîtriser les deux langues officielles du pays, dont il sera le gardien de l'Administration pour dix ans, est préoccupante. Il y a là de quoi s'interroger sur sa sensibilité à la spécificité des institutions fédérales canadiennes. Le bilinguisme est l'une de ces spécificités et la distance à maintenir entre l'Administration et le Bureau du vérificateur général en est une autre d'importance. Ce n'est pas de devenir bilingue dans l'année suivant sa nomination (comme il s'est engagé à le faire) qui est le plus gros défi pour M. Ferguson, mais bien de saisir l'immensité du défi devant lequel il sera placé au cours de la prochaine décennie et de faire taire les *a priori* qui semblaient l'habiter au moment de sa nomination. Notamment, la transférabilité sans ambages de ses expériences antérieures acquises dans le contexte de la province du Nouveau-Brunswick, qui lui ont valu, dit-il, d'acquérir une notoriété publique, devrait être évitée.

## ■ L'ESPIONNAGE DU VÉRIFICATEUR GÉNÉRAL DE LA VILLE DE MONTRÉAL, JACQUES BERGERON

Au début de l'année 2011, des doutes ont été publiquement soulevés sur la gestion administrative du vérificateur général de la Ville de Montréal, dont le rôle est proche de celui des vérificateurs généraux des gouvernements supérieurs<sup>9</sup>. De mars 2010 à la fin de janvier 2011, le contrôleur général de la Ville, Pierre Reid, a admis avoir fait enquête sur le vérificateur général de la Ville, Jacques Bergeron.

---

<sup>9</sup> L'article 107.2 de la Loi sur les cités et villes (L.R.Q., chapitre C-19) établit les modalités de nomination des vérificateurs généraux des villes : « Le vérificateur général est, par résolution adoptée aux deux tiers des voix des membres du conseil, nommé pour un mandat de 7 ans. Ce mandat ne peut être renouvelé. »

Pour ce faire, des centaines de courriels du vérificateur général ont été ouverts et lus durant cette période. Lorsque le vérificateur s'en est aperçu, il a alerté le maire et demandé que cesse cet espionnage.

Le 17 février 2011, le journal *La Presse* (Béland, 2011b) rapportait les faits reprochés au vérificateur général. Le contrôleur général de la Ville justifiait son opération d'espionnage en affirmant notamment qu'il avait des preuves selon lesquelles le vérificateur général aurait scindé des contrats pour éviter de recourir à des appels d'offres, et ce, en violation de la Loi sur les cités et villes. Il indiquait aussi que le vérificateur général aurait accordé à répétition des contrats de traduction pour une somme totale de 10 000 \$ à une firme appartenant à sa belle-sœur, et ce, en dépit de la mise en garde qui lui avait été faite après l'octroi du premier contrat compte tenu du lien de parenté. Il était aussi reproché au vérificateur d'avoir rémunéré un consultant externe à même son budget, aux fins d'un mandat personnel et d'avoir utilisé les équipements de la Ville à d'autres fins que celles liées à son emploi. Enfin, il était reproché au vérificateur d'avoir envoyé un courriel à un journaliste pour l'inciter « à écrire un article en réaction à une décision de son employeur » (Béland, 2011b).

Le 18 mars 2011, Jacques Bergeron déposait un recours à la Cour supérieure afin de faire déclarer illégale l'enquête dont il avait fait l'objet par l'équipe du contrôleur général<sup>10</sup>. Du même coup, il demandait que Québec reste en dehors du dossier (Desjardins, 2011). En juillet 2012, l'affaire n'avait toujours pas été entendue.

La poursuite intentée par le vérificateur général en mars 2011 n'a pas été le seul recours intenté par lui pour faire valoir ses droits face à la Ville. Quelques mois après la mise au grand jour de l'opération d'espionnage, soit en septembre 2011, le vérificateur général a présenté une requête en trois volets à la Cour supérieure. Le vérificateur requerrait :

- a) le paiement des honoraires de ses avocats; b) le maintien, jusqu'à jugement final, de la confidentialité des documents consultés et copiés par la Ville; c) la radiation de certaines allégations contenues aux défenses et demandes reconventionnelles. En outre, il demande l'exécution provisoire du présent jugement<sup>11</sup>.

Le 5 mars 2012, la Cour supérieure rendait jugement et donnait raison au vérificateur général pour deux requêtes sur trois, soit le paiement par la Ville de Montréal de ses honoraires d'avocats et la radiation de certaines allégations. Néanmoins, le 4 avril 2012, la Ville de Montréal interjetait appel de la décision rendue en alléguant que la juge avait erré en droit en forçant la Ville à payer les honoraires des avocats du vérificateur (Benessaïeh, 2012). Dans une décision rendue le 30 mai 2012, la juge Marie St-Pierre a accordé à la Ville la permission d'interjeter appel du

<sup>10</sup> Outre la Ville de Montréal, ce recours visait André Harel (président du comité de vérification de la Ville), Pierre Reid (directeur principal du service du capital humain), Yves Grimard (chef de la division administration et responsable des enquêtes au capital humain), John Broderick (adjoint au chef de division) et Michel Nantel (conseiller en sécurité informatique) (Desjardins, 2011).

<sup>11</sup> Extrait (paragraphe 6, p. 3) de : *Bergeron c. Ville de Montréal* - 2012 QCCS 768 - Cour supérieure (Chambre civile), Canada, province de Québec, district de Montréal, N° : 500-17-064308-110, 5 mars 2012, sous la présidence de l'honorable Gylène Beaugé, J.C.S.

jugement rendu le 5 mars 2012, mais elle a rejeté sa demande de surseoir à l'exécution provisoire du jugement de la Cour supérieure. Ce faisant, la Ville n'aura d'autre choix que d'assumer les frais d'avocats du vérificateur (Corriveau, 2012).

Le 26 septembre 2011, à la demande du vérificateur général, la Cour a prononcé une ordonnance provisoire de confidentialité, de mise sous scellés et de non-publication des documents et des procédures résultant des intrusions de la Ville, et le vérificateur général en avait demandé le renouvellement jusqu'à jugement final<sup>12</sup>. Cette ordonnance a été levée par la Cour dans son jugement du 5 mars 2012. La Société Radio-Canada, La Presse ltée, Le Groupe TVA inc. et la Corporation Sun Média avaient obtenu le statut d'intervenants dans cette instance : « Souhaitant informer le public sur le débat qui a cours, ils avaient alerté le Tribunal sur l'effet de censure d'une ordonnance de non-publication trop vaste ou imprécise<sup>13</sup>. » Ainsi, la requête du vérificateur général relative au maintien de la confidentialité des documents à l'appui des reproches qui lui étaient formulés était rejetée :

[37] [...] Le Tribunal ne peut donc, sur la base de la revendication de principe du vérificateur général, ériger un bouclier pour parer à la production éventuelle de documents confidentiels, ou à la publication de leur teneur. Accepter cette proposition du vérificateur général équivaudrait à une ordonnance de huis clos, voire constituerait de la censure face aux questions sérieuses et d'intérêt public que soulève son recours<sup>14</sup>.

Ce revers était toutefois une première pour le vérificateur général qui, dès le départ, a bénéficié de l'appui des partis d'opposition. Le tollé soulevé par cet événement s'est complètement retourné contre les protagonistes à la Ville de Montréal et le maire Gérald Tremblay soupçonnés de vouloir ainsi entraver le travail du vérificateur général et d'user de représailles à son endroit. Le 21 février 2011, à la veille du dépôt au Conseil municipal du rapport de deux pages, rapport préparé par Pierre Reid (le contrôleur de la Ville) et contenant les actes reprochés au vérificateur, *La Presse* (Béland, 2011a) rapportait la position des partis d'opposition au regard de l'affaire d'espionnage du vérificateur général :

Si les partis de l'opposition ne souhaitent pas que le rapport de la Ville soit déposé au conseil, ils espèrent néanmoins que le rapport de Jacques Bergeron le soit. Le cœur du débat, selon eux, réside dans les méthodes employées par la Ville dans ce dossier. Des méthodes illégales qui visent « à détruire Jacques Bergeron et à détruire l'institution que représente le vérificateur général ».

Selon eux, le maire de Montréal, Gérald Tremblay, est en guerre larvée depuis des mois avec le vérificateur. Le piratage de sa boîte courriel et les accusations d'irrégularités qui ont suivi sont selon eux le dernier chapitre de ce conflit.

---

<sup>12</sup> Page 7 du jugement (cité dans la note 11), paragraphe 32.

<sup>13</sup> Page 8 du jugement (cité dans la note 11), paragraphe 36.

<sup>14</sup> Page 8 du jugement (cité dans la note 11), paragraphe 37.

Par ailleurs, dans une lettre adressée au Conseil municipal en date du 15 février 2011, Jacques Bergeron expliquait en ces termes les raisons justifiant son refus de réfuter les allégations reprochées<sup>15</sup> :

- dans l'exercice et l'accomplissement de mon mandat, j'ai toujours agi de bonne foi, dans le respect des règles, normes, lois ou règlements applicables, avec comme seuls motifs de préserver l'importance de la fonction que j'occupe dans le cadre de la démocratie municipale et de servir les intérêts des citoyennes et citoyens de Montréal;
- conformément à la loi, le vérificateur général n'a de compte à rendre qu'au Conseil municipal duquel il relève directement, ce qui exclut d'emblée le Comité de vérification;
- les allégations m'ont été soumises verbalement, séance tenante, et n'étaient aucunement appuyées de faits précis ou documents me permettant valablement de faire valoir ma version des faits;
- je n'ai reçu depuis aucune confirmation écrite de la teneur de ces reproches qui en confirme le caractère exhaustif;
- plus important encore, ces reproches reposent directement ou indirectement sur des informations issues d'une intrusion illégale, injustifiable et inadmissible.

Tant l'opposition que le vérificateur général ont insisté sur le caractère illégal et illégitime des moyens pris par le contrôleur de la Ville pour effectuer sa collecte d'information concernant les agissements du vérificateur. C'est ce qui a habité le débat public qui n'a jamais véritablement bifurqué vers les actes reprochés au vérificateur général. Pourtant, le non-respect de la loi (au regard du fractionnement présumé de contrats), l'utilisation de fonds publics à des fins privées (aux fins présumées d'un mandat personnel), des actes de népotisme<sup>16</sup> (au regard des contrats présumés attribués à un membre de la famille) et la communication d'information à la presse (constituant un manquement présumé au devoir de réserve) sont des accusations graves portées contre le vérificateur général. Ainsi, contrairement à ce que l'opposition avançait, ce n'est pas tant l'espionnage qui risquait de détruire l'institution, mais bien plutôt si les faits reprochés au vérificateur général s'avéraient fondés. Or ces faits, on le sait, n'ont jamais été véritablement débattus.

Au-delà de l'approche légaliste qui a maintenant pris toute la place dans cette affaire, les intrusions, illégales ou pas, ont déjà discrédité la Ville de Montréal, mais, par ailleurs, renforcé l'aura entourant la fonction de vérificateur général. Cette sympathie populaire envers le vérificateur général et cette rogne contre la Ville ont

<sup>15</sup> Extrait du *Rapport spécial au Conseil municipal de Montréal : intrusion dans les communications électroniques du Vérificateur général de la Ville de Montréal* produit par le vérificateur général Jacques Bergeron et daté du 18 février 2011. Ce rapport a été adressé au maire de la Ville de Montréal. La citation est extraite de la page 3 de la lettre adressée aux membres du conseil municipal, datée du 15 février 2011 placée en annexe dudit rapport.

<sup>16</sup> Le népotisme est défini ainsi dans le Petit Robert : « Abus qu'un homme en place fait de son crédit, de son influence pour procurer des avantages, des emplois aux membres de sa famille, à ses amis. »

eu l'heur d'empêcher de faire la lumière sur le bien-fondé des actes reprochés au titulaire de la fonction. Il s'agit là d'une diversion du débat public qui a profité au vérificateur général en lui évitant jusqu'à présent de rendre des comptes à propos des actes reprochés. Si le discrédit ne devait jamais être gratuitement jeté sur les titulaires de fonctions publiques, il en est de même pour le crédit qui ne devrait pas être exclusivement fonction du capital de sympathie dont sont l'objet, le cas échéant, les titulaires de ces fonctions publiques. Les accusations de la Ville entachent la crédibilité de la fonction de vérificateur général. Au-delà de l'illégalité ou de l'illégitimité des méthodes utilisées pour colliger les faits et gestes du vérificateur, il est nécessaire que le vérificateur général réponde de ces accusations et qu'il rétablisse les faits le cas échéant, et cela, afin que le débat public puisse pleinement s'accomplir.

### ■ LES AUDITEURS LÉGISLATIFS SONT-ILS DEVENUS DES HÉROS INTOUCHABLES ?

Les deux événements examinés mettant en cause deux vérificateurs généraux permettent de constater qu'ils ont évité le désaveu qu'auraient probablement subi d'autres personnages publics placés dans des circonstances analogues. Les auditeurs législatifs semblent bénéficier d'un capital de confiance dans l'opinion publique que peu d'élus et de représentants des Administrations peuvent encore revendiquer. Leur réputation de contrôleur compétent et apolitique précède les interventions des auditeurs législatifs, ce qui transforme leurs prises de position publiques en vérités qui ne sont pas remises en question. À leur réputation, s'ajoutent les faits d'éclat, illustrant la mauvaise gestion de fonds publics, rapportés par eux-mêmes ou par d'autres auditeurs législatifs dans le passé, qui sont souvent abondamment diffusés par les médias. Pourtant, l'impact véritable qu'ils ont sur les Administrations est un secret encore bien gardé. En cas de doute, comme il s'agit du vérificateur général, on préfère penser qu'il est non seulement un héros dénonciateur, mais en plus un héros porteur de changements dans les Administrations. De plus, tant le Parlement, l'Administration que l'auditeur législatif lui-même ont intérêt à ce que le public croie en l'efficacité sans faille du processus. Enfin, le déficit de confiance de la population envers les personnages politiques joue aussi en faveur du vérificateur général qui est perçu comme le porteur indépendant et apolitique d'une « vérité » que nul n'osera remettre en doute.

Les deux événements analysés ont aussi autre chose en commun. C'est l'ignorance dont font preuve les élus et la presse au regard de la fonction de vérificateur général. Qu'il soit question du statut de la fonction, des exigences de compétence et d'indépendance requises ou des obligations du titulaire de ladite fonction, des considérations d'importance semblent échapper totalement aux élus et à la presse. Par exemple, le recrutement d'un fonctionnaire d'État à travers une obscure firme privée de recrutement apparaît assez incongru d'autant plus que le recrutement de hauts fonctionnaires de l'Administration fédérale a été bien souvent effectué dans le passé par l'intermédiaire du Bureau du Conseil privé. Pourquoi procéder sans une instance officielle (à l'image de celle du Bureau du Conseil privé) pour

la nomination du vérificateur général? L'absence de questionnements des élus à l'égard de M. Ferguson lorsqu'il mentionne ses aller-retour entre l'Administration et le Bureau du vérificateur général du Nouveau-Brunswick témoigne que les parlementaires qui l'interrogeaient ignoraient que l'indispensable distance entre le vérificateur général et l'Administration est une condition *sine qua non* de la fonction.

Les actes reprochés au vérificateur général de la Ville de Montréal ont été rapportés par la presse, mais sans plus. Pourtant, les accusations portées prenaient une tout autre dimension parce qu'elles s'adressaient au vérificateur général qui joue un rôle de premier plan au regard de la reddition de comptes de l'Administration municipale. Dans ses rapports, le vérificateur général est appelé à examiner les pratiques de gestion de la Ville de même que le respect des lois auxquelles elle est soumise. Les accusations portaient justement sur ces deux aspects : il eut été de mise que les reproches formulés soient d'abord formellement étayés par la Ville et que le vérificateur général en réponde en toute connaissance de cause. C'est une maison de verre que le vérificateur général habite durant son mandat et non pas une tour d'ivoire lui permettant de s'isoler à son gré de l'opinion publique.

Le présent article se limite à deux événements où des vérificateurs généraux ont été au centre de la controverse. Pour répondre à la question : les auditeurs législatifs sont-ils devenus des héros intouchables?, il faudrait recenser d'autres controverses auxquelles ont été mêlés d'autres auditeurs législatifs et aussi sous d'autres juridictions. En attendant une réponse plus définitive à cette question, il importe de rappeler que les auditeurs législatifs étant souvent ceux par qui le scandale arrive dans les Administrations, ils ne pourront néanmoins à eux seuls redorer le blason des Administrations qu'ils vérifient. Tant qu'il y aura des scandales, les auditeurs continueront d'être vus comme des héros par les citoyens. Tant qu'il y aura des scandales, les citoyens continueront de payer pour une mauvaise gestion de leurs Administrations. Que veut-on : des héros dénonçant haut et fort des scandales ou que cessent ces scandales dans la gestion des fonds publics? C'est bien sûr la fin de la mal gestion qui est souhaitée par les citoyens et, pour ce faire, les héros devront absolument se trouver dans les rangs des Administrations et des élus, et non seulement dans ceux des auditeurs.

En étant des héros uniquement parce qu'ils sont porteurs de mauvaises nouvelles, les auditeurs participent (bien involontairement) à un leurre de la population. Ils deviennent (bien involontairement) des maîtres de l'illusion laissant croire à la population que la dénonciation d'abus mène inévitablement aux changements souhaitables dans les Administrations. Les auditeurs législatifs : héros porteurs de véritables changements dans les Administrations. Je souhaite que cette perspective sourie aux auditeurs au cours de la prochaine décennie.

---

## BIBLIOGRAPHIE

- Banks, B. (1994). « On Guard for Thee », *CA Magazine*, vol. 127, n° 1, p. 24-30.
- Béland, G. (2011a). « Vérificateur : l'opposition conteste le dépôt du rapport de la Ville », *La Presse.ca*, lundi 21 février.
- Béland, G. (2011b). « Montréal : le vérificateur épié. Ce que la Ville reproche à Jacques Bergeron », *La Presse*, jeudi 17 février, p. A2.
- Benessaïeh, K. (2012). « Frais d'avocats du VG : Montréal en appelle », *La Presse*, samedi 7 avril, p. A17.
- Blume, L. et S. Voigt (2007). « Supreme Audit Institutions: Supremely Superfluous? A Cross Country Assessment », *Working Paper*, n° 3, International Centre for Economic Research, Allemagne.
- Bromiley, P. et L. L. Cummings (1995). « Transaction Costs in Organizations with Trust », dans R. J. Bies, R. J. Lewicki et B. H. Sheppard (dir.), *Research on Negotiation in Organizations*, Hampton Hill, Jai Press, p. 219-247.
- Brown, T. A. (2007). « Value for Money Accountability in the UK Government: Is There a Gap? », *The Irish Accounting Review*, vol. 14, n° 1, p. 31-50.
- Corriveau, J. (2012). « Conflit avec le vérificateur général : Montréal peut aller en appel », *Le Devoir*, jeudi 31 mai, p. A4.
- David, M. (2011). « Free-for-all », *Le Devoir*, samedi 5 novembre, p. B3.
- Deming, W. E. (1986). *Out of the Crisis*, Cambridge, Massachusetts Institute of Technology.
- Desjardins, C. (2011). « Le VG veut que l'espionnage de ses courriels soit jugé illégal », *La Presse.ca*, samedi 19 mars.
- English, L. M. (2007). « Performance Audit of Australian Public Private Partnerships: Legitimising Government Policies or Providing Independent Oversight? », *Financial Accountability & Management*, vol. 23, n° 33, p. 313-336.
- Friedberg, A. et C. Lutrin (2005). « State Audits in the United States, 1996-2000 », *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, vol. 17, n° 1, p. 1-32.
- Funnell, W. (1994). « Independence and the State Auditor in Britain: A Constitutional Keystone or a Case of Reified Imagery », *Abacus*, vol. 30, n° 2, p. 175-195.
- Gendron, Y., D. J. Cooper et B. Townley (2001). « In the Name of Accountability: State Auditing, Independence and New Public Management », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 14, n° 3, p. 278-310.
- Glynn, J. J. (1985). *Value for Money Auditing in the Public Sector*, Londres, Prentice Hall International.
- Gordon, H. (1998). « Effectiveness Audit in the Audit Offices », *Public Money & Management*, vol. 18, n° 4, p. 5-6.
- Gray, A., B. Jenkins et B. Segsworth (1993). *Budgeting, Auditing, and Evaluation: Functions and Integration in Seven Governments*, New Brunswick, Transaction Publishers.
- Hammel, L. G. Jr. (1977). « Regulatory Directed Management Audits: Some Behavioral Implications », *Public Utilities Fortnightly*, juillet, p. 11-16.
- INTOSAI (2006a). *Déclaration de Lima*, adoptée par acclamation par les délégués au IX<sup>e</sup> Congrès de l'INCOSAI de Lima (Pérou) en octobre 1977.



- INTOSAI (2006b). *Déclaration de Mexico sur l'indépendance*, adoptée au XIX<sup>e</sup> Congrès de l'INTOSAI, réuni à Mexico (Mexique).
- Light, P. C. (1993). *Monitoring Government: Inspectors General and the Search for Accountability*, Washington D.C., The Brookings Institution/The Governance Institute.
- Lonsdale, J., P. Wilkins et T. Ling (2011). *Performance Auditing: Contributing to Accountability in Democratic Government*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, Inc.
- Malloy, J. (2004). « An Auditor's Best Friend? Standing Committees on Public Accounts », *Administration publique du Canada*, vol. 47, n° 2, p. 165-183.
- Merchant, K. A. (1990). « The Effects of Financial Controls on Data Manipulation and Management Myopia », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, n° 4, p. 297-313.
- Morin, D. (2012). « Democratic Accountability During Performance Audits: Chiaroscuro, Secrets... A Recipe for Institutional Hypocrisy? », *article soumis pour publication*.
- Morin, D. (2011). « Serving as Magistrate at the French Cour des comptes: Navigating between Tradition and Modernity », *Accounting, Auditing, & Accountability Journal*, vol. 24, n° 6, p. 718-750.
- Morin, D. (2010). « Welcome to the Court... », *International Review of Administrative Sciences*, vol. 76, n° 1, p. 25-46.
- Morin, D. (2008). « Auditors General's Universe Revisited: An Exploratory Study of the Influence they Exert on Public Administration through their Value for Money Audits », *Managerial Auditing Journal*, vol. 23, n° 7, p. 697-720.
- Morin, D. (2000). « La vie après une mission de vérification de l'optimisation des ressources : le point de vue des gestionnaires », *Administration publique du Canada*, vol. 43, n° 4, p. 432-452.
- Norton, S. D. et L. M. Smith (2008). « Contrast and Foundation of the Public Oversight Roles of the U.S. Government Accountability Office and the U.K. National Audit Office », *Public Administration Review*, vol. 68, n° 5, p. 921-931.
- Pollitt, C. et autres (1999). *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, New York, Oxford University Press.
- Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*, 2<sup>e</sup> éd., New York, Oxford University Press.
- Power, M. (1994). « Auditing: Is There Too Much of a Good Thing? », *Accountancy*, vol. 114, n° 1211, p. 75.
- Radcliffe, V. S. (2008). « Public Secrecy in Auditing: What Government Auditors cannot Know », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 19, n° 1, p. 99-126.
- Radio-Canada (2005). *Le scandale des commandites*, [www.radio-canada.ca/nouvelles/special/nouvelles/commandites/200504/14/004-commissionGomery.shtml](http://www.radio-canada.ca/nouvelles/special/nouvelles/commandites/200504/14/004-commissionGomery.shtml) (page consultée le 11 avril 2012).
- Radio-Canada. Zone libre (2004). *Le contrôle des armes à feu au Canada*, [www.radio-canada.ca/actualite/zonelibre/04-02/registre\\_armes.asp](http://www.radio-canada.ca/actualite/zonelibre/04-02/registre_armes.asp) (page consultée le 11 avril 2012).
- Ridgway, V. F. (1956). « Dysfunctional Consequences of Performance Measurements », *Administrative Science Quarterly*, vol. 1, n° 2, p. 240-247.
- Roberts, S. et C. Pollitt (1994). « Audit or Evaluation? A National Audit Office VFM Study », *Public Administration*, vol. 72, n° 4, p. 527-549.

- Smith, P. (1995). « On the Unintended Consequences of Publishing Performance Data in the Public Sector », *International Journal of Public Administration*, vol. 18, n° 2-3, p. 277-310.
- Smith, P. (1993). « Outcome-Related Performance Indicators and Organizational Control in the Public Sector », *British Journal of Management*, vol. 4, n° 3, p. 135-151.
- Sterck, M. (2007). « Impact of Performance Audit », dans V. Conings, M. Sterck et G. Bouckaert, *Budgeting, Accounting and Auditing for Results: Towards Integrated Financial Management*, Steunpunt Bestuurlijke Organisatie Vlaanderen, p. 95-123.
- Talbot, C. et J. Wiggan (2010). « The Public Value of the National Audit Office? », *International Journal of Public Sector Management*, vol. 23, n° 1, p. 54-70.
- Vanlandingham, G. R. (2006). *A Voice Crying in the Wilderness: Legislative Oversight Agencies' Efforts to Achieve Utilization*, Dissertation submitted to the Askew School of Public Administration and Policy in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy, The Florida State University, College of Social Sciences, United States of America.
- Wheat, E. M. (1991). « The Activist Auditor: A New Player in State and Local Politics », *Public Administration Review*, vol. 51, n° 5, p. 385-393.

# LES VÉRIFICATEURS INTERNES « SUR LA CRÊTE » : IDÉOLOGIE, POLITIQUE, ÉTHIQUE ET LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET LA CORRUPTION

Par **Jeff Everett**, Professeur associé, Schulich School of Business, York University •  
jeverett@schulich.yorku.ca

**Dean Neu**, Professeur, Schulich School of Business, York University •  
dneu@schulich.yorku.ca

Et **Abu Shiraz Rahaman**, Professeur associé, Haskayne School of Business, University of Calgary •  
abu.rahaman@haskayne.ucalgary.ca

*Traduit de l'anglais*

---

**RÉSUMÉ** Cet article examine certains défis idéologiques, politiques et moraux auxquels font face les vérificateurs internes dans leur lutte contre la fraude et la corruption. Plus particulièrement, il considère l'influence de ces trois facteurs sur les définitions de la fraude et de la corruption et sur la perception des objectifs des vérifications internes. Les deux cas très connus de fraude et de corruption (le scandale des commandites au Canada et l'effondrement de WorldCom) sont abordés de manière à montrer comment ces facteurs peuvent nuire à l'indépendance, à l'intégrité et au jugement professionnel des vérificateurs. Ces deux cas d'espèce illustrent bien le phénomène des dénonciateurs et à quel point la foi de ceux-ci en l'intégrité du système peut en faire des victimes d'injustices et d'aliénation, ou même des « héros tragiques ». Finalement, les meilleures politiques d'intervention dans ces situations et les ressources didactiques que la profession a rendues disponibles et qui permettraient d'assister les personnes aux prises avec ces divers enjeux sont décrites.

---

**ABSTRACT** This paper examines some of the ideological, political and moral challenges that face internal auditors in their fight against fraud and corruption. Specifically, the paper considers how these three factors influence the definitions of fraud and corruption and the perceived purpose of internal auditing. The paper also examines two high-profile cases of fraud and corruption – the Canadian sponsorship scandal and the WorldCom collapse – as a means of showing how these factors can undermine the auditor's independence, integrity and professional judgment. These two cases further highlight the phenomenon of “whistleblowing,” and how a whistleblower's “faith in the system” can lead that person to become a victim of injustice and alienation, or “tragic hero.” Finally, the paper considers how to best deal with this situation, and briefly looks at the educational resources that the profession has made available to deal with these various challenges.

---

**Pour citer cet article :** Everett, J., D. Neu et A. S. Rahaman (2012). « Les vérificateurs internes « sur la crête » : idéologie, politique, éthique et lutte contre la fraude et la corruption », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 131-156.

Qu'est-ce en effet que l'homme absurde? [...] Il [est celui qui] préfère son courage et son raisonnement. Le premier lui apprend à vivre sans appel et se suffire de ce qu'il a, le second l'instruit de ses limites. (Albert Camus 1983, p. 66)

Parmi leurs nombreux devoirs, les vérificateurs gouvernementaux sont chargés de détecter les systèmes de contrôle inefficaces et les cas de non-respect des lois, des règles et des politiques organisationnelles (United States Office of Management and Budget, 1984). Afin d'y parvenir, ils disposent d'une variété d'outils et de techniques, d'une grande expérience générale ou, dans le cas d'un manque sur ce plan, d'excellentes connaissances acquises au cours de leurs nombreuses années de formation. Il arrive cependant trop fréquemment que la description des tâches et la formation qu'ont reçue les vérificateurs avant d'occuper ces emplois négligent l'importance des habiletés nécessaires pour naviguer dans les environnements chargés sur les plans idéologique, politique et moral auxquels ils font face au cours de l'exercice de leurs fonctions. Ce détail, selon nous, peut au final compromettre les attributs les plus importants du vérificateur, soit l'indépendance, l'intégrité et le jugement professionnel (Libby et Thorne, 2003; Neu, Friesen et Everett, 2003).

Cette négligence des réalités de la pratique ainsi qu'une insistance exagérée sur les aspects légaux et rationnels du domaine causent des problèmes particuliers aux vérificateurs internes qui travaillent au sein des gouvernements. Les objectifs politiques et les affiliations partisans touchent régulièrement (et selon certains, de plus en plus) les pratiques et routines des organisations (Hubbard et Paquet, 2010). Il y a pire; les vérificateurs sont fréquemment tenus de rapporter les découvertes qu'ils sont censés identifier aux responsables des contrôles fautifs et des normes transgressées. Il est donc clair que les vérificateurs internes travaillent dans un environnement difficile et qu'ils pourraient être forcés de gérer des situations pour lesquelles il n'existe aucune réponse technique et pour lesquelles ils ne sont pas particulièrement bien préparés.

Cet article s'affranchit de la pensée selon laquelle la vérification est une pratique raisonnée et technique, pour observer la manière dont, dans des contextes caractérisés par la fraude et la corruption, l'indépendance, l'intégrité et le jugement professionnel des vérificateurs internes deviennent vulnérables à une série de facteurs idéologiques, politiques et moraux. L'objectif poursuivi est de venir en aide aux vérificateurs internes afin de leur permettre de mieux comprendre non seulement les limites pratiques de l'indépendance, de l'intégrité et du jugement professionnel, mais également le courage nécessaire à la lutte contre la fraude et la corruption. Cette compréhension devrait par la suite leur permettre de mieux conserver leur promesse de « bien agir » (Killinger, 2007) dans un monde qui ne récompense pas nécessairement les personnes qui font preuve de « foi dans le système ».

Notre propos s'appuie sur les travaux d'Albert Camus (1983), en particulier sur sa notion de « crête ». Pour Camus, la crête est le seuil où se rencontrent le monde technique et raisonné et le monde pratique, réel, peuplé par une bonne part de déraison. Il faut beaucoup de courage pour occuper la crête, car c'est le lieu où l'on fait face à la nature déraisonnable et vide de sens du monde, réalisation qui en pousse d'aucuns au désespoir et au nihilisme et en amène d'autres à effectuer de réconfortants actes de foi basés sur des artifices et des faussetés de manière à dissimuler l'absence de sens de la vraie vie. Pour Camus, seul le « héros absurde » – sa manière de qualifier une personne intègre, véritablement authentique – parviendra à se tenir calmement sur la crête où « le péril [...] est dans l'instant subtil qui

précède le saut. Savoir se maintenir sur cette arête vertigineuse, voilà l'honnêteté, le reste est subterfuge » (Camus, 1983, p. 50<sup>1</sup>). Pour lutter efficacement contre la fraude et la corruption, nous pensons qu'il est nécessaire de faire face à ce monde absurde et de se révolter contre lui. Une telle prise de position requiert du courage, car tandis que certains deviennent des « héros » en raison de leurs actions face à la fraude et la corruption, de nombreux autres deviennent des « héros tragiques ». Nous prétendons que Camus offre une importante solution palliative aux personnes du second groupe et peut guider efficacement ceux qui n'ont pas encore été forcés de choisir entre « désespoir, déni ou action<sup>2</sup> ».

Afin de souligner la nature parfois déraisonnable de l'univers du vérificateur, sa propension aux actes de foi et la difficulté que représente la posture « sur la crête », nous nous basons sur des recherches empiriques et des archives récentes (en particulier Neu et autres, à paraître et 2012; Everett et Tremblay, à paraître; Everett, Neu et Rahaman, 2007 et 2006) qui se penchent sur le rôle de la vérification dans la lutte contre la corruption. Nous nous intéressons également à deux cas célèbres de fraude et de corruption dans lesquels des vérificateurs internes ont joué des rôles clés, l'un dans le secteur public (le scandale des commandites au Canada – Gomery, 2005) et l'autre dans le secteur privé (l'effondrement de WorldCom – Beresford, Katzenbach et Rogers, 2005; Cooper, 2008). Au final, nous puisons dans la recherche à paraître de Everett et Tremblay qui décortique les ressources en éthique fournies par le porte-parole de la profession, l'Institute of Internal Auditors (IIA).

Dans cet article, nous nous penchons *a priori* sur les facteurs idéologiques qui touchent la définition de la fraude et de la corruption, les espaces faisant l'objet

<sup>1</sup> Camus emploie le terme *absurde* pour désigner l'effondrement relationnel entre le monde humain du sens et le monde extérieur dans lequel les humains vivent, et non dans le sens de « ridicule » ou « idiot » (Duff et Marshall, 1982). Pour les lecteurs qui croient qu'une compréhension claire et complète du monde extérieur est en définitive possible et n'est qu'une fonction du temps et de l'effort, il vaut la peine de signaler que même les prétendues « sciences pures » affrontent un grand nombre de questions vexantes liées à la rationalité (et à son contraire) (voir par exemple le principe de l'indétermination de Heisenberg, le principe de complémentarité de Bohr, le théorème de Löwenheim-Skolem et le théorème de Gödel – Duff et Marshall, 1982).

<sup>2</sup> Les idées de Camus ont été employées pour encadrer cet article pour de nombreuses raisons. Premièrement, il était un humaniste laïque dont le moralisme n'était pas construit sur des assertions de transcendance et, en même temps, il ne se montrait pas violemment opposé à de telles affirmations; en effet, il détecte les « dangers » des discours, en particulier ceux qui aspirent à la vérité universelle, sa révolte normative porte plus à la vigilance qu'à la révolution violente (Davis, 2011; Duff et Marshall, 1982; Lincoln, 2011; Roberts, 2008). Deuxièmement, ses idées d'authenticité, de liberté et d'émotion (Dunwoodie, 2010; Duff et Marshall, 1982; Roberts, 2008) s'adressent directement à trois des principaux attributs de la profession de vérificateur qui sont l'intégrité, l'indépendance et le jugement professionnel. Troisièmement, son travail touche également à l'expérience des dénonciateurs, lui qui a été touché par des notions d'aliénation, d'inhumanité (en particulier la bureaucratie inhumaine) et d'injustice (voir Lincoln, 2011; Roberts, 2008). Quatrièmement, sa philosophie est basée à la fois sur l'affirmation de la vie, sur l'action humaine et sur le potentiel de changement (Duff et Marshall, 1982; Roberts, 2008). Cet article revient sur sa confiance dans l'action humaine en conclusion. Enfin, les écrits de Camus décrivent des « parcours héroïques » semblables à celui de Cynthia Cooper, la dénonciatrice de WorldCom, dont nous traitons plus loin (Sagi, 2002, p. vii).

d'enquêtes sur ce problème et la manière de les prendre en charge. Également, un regard est porté sur l'influence des facteurs idéologiques sur les objectifs perçus des vérificateurs internes, dans un contexte où l'idéologie marque de son empreinte les débats qui surviennent entre les partisans d'une vision policière ou coercitive de la vérification interne et les défenseurs d'un rôle « à valeur ajoutée ou dynamique ». La deuxième partie étudie un cas célèbre de corruption, le scandale des commandites au Canada, et montre comment les facteurs politiques peuvent entraver le devoir de dénonciation et, en fin de compte, l'intégrité des vérificateurs internes. La troisième partie met en lumière ce que signifie l'éthique pour un vérificateur et expose de quelle façon le système de croyances morales d'un vérificateur peut, dès lors qu'il fait face à une situation frauduleuse et corrompue, l'entraîner vers l'aliénation et l'injustice. Enfin, nous nous intéressons à l'état des ressources de l'IIA liées à l'éthique en tant qu'outil pour souligner la situation ambiguë actuelle de la profession sur ce plan. En conclusion, comment un vérificateur justifie-t-il les actions déraisonnables que les situations de fraude et de corruption semblent exiger de lui ? Nous identifions les notions impliquées par nos trouvailles et offrons quelques suggestions de réponses à cette question, inspirées par l'œuvre de Camus.

## ■ LA VÉRIFICATION INTERNE ET L'IDÉOLOGIE

Nous lançons dans cet article la thèse suivante : dans des contextes caractérisés par la fraude et la corruption, l'indépendance, l'intégrité et le jugement professionnel des vérificateurs internes au sein des gouvernements sont menacés par une série de facteurs idéologiques, politiques et moraux. Ces menaces limitent encore plus le rayon d'action des personnes concernées et constituent un obstacle semblable à celui rencontré par Sisyphé, ce personnage de la mythologie forcé de pousser éternellement une grosse pierre jusqu'au sommet d'une colline, d'où elle roule jusqu'en bas, exercice qui l'épuise complètement (Camus, 1983). Cependant, Sisyphé persévère, apparemment contenté par son rôle, et agit comme si sa « lutte vers les hauteurs » suffisait à « combler son cœur » (Camus, 1983, p. 124). Dans cette section du trajet vers la crête, seront examinées les premières de ces menaces, en montrant que l'idéologie affecte la définition même de fraude et de corruption, les lieux où les enquêtes contre ces problèmes sont menées et la manière de traiter ces questions. Il sera également démontré que l'idéologie joue un rôle dans la définition que donnent les vérificateurs internes des objectifs et des rôles de leur travail au sein d'une organisation.

### Définir la fraude et la corruption

Les termes *fraude* et *corruption*, malgré leur emploi fréquent dans la documentation liée à la comptabilité théorique et pratique (voir Albrecht et autres, 2009; Leblanc, 2005; Savage, 2009), ne sont généralement dotés que d'un sens très général. Par exemple, la fraude est vaguement définie comme « une perversion intentionnelle de la vérité ou l'action de tromper » (Merriam-Webster, 2012), tandis que la corruption, dont la définition n'est pas moins ambiguë, est vue comme

« un affaiblissement de l'intégrité, une incitation à mal agir, ou un écart par rapport à la pureté (Merriam-Webster, 2012). Alors que les comptables et les vérificateurs semblent se fier plus au terme *fraude* qu'à *corruption* – peut-être en raison des connotations plus juridiques du premier –, ces termes semblent définir les mêmes actions : Caiden (2001), par exemple, dresse une liste de soixante différents « actes de corruption » qui incluent les quatre qu'Albrecht et ses collègues (2009, p. 516) considèrent comme les « principaux types de fraudes » (pots-de-vin, conflits d'intérêts, extorsion et gratuité illégale). En effet, il est difficile de comprendre ce que représente le terme fraude lorsque l'on s'en sert pour définir tout, de la fausse déclaration dans des états financiers (Lennox et Pittman, 2010) aux tromperies qui ont joué un rôle déterminant dans l'éclatement de la crise financière actuelle (Black, 2010<sup>3</sup>) et aux fraudes commises par des gouvernements qui ont convaincu les citoyens d'appuyer leurs politiques mal conçues<sup>4</sup>. C'est également le cas de la corruption, qui est définie de toutes sortes de manières : elle peut être insignifiante ou grandiose, bureaucratique ou politique, transactive ou défensive, toucher l'extorsion ou l'investissement, être accidentelle ou systémique, pour n'en rapporter que quelques exemples (voir Alatas, 1990 ; Leff, 1964 ; Robinson, 1998 ; Rose-Ackerman, 1999 et 1978).

Quelle que soit l'ambiguïté de ces termes, les définitions ont leur importance, puisqu'elles encadrent l'image que se fait une personne du problème et, conséquemment, influencent la panoplie des solutions qui s'offrent à elle<sup>5</sup> (Radcliffe, 1999). En ce qui a trait à la lutte contre la fraude et la corruption, les définitions tendent, en pratique, à se concentrer sur des sens précis qui finissent par déterminer les lieux où les vérificateurs enquêtent à la recherche de fraude et de corruption et les actions que ceux-ci entreprennent pour réduire ces problèmes. L'idéologie<sup>6</sup> (Žižek, 1994) fait partie du tableau dans la mesure où la vision dominante de la corruption a été construite par des intervenants alignés sous les auspices de deux puissantes institutions néolibérales (Davis, 2011 ; Harvey, 2005) : le Fonds monétaire international (FMI) et la Banque mondiale (Everett, Neu et Rahaman, 2007 et

<sup>3</sup> Black, par exemple, décortique la duperie au cœur de l'affaire de la filiale de Lehman Aurora Loans Services qui agissait dans le domaine des « prêts mensongers » (*liar loans*) et la manière dont cette « fraude » a entraîné l'actuelle crise financière.

<sup>4</sup> Par exemple, on pourrait considérer que les comparaisons établies entre les politiques fiscales nationales et les budgets familiaux représentent une forme de fraude, les deux phénomènes étant intrinsèquement distincts. Propagés par les politiciens, et probablement issus de l'ignorance, ces types de fraudes pourraient être qualifiés de « fraudes innocentes » (Galbraith, 2004 ; Mosler, 2010).

<sup>5</sup> Selon Foucault, les définitions font partie de l'ensemble des règles qui permettent d'établir quelles déclarations au sein d'un certain discours peuvent être qualifiées de vraies ou de fausses (Foucault, 2008, p. 35).

<sup>6</sup> Cet article s'appuie sur la définition de Žižek (1994, p. 3-4). Selon lui, l'idéologie peut être « n'importe quoi d'une attitude contemplative qui se leurre sur sa dépendance à la réalité sociale jusqu'à un système de croyances basé sur l'action, de l'indispensable médium au sein duquel les personnes vivent leurs interactions avec une structure sociale jusqu'à de fausses idées servant à rendre légitime une puissance politique dominante ». Cette définition a été préférée parce qu'elle ne voit pas l'idéologie purement comme une force d'oppression et ne renie pas non plus la possibilité d'un changement.

2006). En tant qu'intervenants mondiaux néolibéraux, ces deux organisations font la promotion active de l'idéal de l'autonomie individuelle et de la croyance selon laquelle la concurrence du marché entraîne des résultats équitables pour une société. Ces deux puissances ne se sont jamais cachées de leur intérêt pour « la libéralisation, la déréglementation et la privatisation » de l'économie mondiale. Cette vision néolibérale du monde ou « de l'intérêt privé » informe également sur la vision qu'ont ces institutions du terme corruption (Everett, Neu et Rahaman, 2007 et 2006).

Les porte-parole de la Banque mondiale et du FMI ont traditionnellement défini la corruption comme l'utilisation abusive d'une position publique pour des profits privés (Banque mondiale, 1997; Bukovansky, 2006, p. 186; Dye et Stapenhurst, 1998; FMI, 2005). À première vue, cette définition peut sembler raisonnable parce qu'elle condamne la mauvaise utilisation, l'abus et les gains injustifiés – autant de mauvaises actions, comme on peut s'en douter – mais, ce faisant, elle jette le blâme sur la fonction publique. Pour y voir clair, il est nécessaire d'explorer les deux axiomes qui informent la construction du problème et les solutions préconisées par ces organisations pour y mettre un terme.

Les hypothèses sur lesquelles repose le combat que mènent ces organisations contre la corruption ont été engendrées par la pensée humaniste libérale, c'est-à-dire la vision selon laquelle les droits de la personne sont sacro-saints, qu'elle devrait jouir de la liberté d'agir comme elle l'entend (pourvu que les droits des autres ne sont pas violés) et que sa liberté doit être soutenue et protégée (Chambers, 2008) – autant de valeurs que la fraude et la corruption ont tendance, en effet, à saper. Or dans cette perspective, les fonctionnaires sont considérés comme des intervenants (ou des agents) intrinsèquement intéressés et toujours à la recherche de façons de profiter de leur situation. De plus, les fonctionnaires, lorsqu'ils ne sont pas occupés à se « construire des fiefs », risquent généralement « d'être kidnappés » par des « groupes d'intérêts », et requièrent par conséquent à la fois une « surveillance » attentive et un constant « encouragement par les primes » (Mbaku, 2008). Dans le pire des cas, les fonctionnaires font des victimes de leurs propres partisans en leur imposant de lourds « frais de ministère » et en « torpillant l'efficacité » (Eskeland et Thiele, 1999).

## **Prendre en charge les problèmes de fraude et de corruption**

Puisque la corruption est vue comme un problème omniprésent impliquant principalement les membres intéressés du système public, qu'ils soient des bureaucrates, des politiciens ou les vérificateurs eux-mêmes, toute enquête sur le problème demeure centrée sur ces intervenants en particulier. Pour les vérificateurs au sein du gouvernement, cette définition fournit un point de départ utile, voire une raison d'être pleine de sens, c'est-à-dire la chasse à la duperie, à la malhonnêteté et au subterfuge au cœur du gouvernement. Cependant, cette définition et cette idéologie néolibérale de l'intérêt privé ont un côté sombre. Ces valeurs justifient ce que les économistes aiment appeler la « solution de sortie », c'est-à-dire la privatisation des services publics en question (la logique voulant qu'en offrant des possibilités du secteur privé aux consommateurs, ces derniers ont un



« choix » et deviennent libres de « sortir » des situations corrompues). Il importe cependant de rappeler que les réseaux de corruption ne sont pas constitués que de fonctionnaires : des intervenants du secteur privé fournissent fréquemment les ravitaillements en argent et en à-côtés qui servent dès le départ de carburant au problème (Michalowski et Kramer, 2006). Conséquemment, quoique la définition orthodoxe de la corruption justifie l'existence d'un système de vérification interne, elle éloigne, en même temps, l'éclairage du « côté ravitaillement » du problème (c'est-à-dire les intervenants corrompus du milieu des affaires) et, pire, elle pourrait bien avoir la conséquence (in)volontaire de compromettre l'existence des organisations, même celles pour lesquelles travaillent les vérificateurs.

Certaines solutions vont plus loin que le simple démantèlement d'une organisation du secteur public dans laquelle la corruption est répandue. L'une de celles-ci est la « solution de contrôle » qui vise à améliorer les systèmes de lois, de scrutin, d'éducation et d'autres institutions au moyen, comme le suggère son nom, d'une amélioration des contrôles. Ainsi, l'État devient un applicateur crédible des lois (l'État de droit), les dénonciateurs sont protégés, on procède à une réforme des systèmes d'administration des taxes, des douanes et des impôts, les systèmes de divulgation sont améliorés, la performance des fonctionnaires est évaluée et les pouvoirs des organismes de surveillance (le protecteur du citoyen, les vérificateurs, etc.) sont augmentés (voir Galtung, 1994; Klitgaard, 1994; La Palombara, 1994; Pope, 1998). Ces éléments réunis forment ce qu'on a appelé les « piliers de l'intégrité », ou le cœur fondateur des « institutions de la responsabilité et de l'intégrité » d'un pays (Gonzalez-Koss et Kellner, 2002; Schwartz, 2003; Staphenurst et Dye, 1998). Une seconde possibilité est celle de la « voix ». Cette idée est basée sur la notion selon laquelle les citoyens connaissent souvent mieux les conséquences de la corruption que les lointains experts de l'élite, ce qui signifie qu'ils sont également en meilleure position pour surveiller la nature et l'étendue du problème (Galtung, 1994, p. 44; Khanal, 2000, p. 4). Les médias jouent également un rôle primordial, étant donné leur capacité à fournir une voix, et il est donc essentiel qu'ils demeurent libres et sous protection.

Les forces idéologiques influencent la façon dont la fraude et la corruption sont encadrées et la manière dont ces problèmes sont pris en charge. Or, même dans des contextes caractérisés par des contrôles robustes, de puissants « piliers de l'intégrité » et de nombreuses voix ayant droit de parole, l'élimination de la fraude et de la corruption est loin d'être chose faite. Cela est en partie attribuable au fait que la fraude et la corruption varient selon les contextes. Cette capacité de métamorphose est expliquée par Johnston (2005). Celui-ci décrit quatre vastes contextes nationaux et suggère que le type de corruption qu'une personne rencontre dans un pays comme la France ou l'Allemagne (pays sous l'influence du marché) est très différent du type de corruption qu'on trouve dans des pays tels que les Philippines ou le Mexique (pays sous l'influence d'oligarchies ou de clans) ou comme la Chine ou le Kenya (pays officiellement sous l'emprise de nababs). Pour les vérificateurs internes travaillant au sein d'organisations gouvernementales dans des pays comme le Canada, la corruption risque moins d'impliquer des échanges de valises pleines d'argent comptant, mais risque plutôt d'être liée au trafic

d'influence et facilitée par des pratiques telles que les contributions électorales et les « faveurs ». Cela étant dit, et comme le démontre Harvey (2005, p. 166), il demeure un « étrange penchant pour la poursuite de la corruption, comme s'il était possible de la distinguer facilement des pratiques normales du trafic d'influence et des profits réalisés sur le marché des affaires ». On pourrait noter dans cette définition, qui voit le problème de la corruption comme endémique dans les pays en développement et non dans les pays industrialisés, la promotion d'une forme subtile de racisme (Everett, Neu et Rahaman, 2007 et 2006).

En raison de l'idéologie, les vérificateurs internes des gouvernements sont placés dans une posture difficile et relativement « déraisonnable » (Camus, 1983) : on leur demande de détecter la fraude et la corruption mais, paradoxalement, la fraude et la corruption qui les entourent pourraient ne pas correspondre au type de corruption qu'on leur demande de détecter. Lorsque les vérificateurs dans des pays sous l'influence du marché comme le Canada – où la corruption aurait tendance à constituer surtout une fonction du trafic d'influence – se contentent principalement de s'assurer que les états financiers sont libres d'assertions inexactes, que tous les formulaires sont remplis en bonne et due forme ou que les procédures spécifiées ont été suivies, il est impensable de parler d'eux comme des joueurs clés, et ce, peu importe le type de lutte mondiale dont il est question. En fait, sans une nécessaire reconnaissance de la nature contextuelle de la fraude et de la corruption, les vérificateurs peuvent facilement se transformer de vertueux participants engagés dans un juste combat à simples spectateurs, voire à victimes.

Rempoter la victoire contre la fraude et la corruption est aussi extrêmement difficile dans les pays sous l'influence du marché, non seulement parce que ces problèmes sont moins en évidence, mais également en raison du fait que même lorsque les contrôles internes d'une organisation sont robustes, des facteurs politiques efficaces interviennent pour saper ces contrôles et, ce qui est important pour les vérificateurs, ces facteurs politiques pourraient les empêcher de divulguer toute fraude ou corruption qu'ils pourraient détecter. C'est exactement ce qui s'est produit au cours du célèbre scandale des commandites au Canada, scandale sur lequel nous nous pencherons. Il faut cependant mentionner auparavant une autre façon dont l'idéologie peut influencer la lutte du vérificateur contre la fraude et la corruption, et celle-ci concerne la définition de la vérification interne ou de ses objectifs, qui comprend à la fois les pratiques habilitantes, ou à valeur ajoutée, et les pratiques coercitives, ou de « police ».

### **La vérification interne : les pratiques habilitantes contre les pratiques coercitives**

Des études suggèrent l'existence d'une tension dans le domaine de la vérification entre ce qu'on appelle la logique administrative (Meyer et Hammerschmid, 2006), la logique de l'État et du marché (Suddaby, Gendron et Lam, 2009), la logique de la consultation et la logique de la vérification (Power, 2003). Certains croient voir le domaine s'éloigner de la détection et de la divulgation des fraudes pour se rapprocher des services de confidentialité des clients (Puxty, Sikka et Willmott, 1994). Dans le cadre de cette « réinvention de la vérification » (Gendron,

Cooper et Townley, 2007 ; Jeppeson, 1998), il semblerait qu'on constate un besoin croissant de valeur ajoutée chez les vérificateurs (Radcliffe, 1999), au point où des commentateurs parlent maintenant de la commercialisation de la vérification (voir Cooper et Robson, 2006 ; Hanlon, 1994 ; Willmott et Sikka, 1997).

On peut s'attendre à ce que ces changements et ces tensions caractérisent également le domaine de la vérification interne. En effet, ils sont possiblement ressentis en son sein avec plus d'acuité. Alors que les vérificateurs internes ont besoin de liberté pour atteindre leurs objectifs, il ne faut pas oublier qu'ils travaillent dans des contextes où leurs résultats sont négociés (Raelin, 1989). Cela signifie qu'ils fonctionnent dans un « domaine de faible autonomie » (Everett et Tremblay, à paraître). Contrairement à leurs collègues à l'externe, qui sont habituellement redevables aux actionnaires, les vérificateurs internes font rapport à des personnes associées de près aux « agents » (c'est-à-dire aux membres du comité de vérification), sinon aux agents eux-mêmes (les dirigeants). Cela suppose que les vérificateurs internes sont impliqués plus profondément dans la politique organisationnelle, plus fréquemment menacés de sanctions symboliques et qu'ils subissent de plus fortes pressions en vue de les faire se soumettre aux demandes de la direction. Résultat, comme l'ont écrit Rittenberg et Covaleski (2001), l'idéologie du marché libre, ou commerciale, est à même d'« avarier » le domaine de la vérification interne, entraînant par le fait même de nouvelles définitions du travail des vérificateurs et affaiblissant éventuellement leur autorité morale ou culturelle. En conséquence, on doit remettre en question l'indépendance relative des vérificateurs internes et le degré de compromission de leur pratique par des intervenants qui ne partagent sans doute pas leur approche philosophique.

Malgré les efforts consentis pour diminuer l'indépendance des vérificateurs tant par rapport au « marché » qu'à la direction (dans leurs efforts pour créer de la valeur ajoutée), il semblerait que les vérificateurs internes prendraient plus au sérieux leur mission de détection des irrégularités et de contrôle des comportements dysfonctionnels (leur rôle policier) que la consultation de la direction (Everett et Tremblay, à paraître). Leur rôle actuel serait aussi plus antagonique et coercitif que consentant et habilitant (Adler et Borys, 1996), plus porté à obtenir la conformité qu'à créer des partenariats avec la direction. Alors que la commercialisation et la déprofessionnalisation de la vérification nuisent aux Quatre Grands<sup>7</sup> de la comptabilité ainsi qu'à d'autres grandes firmes comptables, une approche plus étatique ou antagonique caractérise toujours le domaine de la vérification interne. On peut au moins dire que la perception perdure parmi les vérificateurs internes, perception selon laquelle leur raison d'être demeure de prendre des personnes en flagrant délit ; ils se voient comme les serviteurs des comités de vérification en étant leurs yeux et leurs oreilles et en fournissant l'assurance qu'ils feront en sorte de faire respecter les lois et les règlements (Everett et Tremblay, à paraître ; Gramling et autres, 2004). En ce sens, le rôle dans lequel ils se voient est « classique ». Cela

<sup>7</sup> Le groupe des Quatre Grands, ou Big Four, est une expression qui désigne les quatre plus grandes firmes comptables internationales, soit Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG et PricewaterhouseCoopers.

dit, et le scandale des commandites canadien l'aura démontré, même des vérificateurs internes qui se considèrent comme les « yeux et les oreilles » ne sont pas immunisés contre les influences politiques. En effet, ce cas célèbre montre que dans un monde caractérisé par la présence de la fraude et de la corruption, il est très « déraisonnable » (Camus, 1983) de parler de la vérification comme s'il ne s'agissait que d'une activité ennuyante, procédurière et technique. Dans la section suivante, la question de la politique au sein du domaine de la vérification interne gouvernementale sera abordée, tant en ce qui a trait à la transformation du domaine en champ de bataille où s'opposent ceux qui argumentent en faveur de ces rôles distincts qu'en ce qui concerne la façon dont les intervenants politiques peuvent compromettre l'intégrité et l'indépendance des vérificateurs.

## ■ LA POLITIQUE ET LA VÉRIFICATION INTERNE GOUVERNEMENTALE

### Le scandale des commandites au Canada

En octobre 1993, le paysage électoral canadien a subi un changement majeur, alors que le Parti libéral du Canada a remporté une majorité parlementaire à la Chambre des communes et que le parti souverainiste, le Bloc Québécois, est devenu le parti d'opposition officielle après avoir reçu près de 50 % des voix dans la province de Québec. Le souverainisme au Québec avait le vent dans les voiles et le Parti Québécois entrait en campagne pour l'élection provinciale de 1994, promettant de tenir un référendum moins d'un an après son élection. Le Parti Québécois a remporté l'élection et déposé en décembre 1994 le projet de loi proposant un référendum sur la souveraineté-partenariat, qui s'est tenu l'année suivante.

Avant la tenue du référendum, le gouvernement fédéral a entrepris une campagne de publicité et de commandite au Québec afin de promouvoir la « marque de commerce fédérale » avec pour objectif de contrer la menace séparatiste (Chrétien, 2005). Les souverainistes ont été défaits par une marge infime et le gouvernement du Parti libéral du Canada a poursuivi sa campagne pro-Canada, avant de la convertir en ce qui devint ensuite le Programme de commandites. Lors de la fermeture du Programme sept ans plus tard (en 2002), plus de 338 millions de dollars avaient été dépensés dans une variété d'activités de promotion et de stratégie de marque (Kroll Lindquist Avey Co., 2005). Comme l'enquête subséquente l'a révélé, la majorité de ces contrats a été consentie à un groupe d'intervenants du milieu des affaires qui envoyaient des factures au gouvernement en échange de bien peu de services et une certaine quantité de ces fonds a été carrément attribuée au Parti libéral du Canada pour financer ses activités (Kroll Lindquist Avey Co., 2005). Jusqu'à maintenant, des dizaines de millions de dollars de dépenses n'ont toujours pas été justifiées.

La question qui mérite d'être posée est : où étaient les vérificateurs et pourquoi le gouvernement a-t-il mis sept ans pour mettre un terme à la corruption qui avait cours ? Il appert que les vérificateurs internes étaient au courant des problèmes et que ceux-ci ont été rapportés très tôt. Cependant, à chaque étape du processus de vérification, une conscience générale de l'environnement normatif qui prévalait

et des intérêts des principaux dirigeants des ministères a encadré les pratiques de vérification (Neu et autres, 2012). Au cours des étapes de planification de la vérification et de rassemblement des preuves, des considérations politiques ont mis fin de manière proactive à certaines trames d'enquêtes de vérification qui se révélaient problématiques. Puis, à l'étape de la rédaction des rapports, des considérations politiques ont été exercées par le truchement de la censure et de la réécriture des rapports de vérification, afin de s'assurer rétroactivement que le libellé des rapports n'entraînerait pas de problème. Fait intéressant, les pressions politiques étaient principalement dirigées vers les vérificateurs d'expérience, et non vers les plus jeunes, et elles ont touché leurs processus de décision. Bien que les membres des équipes de vérification aient été informés du contexte normatif, c'étaient les vérificateurs d'expérience qui subissaient les plus nombreuses interactions avec les bureaucrates de haut niveau et les politiciens. Ils avaient également la responsabilité de décider des stratégies de vérification, du travail délicat de la rédaction des rapports ainsi que de la négociation du libellé du rapport final.

Le scandale des commandites révèle la nature parfois « déraisonnable » (Camus, 1983) de la vérification interne gouvernementale et montre comment des normes « raisonnées » encadrant une pratique technique peuvent perdre tout leur sens face à l'intervention du politique. En effet, cette affaire illustre le phénomène étrange et pourtant bien réel du secret public (Radcliffe, 2008) – ce qui est connu de tous mais dont on ne parle guère –, car les vérificateurs seniors chargés de rédiger les résultats des enquêtes publiés ont semblé constituer « l'élément crucial dans la présentation de ce qui était vu comme "un succès", des résultats de vérification satisfaisants » (Radcliffe, 2008, p. 123). Un succès, en d'autres mots, signifiait la non-divulgaration de la fraude existante. Ce cas démontre comment, si les vérificateurs juniors peuvent être partiellement protégés des facteurs politiques, ce sont les vérificateurs seniors qui gèrent explicitement les « politiques » de la vérification. De plus, non seulement les considérations politiques ou liées au monde des affaires parviennent à faire irruption dans les processus, mais les vérificateurs peuvent également se laisser séduire par la situation (Moore, Tetlock et Tanlu, 2006, p. 20). Entre cette propension à maintenir un secret public et à mesurer la valeur ajoutée de la vérification selon des normes qui ne dépassent pas les attentes minimales prévues par la loi et, pour certains vérificateurs impliqués, le comité disciplinaire de la profession, il est difficile de considérer, dans ce cas particulier, que la pratique de la vérification interne s'est montrée digne de ce que d'aucuns considèrent comme les vertus de l'« intégrité » et de l'« indépendance », bien que les vérificateurs aient semblé accomplir exactement ce à quoi l'on s'attendait d'eux. Camus pourrait faire remarquer que dans cette affaire la vérification interne a perdu son sens – elle est devenue dépourvue de sens –, que ses actions n'ont été ni honnêtes ni authentiques et que ses vérificateurs n'ont fait preuve ni de liberté ni de courage<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> En termes encore plus abstraits (et heideggériens), en ce cas le « fait d'avoir chuté » (*Verfallen*) vient à remplacer la « bonté » (*Dasein*) (Duff et Marshall, 1982).

## ■ LA MORALITÉ ET LA VÉRIFICATION INTERNE GOUVERNEMENTALE

La déférence constatée relativement aux normes professionnelles et aux impératifs politiques remet en question la situation de l'éthique dans la profession. La position adoptée par la profession informe-t-elle sur la réalité de la pratique? Pour répondre à cette question, il faut d'abord comprendre ce que signifie le terme *éthique* pour un vérificateur. Nous nous pencherons ensuite sur le cas de l'effondrement de WorldCom, qui illustre comment l'éthique d'un vérificateur peut entraîner aliénation et injustice. Puis, il sera question de la situation des ressources éducatives liées à l'éthique à l'IIA.

### La signification de l'éthique pour un vérificateur

Dans une tentative de définition de l'éthique, il est pratique de faire la distinction entre éthique et moralité. En règle générale, le second terme est lié à des normes dans la pratique, qui sont des fonctions des attributs acquis du milieu familial, de la communauté et, pour plusieurs, d'un système de croyances religieuses. L'éthique, au contraire, fait référence à une manière particulière et raisonnée de penser et de s'exprimer sur la morale. Ces façons de penser et de s'exprimer peuvent se diviser en trois catégories : déontique, conséquentialiste (*teleic*) et éthique de la vertu (Fourcade et Healy, 2007 ; Pojman, 2005). Plus simplement, ces formes sont associées aux moyens employés pour parvenir à une fin, aux conséquences d'une action et à la personne posant le geste, respectivement.

On peut considérer la commercialisation de la vérification comme motivée par l'éthique conséquentialiste, dans une version très individualiste. Dans ce cas, le vérificateur tente de pousser à son maximum l'utilité de ses investisseurs, de ses clients ou même la sienne (Arrington et Schweiker, 1992). Le terme *utilité*, préconisé par de nombreux économistes, est techniquement très vaste, bien qu'en pratique il implique habituellement des rendements financiers ou des récompenses en argent. De plus, la notion de maximisation de l'utilité est fréquemment employée dans le contexte de la personne élevant l'égoïsme à un statut paradigmatique au sein du processus (Fourcade et Healy, 2007). Toujours dans l'idée qu'on s'attend des vérificateurs internes qu'ils « valident » une organisation, lorsqu'on leur demande si leur travail « ajoute de la valeur » à l'organisation, non seulement évoquent-ils une norme conséquentialiste, mais il s'agit en plus d'une forme de conséquentialisme hautement individualiste et égoïste, du moins à court terme. Au final, il est estimé qu'une telle action devra mener à un « résultat équitable pour la société » (Davis, 2011).

Ce regard diffère de l'idée selon laquelle la vérification devrait se baser uniquement sur les paramètres de l'action de la vérification – sa « valeur intrinsèque » –, ce qui serait le cas si les vérificateurs adhéraient uniquement à une philosophie morale de type déontique. En pareil cas, le devoir moral et le regard du vérificateur interne sont concentrés sur les moyens nécessaires pour l'accomplissement d'un objectif donné, et cette idée serait toujours la priorité, devant le résultat lui-même. On pourrait imaginer dans ce cas un vérificateur interne suivant rigoureusement les règles sans un seul regard en direction des résultats obtenus. Ce type de norme

ou d'approche morale serait en phase non seulement avec le rôle coercitif ou policier de la vérification interne, mais également avec une situation dans laquelle le vérificateur pratiquerait son métier en respectant de manière stricte les règles établies, disons, dans un code d'éthique.

Enfin, et pour autant qu'une personne puisse se libérer de son besoin d'une philosophie morale hautement trempée dans l'analyse et l'empirisme, il est également possible de s'engager dans l'approche dite de l'éthique de la vertu. Cette dernière se préoccupe du vérificateur en soi. Il faut ici s'interroger sur le type de personne ou de caractère le plus apprécié dans le domaine de la vérification (Francis, 1990), question dont les partisans des deux premières approches (déontique et conséquentialisme) ne se soucient aucunement. Pour l'éthicien de la vertu, il faut savoir si une personne agit de manière vertueuse, et par vertu, on désigne une série de traits qui sont révélés dans la pratique (Francis, 1990). White (2008), en analysant les travaux de Platon, d'Aristote, de Hume, de Kant et de Nietzsche, dresse une liste de cinq traits ou vertus qui pourraient s'avérer importants pour les vérificateurs en tant que personnes : le courage, la légitimité, la modération, la compassion et la sagesse. Ces vertus réunies offrent une réponse à la question essentielle qui serait comment une personne – vérificateurs inclus – devrait-elle vivre<sup>9</sup>? Bien sûr, cette liste devrait inclure des vertus en apparence plus liées à la pratique telles que l'indépendance, l'intégrité et ce qu'on pourrait qualifier de variation sur le thème de la sagesse, le jugement (Flyvbjerg, 2006). Ces « vertus de la vérification » correspondent à trois concepts très importants pour Camus : la liberté, l'authenticité et la perception. Comme ces notions nimbent son œuvre, on pourrait croire qu'il aurait été tenté d'être d'accord pour dire que le courage, la justice, la modération<sup>10</sup> et la compassion sont également des vertus d'importance (voir Davis, 2011 ; Dunwoodie, 2010 ; Duff et Marshall, 1982 ; Roberts, 2008).

### **Quand l'éthique entraîne aliénation et injustice : l'effondrement de WorldCom**

Il vaut la peine d'évoquer une autre affaire d'importance qui a contribué à mettre en lumière le domaine de la vérification interne : l'effondrement de WorldCom. En 1997, WorldCom et MCI Communications ont annoncé leur fusion pour la somme de 37 milliards de dollars, soit la plus importante dans l'histoire des États-Unis. Deux ans plus tard, le président-directeur général, le directeur financier, le contrôleur de gestion et le directeur de la comptabilité se sont associés au sein d'une conspiration au cours de laquelle ils ont émis de faux états financiers afin de faire grimper la valeur des actions de l'entreprise. En 2002, les vérificateurs internes se sont mis à enquêter et ont mis au jour une fraude de 3,8 milliards de dollars. À

<sup>9</sup> Camus était également intéressé par cet enjeu, bien qu'il se soit montré plus préoccupé par la question : « Pourquoi une personne devrait-elle vivre ? » (Duff et Marshall, 1982).

<sup>10</sup> En ce qui a trait à la modération, par exemple, Davis (2011) dit du travail de Camus que c'est « une philosophie de la modération », compte tenu de ses propositions sur la réforme par étapes et son apologie du besoin d'« un esprit perpétuel de rébellion nécessairement limité dans sa portée » (p. 232).

la suite d'enquêtes plus approfondies, il fut découvert que l'entreprise avait dupé le monde financier de 11 milliards de dollars sur la véritable valeur de ses actifs (Beresford, Katzenback et Rogers, 2003).

Cynthia Cooper était chargée de la vérification interne et, pour son rôle de dénonciatrice, elle a été nommée « personnalité de l'année » par le *Time Magazine* en 2002, « comptable de référence » par l'American Accounting Association en 2003, et l'American Institute of Chartered Public Accountants lui a accordé une place au « Panthéon des affaires et de l'industrie » (Business and Industry Hall of Fame) en 2004, ce qui a fait d'elle la première femme jamais intronisée. Selon toutes les sources, elle fait partie des rares « héros » (ou, de manière plus appropriée, héroïnes) de la gestion comptable. Elle a publié en 2008 une autobiographie racontant en détail ses expériences<sup>11</sup>, et on note dans cet ouvrage des clés permettant de comprendre pourquoi il est possible de la considérer comme une héroïne (Knapp, Louwers et Weber, 1998), bien qu'elle ne fasse probablement pas partie de la variété des héros absurdes tels qu'ils sont décrits par Camus.

Cooper peut être qualifiée d'héroïne parce que sa narration démontre qu'elle est « vertueuse », elle a fait preuve de courage, de légitimité et de compassion, trois des cinq traits mentionnés précédemment (Everett et Tremblay, à paraître). Il est également clair qu'elle a « bien agi » en dénonçant la fraude et qu'elle s'est rendue célèbre en le faisant, deux autres caractéristiques d'un héros (voir Knapp, Louwers et Weber, 1998). Il serait toutefois peut-être plus prudent de la considérer comme un « héros tragique », dans la veine de l'Œdipe de Sophocle qui, bien que brave et courageux, connaît une fin infortunée. L'histoire de Cooper est certes moins dramatique que celle racontée par Sophocle, mais il demeure attristant de lire comment, à la suite de sa décision de « bien agir » en dénonçant la fraude, ses relations avec les autres se sont détériorées et elle a subi des conséquences non négligeables sur les plans des finances et de sa santé. Elle précise que ses collègues ont témoigné de la colère à son endroit, que des dirigeants ont comploté contre elle, qu'elle a craint pour sa sécurité, sa maison, sa famille et ses économies, alors que sa cause s'est étirée sur des années. Elle décrit sa solitude (malgré le fait qu'elle ait été projetée sous les feux de la rampe) et s'est sentie démoralisée, humiliée, malade et dépressive (Cooper, 2008). De plus, son association professionnelle ne lui a apparemment pas offert la moindre assistance, la laissant seule devant la responsabilité d'informer les autres sur ce qui pourrait (très probablement) leur arriver, les prévenant que personne n'a d'histoire positive à raconter (Cooper, 2008, p. 313-314). Bref, elle a été ostracisée, elle est devenue comme une étrangère<sup>12</sup>.

Cooper est chrétienne et, à l'époque où elle a détecté la fraude, elle était, selon ses propres dires, une personne de principes, pour ne pas dire « obstinée » (Camus, 1983, p. 103). Ses actions ont été guidées par des principes moraux et ne

---

<sup>11</sup> Le cas de Cooper doit être abordé avec prudence dans la mesure où il cherche aussi bien à constituer un acte d'autopromotion qu'à faire connaître les événements et les acteurs entourant le scandale.

<sup>12</sup> *L'Étranger* de Camus (1969) offre un parallèle ici : le personnage principal, Meursault, dit toujours ce qu'il pense, indifférent à la vision qu'ont les autres de lui. C'est ce qui fait qu'il deviendra pour eux un étranger.



manquaient pas d'espoir et de foi en leur légitimité. De plus, elle a dû commettre un « acte de foi » en décidant de dénoncer, croyant à la fois que le système la protégerait éventuellement et, bien qu'elle ne l'affirme pas directement dans son autobiographie, qu'elle serait reconnue pour avoir bien agi, que cela soit dans cette vie ou dans l'au-delà. On doit par contre se demander si sa décision d'accomplir son devoir et de suivre ses principes moraux était nécessairement sage; c'est-à-dire, a-t-elle véritablement accompli de « bons choix et jugements sur la meilleure façon de vivre »? (White, 2008, p. 137). Dans un environnement qui offre si peu de protection aux dénonciateurs et qui se montre si rapide à qualifier de pauvres personnes telles que Cooper de « frivoles », « machiavéliques » et « biaisées » (Bowen, Call et Rajgopal, 2010), il est clair que les dénonciateurs risquent de toujours être considérés comme des individus peu dignes de confiance et déloyaux, des individus méritant le statut de parias.

Le scandale des commandites illustre de manière similaire comment les dénonciateurs sont traités en exclus, bien que dans ce cas-ci, le dénonciateur, Allan Cutler, spécialiste de longue date des approvisionnements aux travaux publics, s'est trouvé dans une position encore plus précaire que Cooper. La plainte initiale déposée par Cutler lui a valu une vérification interne qui non seulement considéra ses découvertes de manière plutôt circonspecte, mais entraîna surtout un rapport immédiat à son supérieur, Charles Guité, qui s'avérait être le principal contrevenant accusé dans l'affaire. Contrairement à Cooper, Cutler n'a pas eu à souffrir les affres d'un long et interminable procès criminel. Il a été promptement rétrogradé et forcé à passer des mois dans un bureau sans tâches à accomplir, sans accès à Internet et placé sous écoute (Neu, Everett et Rahaman, à paraître). À l'instar de Cooper, Cutler a été ostracisé et a subi des réprimandes de ses collègues et, au final, a souffert d'une détérioration de sa santé mentale et physique.

Il est instructif de se pencher sur les conséquences injustes, tragiques et aliénantes de la dénonciation des deux cas qui nous occupent. Premièrement, la dénonciation, tant dans le secteur public que privé, continue d'entraîner des coûts personnels importants pour le vérificateur vertueux. Deuxièmement, l'idéologie joue un rôle dans la manière dont sont traités les dénonciateurs, puisque les définitions voulant que la vérification soit une fonction de consultation sans pouvoir coercitif affaiblissent le besoin critique de liberté et d'indépendance d'un vérificateur interne sur le point de devenir dénonciateur. Troisièmement, dans le scandale des commandites, il devient clair que la politique peut affaiblir l'intégrité des vérificateurs en les empêchant de « bien agir »; alors que leur confiance en des procédures légales rationnelles entre en conflit avec des objectifs politiques, des vérificateurs pourraient faire face à des attentes simplement absurdes, lorsque mises en opposition aux vertus de l'indépendance et de l'intégrité (« oui, votre boulot est de vous assurer de la conformité, mais si vous découvrez quelque chose, ne rendez pas l'affaire publique; faites le minimum, évitez toutes poursuites »). Finalement, il est intéressant d'examiner de quelle manière, dans le cas de Cutler, un employé dévoué et expérimenté peut passer de « personne ordinaire » à « héros tragique », simplement parce qu'il a suivi son instinct qui lui disait de bien agir. Quant à Cooper, elle était motivée par autre chose que ses émotions, elle semblait

guidée par sa croyance en la doctrine chrétienne<sup>13</sup>, ce qui lui a évité de devenir un « héros absurde ». Plutôt que de se laisser simplement guider par ses émotions pour ensuite courageusement bien agir – et en souffrir les conséquences par la suite –, elle a posé des « assertions de transcendance », en engageant sa foi dans un code moral qui aspire à l'universalité. Selon Camus, Cooper a ainsi commis une forme de « suicide philosophique », « niant l'authenticité » (Duff et Marshall, 1982), ce qui l'a empêchée de devenir une personne de véritable intégrité<sup>14</sup>.

Cela étant dit, plusieurs années après l'effondrement de WorldCom, Cooper aurait très bien pu en arriver à occuper la « crête vertigineuse » (Camus, 1983) où d'un côté s'étend le monde du sens et de la raison et de l'autre se trouve le monde de la pratique, animé par les idéologies, la politique et la morale, un manque évident de raison et, comme l'indique également Camus, la perte de sens. Après tout, les événements entourant la fraude ont forcé Cooper à perdre sa foi, du moins dans le système, et à se tourner vers une amélioration du leadership et des fondations éthiques du monde des affaires<sup>15</sup>. On ne peut que spéculer, mais il est certain qu'elle ne nie pas l'existence de la tromperie, de la malhonnêteté et du subterfuge dans le monde, et elle n'en devient pas malgré tout « désespérée ». Au contraire, elle agit, ce qui, pour Camus, est une bonne chose, bien qu'il espérerait sans doute qu'elle aille encore plus loin et qu'elle adhère à l'absurdité du monde et s'en contente, qu'elle la laisse « emplir son cœur » (1983, p. 124). Et si l'on peut imaginer Sisyphe vivant des jours heureux, on peut également presque imaginer Cooper, ainsi que tous les autres dénonciateurs sur le point de devenir des héros tragiques, vivant des jours heureux.

## **Le dernier cri en matière de morale dans le domaine de la vérification interne**

Certains défis idéologiques, politiques et moraux auxquels font face les vérificateurs internes ayant été identifiés, ainsi que le courage nécessaire pour les relever, il incombe de se pencher sur le degré de connaissance de ces défis démontré par le porte-parole de la profession, l'IIA, ainsi que sur les actions recommandées par l'organisme pour y remédier. Bien que peu de recherches aient été menées jusqu'à maintenant pour faire la lumière sur les activités et les prises de position de l'IIA (ou n'importe quel institut professionnel), une étude exploratoire récente (Everett et Tremblay, à paraître) suggère que l'IIA ne prend toujours pas au sérieux les questions d'éthique et de dénonciation.

---

<sup>13</sup> Cooper évoque sa formation et ses croyances chrétiennes tout au long de son autobiographie, comme en p. 20 où elle fait référence au mythique bon samaritain (son histoire préférée dans la Bible) et également en p. 284, où elle cite le psaume 23. Il est révélateur que le passage en question suggère que la force et le courage de Cooper ne suffisent pas : « Quand je marche dans la vallée de l'ombre de la mort, je ne crains aucun mal, car tu es avec moi : Ta houlette et ton bâton me rassurent. »

<sup>14</sup> Sagi (2002, p. 68) décrit le concept de suicide philosophique de Camus comme une « attitude cherchant à résoudre la tension de l'absurde à travers une théorie globale qui restaurera l'espoir de la rédemption et de l'harmonie ».

<sup>15</sup> Voir [www.coopergroupplc.com](http://www.coopergroupplc.com)

En se fiant à son site Web, on pourrait déduire que la perspective éthique de l'IIA est globalement « basée sur la raison » et ne fait aucune référence aux notions d'éthique déontique ou conséquentialiste. Par exemple, dans son document *Communicating Results*, le rôle du vérificateur est décrit en termes de devoirs dans un langage pratiquement militariste (on dit par exemple au vérificateur de suivre une certaine « chaîne de commandement »). De la même manière, dans *Impairment of Independance*, on dit aux vérificateurs que leur première allégeance devrait aller au dirigeant principal de la vérification. On dit du code d'éthique qu'il est « obligatoire » dans *What Does it Take...*, ainsi que dans le code lui-même. On s'attend également des vérificateurs qu'ils s'appuient sur la moralité conséquentialiste, dont le critère ultime est la maximisation des valeurs résultantes (Pojman, 2005). Ce rôle à « valeur ajoutée » néolibéral est réitéré par le Code de la profession qui met l'accent sur l'importance pour le vérificateur d'ajouter de la valeur dans sa définition de la vérification interne. Les « règles » du code concernant l'objectivité renseignent encore plus. On dit au vérificateur qu'il « doit respecter les objectifs éthiques et légitimes de l'organisation ». Sans définir ce qui est légitime et éthique, ce texte suggère que les objectifs doivent être à la fois légitimes et éthiques pour garantir au vérificateur le respect. Également, on prévient le vérificateur de l'importance des conséquences dans le document *Communicating Results*, en particulier parce que cette section est liée aux conséquences potentielles d'une dénonciation tant pour le vérificateur que pour la personne subissant la vérification. Il arrive par contre que l'IIA fasse référence à une forme d'éthique moins « raisonnée », basée sur le caractère. Il est question de la nécessité pour les professionnels de faire preuve de hauts niveaux de confiance et d'intégrité dans *What Does it Take...* et de faire appel aux vertus dans son Code, quoiqu'en apparence il le fasse par inadvertance : on dit du Code qu'il est construit « de principes et de règles », pourtant, lorsque l'on dresse la liste de ces « principes », on y découvre surtout des vertus, c'est-à-dire l'intégrité, l'objectivité et la compétence.

Cette approche au petit bonheur donne à la documentation de la profession liée à l'éthique une saveur légèrement kitsch. Le kitsch, nous rappelle Ferguson (1993, p. 67), « existe dans des variétés communistes, démocratiques, féministes, européennes, et tiers-mondistes », mais il apparaît toutefois qu'une variété existe également dans le domaine de l'éthique de la vérification. Le site Web de l'IIA fait également gicler « deux larmes qui coulent en rapide succession » (Kundera, 1984, p. 251). L'une dit : comme il est bien de voir l'IIA parler de l'importance de l'éthique, tandis que la seconde larme, qui représente l'essence du kitsch, s'exprime ainsi : comme il est bien *d'être ému*, avec l'ensemble des membres de la profession, de voir que l'IIA parle de l'importance de l'éthique (Kundera, 1984, p. 251). Bien que les documents de la profession liés à l'éthique pourraient ne pas forcer le lecteur à verser de vraies larmes, ils ont sans doute l'effet de l'émouvoir, ou à tout le moins de lui donner des émotions « du type que peut partager la multitude » (Kundera, 1984). Dans les mots de Camus (1983, p. 28), et pour continuer dans cette optique du kitsch, on peut se demander si l'IIA elle-même fait montre d'un désir pour l'intégrité et l'objectivité, ou si elle ne fait que jouer sur les cordes sensibles de ce désir au sein de la population.

Ce facteur de satisfaction est certainement présent dans le Code de l'IIA, qu'on dit conçu pour « promouvoir une culture de l'éthique dans la profession ». Ce que cela signifie, et de quelle manière le Code se propose d'accomplir une telle chose, cependant, est laissé à la décision du lecteur. De façon similaire, le « principe » d'intégrité est censé aider à gagner la confiance, mais il reste à clarifier à qui cette confiance est témoignée (au public? à l'administration? aux directeurs?). À qui les vérificateurs doivent-ils faire preuve de loyauté, et s'ils avaient à choisir, de qui seraient-ils enclins à rompre la confiance (Neu, 1991)? Les règles d'objectivité comprennent un plaidoyer pour que les vérificateurs « évitent tout jugement affaibli » mais, encore une fois, ce que cela signifie et la façon pour une personne de protéger son objectivité et son jugement demeurent mystérieux, puisque l'objectivité est un acte d'interprétation (Lavoie, 1987) et que le jugement est une activité d'éthique née à la fois du corps (une émotion) et de l'esprit (Camus, 1983, p. 20; Roberts, 2008, p. 531). Finalement, dans les règles concernant l'aptitude, on annonce au lecteur que les vérificateurs doivent « continuellement améliorer leurs compétences et la qualité de leurs services ». En ce qui a trait à l'éthique, cette tâche peut sembler plutôt ardue, en particulier si le vérificateur dépend du Code ou même du site Web de l'IIA pour consolider une telle capacité.

En toute objectivité, *Communicating Results* offre de sages conseils au lecteur intéressé et semble destiné à d'éventuels dénonciateurs. L'IIA y dresse une liste des types d'information sensible avec lesquels les vérificateurs risquent d'entrer en contact. Le document aborde les raisons qui pourraient pousser une personne à travailler à l'extérieur de l'organisation au moment de la découverte d'un problème et souligne le fait que les vérificateurs risquent de ne bénéficier ni d'aide ni de protection s'ils prennent la décision de dénoncer. On conseille également au lecteur intéressé de procéder avec prudence et de « toujours s'assurer d'obtenir une consultation juridique ».

Des additions récentes au site Web montrent une prise de conscience croissante au sein du personnel de l'IIA de la nécessité de traiter l'éthique de manière plus formelle et d'un manque de documents traitant des réalités idéologiques, politiques et morales de la pratique. Un texte d'une tribune improvisée (*soap box*) écrit par un vérificateur<sup>16</sup> se préoccupe de la difficulté représentée par les tentatives simultanées d'exercer son autorité et de favoriser la confiance. L'auteur demande, paradoxalement : « comment éviter de forcer la coopération? » (Hasan, 2011). Le même article signale l'importance des facteurs politiques en observant que « la politique au sein d'un bureau empêche parfois les vérificateurs d'exprimer leurs points de vue », bien que cette référence soit fort atténuée. Plus grave en raison de l'importance du phénomène de l'émulation en entreprise, Richard Chambers, président-directeur général de l'IIA (2011), renvoie indirectement à la nature déraisonnable du monde. Il déplore le fait que les vérificateurs au sein des gouvernements, « bien qu'ils donnent un fort coup de main aux élus et à l'électorat », soient

---

<sup>16</sup> Le fait que de tels thèmes soient associés à une tribune improvisée métaphorique montre le degré de sérieux avec lequel ces questions sont perçues.

uniquement récompensés par du « mépris ou, pire encore, par des réductions de budgets ou d'effectifs ». Il propose de célébrer les vérificateurs en tant que « héros obscurs de la profession [comptable] » et affirme ensuite que ce dont ils auront le plus besoin, « peut-être par-dessus tout, sera du courage ». En terminant, l'IIA offre des séminaires en ligne (webinaires) sur les questions de la corruption et du rôle des vérificateurs dans cette lutte. Dans l'un de ceux-ci, on prétend éduquer les vérificateurs sur « tout ce qu'ils doivent savoir dans la lutte contre la corruption », y compris « l'importance de faire le bien », « une réponse indépendante aux inquiétudes » et « la protection des dénonciateurs » (IIA, 2012). Les détails, cependant, ne sont accessibles qu'aux personnes ayant accepté de défrayer les coûts du séminaire<sup>17</sup> (en supposant que des détails soient fournis).

Pour résumer cette section, et les résultats de la recherche le démontrent, la réalité absurde à laquelle font face les dénonciateurs comme Cooper et Cutler reste faiblement représentée sur le site Web, et les nuances et précisions sur les conséquences tragiques entraînées par les actions héroïques ou vertueuses en sont presque totalement absentes. Au-delà de quelques furtives références aux « politiques du bureau » et aux injustices auxquelles ont été confrontés les dénonciateurs, les ressources de l'IIA sur l'éthique manquent de sérieux et par conséquent échouent dans leur tentative de cultiver soit une forme de « bonté naturelle » (Foot, 2001) soit le courage et « la conscience extrême » (Götz, 1987) nécessaires à l'occupation de « la crête ». Également, bien peu permet de penser que l'IIA ressent la moindre nécessité d'aider ses membres ou la population des praticiens en général à gérer la réalité d'un monde de la pratique influencé par les idéologies, la politique et la morale.

## ■ CONCLUSION

Dans cet article, nous nous sommes penchés sur certains effets de l'idéologie, de la politique ou des croyances morales sur les manières qu'ont les vérificateurs gouvernementaux de prendre en charge la fraude et la corruption. En ce qui a trait à l'idéologie, il est de notre avis que ces problèmes peuvent être envisagés du point de vue néolibéral ou dans une perspective plus large axée autant sur le contrôle que sur la voix. Les conséquences de ces deux points de vue sont distinctes pour les vérificateurs. Le premier prend racine dans la concurrence et les avantages personnels et fait en sorte que les vérificateurs concentrent leur attention sur l'efficacité et y parviennent par des moyens tels que la surveillance de la productivité et du gaspillage et des vérifications de la rentabilité. Cette vision est également reflétée par les pratiques de consultation qui bénéficient à ceux à qui le vérificateur offre des conseils, le « client », sans compter les vérificateurs eux-mêmes, sous la

<sup>17</sup> La définition de la corruption dans le webinaire de l'IIA est exclusivement liée aux pots-de-vin. De plus, le webinaire se fie à une organisation de la Banque mondiale, Transparency International, pour déterminer la localisation mondiale et la prévalence de la corruption qui, comme nous l'avons indiqué précédemment, est envisagée du point de vue néolibéral/pro-privé comme une quasi-exclusivité du tiers-monde.

forme de lucratifs contrats. Il manque cependant à cette perspective une préoccupation de la situation dans son ensemble, en particulier le rôle que joue l'idéologie dans la manière de définir et d'analyser la corruption et la fraude (Everett, 2012).

Au lieu de se contenter de favoriser la « valeur ajoutée » et la « sortie », les vérificateurs doivent continuer de fournir au public des rapports indépendants et complets sur les activités et les dépenses gouvernementales, comme c'est le cas dans les soi-disant Institutions supérieures de contrôle, l'un des « piliers de l'intégrité » dans le domaine de la vérification. Or, il existe un potentiel pour que la voix du public soit défendue par les vérificateurs qui attirent l'attention sur des situations caractérisées par le fléau du pouvoir. Ce faisant, ils deviennent plus actifs et acquièrent les aptitudes nécessaires pour rendre les organisations de toutes sortes plus responsables non seulement techniquement, mais également sur le plan moral (Roberts, 1991). Une autre manière d'exprimer le même concept est de dire que l'éthique sectaire de la vérification (Michalowski et Kramer, 2006) – sa focalisation presque maladive sur les préoccupations d'une petite faction d'élite, sur les intérêts d'un petit groupe d'« investisseurs et d'actionnaires » – doit s'élargir considérablement, devenir plus inclusive et qu'elle doit mieux apprécier la nature parfois absurde du monde.

Les cas étudiés suggèrent qu'il serait naïf pour un vérificateur gouvernemental qui détecte une fraude ou un abus de faire aveuglément confiance au système. Même dans les cas d'engagements autorisés visant à détecter des problèmes, rien ne garantit que les cas ne seront jamais rendus publics. Par ailleurs, lorsque la fraude est découverte hors d'un engagement autorisé, comme ce fut le cas dans l'affaire WorldCom, le prix à payer pour le vérificateur peut être fort élevé, du moins jusqu'à ce que les législateurs commencent à prendre les dénonciations plus au sérieux et mettent en place des protections légales et financières significatives. Cependant, même cela pourrait impliquer une trop grande foi dans le système. Peut-être serait-il préférable d'adopter une stratégie hybride d'action et de déni qui impliquerait des « fuites » plutôt qu'un rapport direct concernant une fraude. Cette approche plutôt machiavélique aurait l'avantage de permettre au vérificateur de « bien agir » (rapporter) tout en maintenant un certain degré d'authenticité, sans avoir à effectuer ce grand acte de foi dont Camus nous avertit. Dans tous les cas, dans l'état actuel des choses, le porte-parole officiel de la profession, l'IIA, a bien peu à dire sur les manières dont les vérificateurs devraient prendre en charge ces situations, outre sa suggestion d'aller consulter un conseiller juridique.

Bien que le travail de Camus soit éclairant dans sa description de la perte de sens et de la nature absurde du monde et qu'il soit dirigé vers l'occupation stoïque et courageuse de « la crête » et vers la confrontation de cette absurdité avec « passion, liberté et révolte » (1983), il possède ses limites. La limite la plus importante demeure que la philosophie de Camus est enracinée dans l'humanisme libéral qui, par sa définition, implique une focalisation atomiste sur l'action et la morale des humains. La philosophie de Camus, en tant que forme d'individualisme moral, prête ainsi le flanc à des attaques pour manque d'attention aux engagements historiques, au pouvoir politique et aux autres contraintes structurelles. Un commentateur va même jusqu'à étiqueter Camus comme « allié du néolibéralisme » et suggère que

son intérêt pour l'autonomie « fait écho à la croisade néolibérale contre la régulation des marchés financiers et des dépendances sociales » (Davis, 2011, p. 230). Il est certain que Camus partage une chose avec les tenants du néolibéralisme tels que la Banque mondiale et le FMI, et c'est un engagement ferme envers la neutralité idéologique, même si Camus réussit mieux dans ce domaine que ces institutions largement pilotées par des idéologies. L'une des raisons du succès de Camus demeure le fait que, contrairement à ces institutions, Camus fait l'apologie du besoin de la conscience de soi, de l'humilité et de la prudence face aux discours universalistes.

D'autres considèrent que le travail de Camus tient suffisamment compte du monde social et politique et pointent à la fois son engagement de toute une vie auprès des droits de la personne et de la justice, ainsi que la compassion, l'honnêteté et la sensibilité aux questions sociales qui transpirent de son œuvre. L'un des défenseurs de Camus, Hall (1960), prétend que l'intervenant humain n'est pas pour Camus, comme il l'était pour Rousseau, un individu isolé. Adaptant l'image de Gide, Hall voit l'intervenant de Camus comme « un arbre dans la forêt qui ne se développe pas de manière indépendante, mais dans une "situation" et dans des systèmes imposés par ses voisins en concurrence pour une place au soleil. Seulement l'homme n'est pas semblable à l'arbre parmi les arbres, il est conscient de sa différence » (Hall, 1960, p. 28). Et bien qu'il soit possible que la philosophie politique libérale soit parfois focalisée à l'excès sur les droits individuels (en particulier les droits de propriété), Camus soulignerait certainement que le domaine de la vérification interne au sein des gouvernements défend de manière inadéquate ce qui devrait constituer l'un de ses droits les plus critiques, le « droit de douter » (Dunwoodie, 2012, p. 106).

Il est hautement improbable que les vérificateurs gouvernementaux mènent un jour la charge dans la lutte contre la fraude et la corruption, et cet acte de foi équivaldrait à un « suicide philosophique ». Cela étant dit, « la condition absurde peut se détériorer » (Duff et Marshall, 1982 ; Roberts 2008), et Camus aurait préféré voir les vérificateurs participer à un combat contre la duperie, la malhonnêteté et le subterfuge, plutôt que de demeurer assis sur les lignes de touche à observer la lutte. Tandis que les vérificateurs constituent l'une des pièces du casse-tête anti-corruption (Hopper et autres, 2009), il leur reste à comprendre exactement qui ils servent, entre l'administration, un client, l'intérêt public (Puxty, Sikka et Willmott, 1997) ou, peut-être, eux-mêmes. Camus serait sans doute d'avis qu'il s'agit de la dernière proposition, et ce, non pas en tant que vérificateur insensible et égoïste, mais plutôt en tant que personne authentique et intègre. Pour Camus, cela signifie avoir foi en soi et se montrer sincère face à soi-même, tout en ne se laissant jamais emprisonner par un code moral, en particulier si celui-ci ne fait appel qu'à la vanité inhérente de chacun ainsi qu'à une tendance à espérer un monde meilleur.

---

## BIBLIOGRAPHIE

- Adler, P. et B. Borys (1996). « Two Types of Bureaucracy: Enabling and Coercive », *Administrative Science Quarterly*, vol. 41, n° 1, p. 61-90.
- Alatas, S. H. (1990). *Corruption: Its Nature, Causes and Consequences*, Aldershot, Avebury.
- Albrecht, W. S. et autres (2009). *Fraud Examination*, Mason, South-Western.
- Arrington, C. E. et W. Schweiker (1992). « The Rhetoric and Rationality of Accounting Research », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n° 6, p. 511-533.
- Badaracco, J. L. (1997). *Defining Moments: When Managers Must Choose Between Right and Right*, Boston, Harvard Business School Press.
- Banque mondiale (1997). *Helping Countries Combat Corruption: The Role of the World Bank*, Washington D.C., Banque mondiale.
- Beresford, D. R., N. Katzenbach et C. B. Rogers (2003). *Report of Investigation by the Special Investigative Committee of the Board of Directors of WorldCom, Inc.*, PricewaterhouseCoopers LLP and Wilmer, Cutler & Pickering.
- Black, W. (2010). *Committee Hearing: Public Policy Issues Raised by the Report of the Lehman Bankruptcy Examiner*, United States House of Representatives, 20 avril.
- Bowen, R. M., A. C. Call et S. Rajgopal (2010). « Whistle-Blowing: Target Firm Characteristics and Economic Consequences », *The Accounting Review*, vol. 85, n° 4, p. 1239-1271.
- Bukovansky, M. (2006). « The Hollowness of Anti-Corruption Discourse », *Review of International Political Economy*, vol. 13, n° 2, p. 181-209.
- Caiden, G. E. (2001). « Corruption and Governance », dans G. E. Caiden, O. P. Dwivedi et J. Jabbar (dir.), *Where Corruption Lives*, BloomWeld, Kumarian Press, p. 15-38.
- Camus, A. (1983). *The Myth of Sisyphus, and Other Essays*, New York, A.A. Knopf.
- Camus, A. (1969). *The Stranger*, New York, A.A. Knopf.
- Chambers, C. (2008). *Sex, Culture, and Justice: The Limits of Choice*, University Park, Pennsylvania State University Press.
- Chambers, R. (2011). *The Guardians of Public Trust*, [www.theiia.org/](http://www.theiia.org/) (page consultée en août 2012).
- Chrétien, J. (2005). *Testimony to the Commission of Inquiry into the Sponsorship Program and Advertising Activities*, n° 74, Ottawa, Gouvernement du Canada.
- Cooper, C. (2008). *Extraordinary Circumstances: The Journey of a Corporate Whistleblower*, Hoboken, John Wiley & Sons.
- Cooper, D. et K. Robson (2006). « Accounting, Professions and Regulation: Locating the Sites of Professionalisation », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, n° 4-5, p. 415-444.
- Crisp, R. (2010). « Virtue Ethics and Virtue Epistemology », *Metaphilosophy*, vol. 41, n° 1-2, p. 22-40.
- Davis, M. A. (2011). « 'A New World Rising:' Albert Camus and the Absurdity of Neoliberalism », *Social Identities*, vol. 17, n° 2, p. 225-238.
- Duff, R. A. et S. E. Marshall (1982). « Camus & Rebellion: From Solipsism to Morality », *Philosophical Investigations*, vol. 5, n° 2, p. 116-134.



- Dunwoodie, P. (2010). « Albert Camus: From the Absurd to Revolt: Book Review », *French Studies*, vol. 64, n° 1, p. 106-107.
- Dye, K. et R. Stapenhurst (1998). *Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption*, Washington D.C., The Economic Development Institute of the World Bank.
- Eskeland, G. S. et H. Thiele (1999). *Corruption under Moral Hazard*, Washington D.C., The World Bank Development Research Group, Policy Research Working Paper 2204.
- Everett, J. (2012). « Corruption in the Developing Countries: 'Thinking About' the Role of Accounting », dans T. Hopper et autres (dir.), *Handbook of Accounting and Development*, Cheltenham, Edward Elgar, p. 224-244.
- Everett, J. et M.-S. Tremblay (à paraître). « Ethics and Internal Audit: Moral Will and Moral Skill in a Heteronomous Field », *Critical Perspectives on Accounting*.
- Everett, J., D. Neu et A. Rahaman (2007). « Accounting and the Global Fight against Corruption », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, n° 6, p. 513-542.
- Everett, J., D. Neu et A. Rahaman (2006). « The Global Fight against Corruption: A Foucaultian, Virtues-Ethics Framing », *Journal of Business Ethics*, vol. 65, n° 1, p. 1-12.
- Ferguson, K. E. (1993). *The Man Question: Visions of Subjectivity in Feminist Theory*, Berkeley, University of California Press.
- Flyvbjerg, B. (2006). « Making Organization Research Matter: Power, Values and Phronesis », dans S. R. Clegg et autres (dir.), *Handbook of Organization Studies*, London, Sage Publication, p. 370-386.
- Fonds monétaire international (2005). *Back to Basics: 10 Myths about Governance and Corruption*, [www.imf.org/](http://www.imf.org/) (page consultée en août 2012).
- Foot, P. (2001). *Natural Goodness*, Oxford, Oxford University Press.
- Foucault, M. (2008). *The Birth of Biopolitics: Lectures at the Collège de France, 1978/1979*, New York, Palgrave Macmillan.
- Fourcade, M. et K. Healy (2007). « Moral Views of Market Society », *Annual Review of Sociology*, vol. 33, p. 285-311.
- Francis, J. R. (1990). « After Virtue?: Accounting as a Moral and Discursive Practice », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 3, n° 3, p. 5-17.
- Galbraith, J. K. (2004). *The Economics of Innocent Fraud*, New York, Houghton Mifflin.
- Galtung, F. (dir.) (1994). *Accountability and Transparency in International Development: The Launching of Transparency International*, Berlin, Laserline GmbH.
- Gendron, Y., D. Cooper et B. Townley (2007). « The Construction of Auditing Expertise in Measuring Government Performance », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, n° 1, p. 105-133.
- Gomery, J. H. (2005). « Who Is Responsible? Summary », *Report of the Commission of Inquiry into the Sponsorship Program and Advertising Activities*, Ottawa, Gouvernement du Canada.
- Gonzalez-Koss, M. et W. Kellner (2002). « Global Forum on Fighting Corruption and Safeguarding Integrity II », *International Journal of Government Auditing*, vol. 29, n° 1, p. 20-22.
- Götz, L. (1987). « Camus and the Art of Teaching », *Educational Theory*, vol. 37, n° 3, p. 265-276.

- Gramling, A. A. et autres (2004). « The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research », *Journal of Accounting Literature*, vol. 23, p. 194-244.
- Hall, H. G. (1960). « Aspects of the Absurd », *Yale French Studies*, vol. 25, p. 26-32.
- Hanlon, G. (1994). *The Commercialisation of Accountancy: Flexible Accumulation and the Transformation of the Service Class*, London, Macmillan.
- Harvey, D. (2005). *A Brief History of Neoliberalism*, Oxford, Oxford University Press.
- Hasan, K. E. (2011). « Auditors and the Love-Hate Relationship », *The Soapbox*, www.theiia.org/ (page consultée en août 2012).
- Hopper, T. et autres (2009). « Management Accounting in Less Developed Countries: What is Known and Needs Knowing », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 23, n° 3, p. 469-514.
- Hubbard, H. et G. Paquet (2010). *The Black Hole of Public Administration*, Ottawa, Les Presses de l'Université d'Ottawa.
- Institute of Internal Auditors (2012). *Anti-corruption: What Every Internal Auditor Needs to Know: IIA Webinar, January 17, 2012*, modérateur : B. F. Lacativo; panéliste : M. Volkov, P. E. Zikmund et S. Sullivan, <https://na.theiia.org/training> (page consultée en août 2012).
- Internal Institute of Auditors (2011). *Site de l'Internal Institute of Auditors*, www.theiia.org/ (page consultée en août 2011).
- Jeppeson, K. K. (1998). « Reinventing Auditing, Redefining Consulting and Independence », *European Accounting Review*, vol. 7, n° 3, p. 517-539.
- Johnston, M. (2005). *Syndromes of Corruption: Wealth, Power, and Democracy*, Cambridge, Cambridge University Press.
- Khanal, R. (2000). « Strategies in Combating Corruption », dans R. Khanal (dir.), *Transparency and Accountability Against Corruption in Nepal*, Kathmandu, Modern Printing Press, p. 1-18.
- Killinger, B. (2007). *Integrity: Doing the Right Thing for the Right Reason*, Montréal, McGill-Queen's University Press.
- Klitgaard, R. (1994). « A Framework for a Country Programme Against Corruption », dans F. Galtung (dir.), *Accountability and Transparency in International Development: The Launching of Transparency International*, Berlin, Laserline GmbH, p. 55-73.
- Knapp, M. C., T. J. Louwers et C. K. Weber (1998). « Celebrating Accounting Heroes: An Alternative Approach to Teaching Ethics », *Advances in Accounting Education*, vol. 1, p. 267-277.
- Kroll Lindquist Avey Co. (2005). *The Commission of Inquiry into the Sponsorship Program and Advertising Activities: Kroll Lindquist Avey Report*, New York, Kroll Lindquist Avey Co.
- Kundera, M. (1984). *The Unbearable Lightness of Being*, New York, Harper & Row.
- La Palombara, J. (1994). « Structural and Institutional Aspects of Corruption », dans F. Galtung (dir.), *Accountability and Transparency in International Development: The Launching of Transparency International*, Berlin, Laserline GmbH, p. 75-89.
- Lavoie, D. (1987). « The Accounting of Interpretations and the Interpretation of Accounts: The Communicative Function of 'The Language of Business' », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 6, p. 579-604.

- Leblanc, R. W. (2005). *20 Questions Directors Should Ask About Governance Assessments*, Toronto, The Canadian Institute of Chartered Accountants.
- Leff, N. H. (1964) « Economic Development through Bureaucratic Corruption », *American Behavioral Scientist*, vol. 8, n° 3, p. 8-14.
- Lennox, C. et J. Pittman (2010). « Big Five Audits and Accounting Fraud », *Contemporary Accounting Research*, vol. 27, n° 1, p. 209-247.
- Libby, T. et L. Thorne (2003). « Virtuous Auditors », *CA Magazine*, novembre, p. 45-47.
- Lincoln, L. (2011). « Justice Imagined: Albert Camus' Politics of Subversion », *Law & Humanities*, vol. 5, n° 1, p. 271-278.
- Mbaku, J. M. (2008). « Corruption Cleanups in Africa: Lessons from Public Choice Theory », *Journal of Asian and African Studies*, vol. 43, n° 4, p. 427-456.
- Merriam-Webster (2012). *Online Dictionary*, www.merriam-webster.com (page consultée en août 2012).
- Meyer, R. et G. Hammerschmid (2006). « Public Management Reform: An Identity Project », *Public Policy and Administration*, vol. 21, n° 1, p. 99-115.
- Michalowski, R. J. et R. C. Kramer (2006). *State-Corporate Crime: Wrongdoing at the Intersection of Business and Government*, Rutgers University Press.
- Moore, D., P. Tetlock et L. Tanlu (2006). « Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling », *Academy of Management Review*, vol. 31, n° 1, p. 10-29.
- Mosler, W. (2010). *The 7 Deadly Innocent Frauds of Economic Policy*, St. Croix, Valence.
- Neu, D. (1991). « Trust, Impression Management and the Public Accounting Profession », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 2, n° 3, p. 295-313.
- Neu, D., J. Everett et A. S. Rahaman (à paraître). « Internal Auditing and Corruption within Government: The Case of the Canadian Sponsorship Program », *Contemporary Accounting Research*, sous presse.
- Neu, D. et autres (2012). « Accounting and Networks of Corruption », *Accounting, Organizations and Society*, sous presse.
- Neu, D., C. Friesen et J. Everett (2003). « The Changing Internal Market for Ethical Discourses in the Canadian CA Profession », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 16, n° 1, p. 70-103.
- Pojman, L. P. (2005). *Ethics: Discovering Right & Wrong*, 5<sup>e</sup> éd., London, Thompson.
- Pope, J. (1998). « Enhancing Accountability and Ethics in the Public Service », dans Transparency International et International Bank for Reconstruction and Development (dir.), *New Perspectives on Combating Corruption*, Washington D.C., Transparency International, p. 123-138.
- Power, M. (2003). « Auditing and the Production of Legitimacy », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n° 4, p. 379-394.
- Puxty, A., P. Sikka et H. Willmott (1997). « Mediating Interests: The Accountancy Bodies », Responses to the McFarlane Report', *Accounting and Business Research*, vol. 27, n° 4, p. 323-340.
- Puxty, A., P. Sikka et H. Willmott (1994). « (Re)forming the Circle: Education, Ethics and Accountancy practices », *Accounting Education*, vol. 3, n° 1, p. 77-92.

- Radcliffe, V. (2008). « Public Secrecy in Auditing: What Government Auditors Cannot Know », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 19, n° 1, p. 99-126.
- Radcliffe, V. (1999). « Knowing Efficiency: The Enactment of Efficiency in Efficiency Auditing », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, n° 4, p. 333-362.
- Raelin, J. A. (1989). « An Anatomy of Autonomy: Managing Professionals », *Academy of Management Executive*, vol. 111, n° 3, p. 216-228.
- Rittenberg, L. et M. Covalleski (2001). « Internalization Versus Externalization of the Internal Audit Function: An Examination of Professional and Organizational Imperatives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, n° 7-8, p. 617-641.
- Roberts, J. (1991). « The Possibilities of Accountability », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n° 4, p. 355-368.
- Roberts, R. (2008). « Teaching, Learning and Ethical Dilemmas: Lessons from Albert Camus », *Cambridge Journal of Education*, vol. 38, n° 4, p. 529-542.
- Robinson, M. (1998). « Corruption and Development: An Introduction », dans M. Robinson (dir.), *Corruption and Development*, London, Frank Cass, p. 1-14.
- Rose-Ackerman, S. (1999). *Corruption and Government: Causes, Consequences, and Reform*, Cambridge, Cambridge University Press.
- Rose-Ackerman, S. (1978). *Corruption: A Study in Political Economy*, New York, Academic Press.
- Sagi, A. (2002). *Albert Camus and the Philosophy of the Absurd*, Amsterdam, Rodopi.
- Savage, M. (2009). *Fraud Risk in Difficult Economic Times: Questions for Directors to Ask, Chartered Accountants of Canada, CICA*, [www.cica.ca](http://www.cica.ca) (page consultée en août 2012).
- Schwartz, R. (2003). *Breaches of Integrity and Accountability Institutions: Auditors, Anti-Corruption Agencies and Commissions of Inquiry*, Communication présentée à l'Annual Conference of the European Group of Public Administration, 3 au 6 septembre, Oeiras, Portugal.
- Stapenhurst, R. et K. Dye (1998). « Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Combating Corruption », dans Transparency International et International Bank for Reconstruction and Development (dir.), *New Perspectives on Combating Corruption*, Washington D.C., Transparency International, p. 109-122.
- Suddaby, R., Y. Gendron et H. Lam (2009). « The Organizational Context of Professionalism in Accounting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, n° 3-4, p. 409-427.
- United States Office of Management and Budget (1984). *The Single Audit Act of 1984*, [www.whitehouse.gov](http://www.whitehouse.gov) (page consultée en août 2012).
- White, R. (2008). *Radical Virtues: Moral Wisdom and the Ethics of Contemporary Life*, Blue Ridge Summit, Rowman and Littlefield.
- Willmott, H. et P. Sikka (1997). « On the Commercialization of Accountancy Thesis: A Review Essay », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 8, p. 831-842.
- Žižek, S. (1994). *Mapping Ideology*, London, Verso.

# L'AUDIT DE LA GOUVERNANCE : AU SERVICE D'UNE PLUS GRANDE TRANSPARENCE

Par **Normand Ouellet**<sup>1</sup>, Expert en audit et Candidat au doctorat en santé des populations, Université d'Ottawa • nouel056@uottawa.ca

---

**RÉSUMÉ** Cet article met en lumière les différents enjeux qui font en sorte que l'audit gouvernemental, ou de la gouvernance, pourrait être appelé à revêtir de plus en plus d'importance compte tenu de l'engagement clair pour un gouvernement plus transparent et du vecteur de changement sans précédent que constitue le développement exponentiel des moyens interactifs de communication. Il propose une réflexion prospective sur l'évolution de la fonction d'audit gouvernemental dans le contexte d'une plus grande ouverture des gouvernements à la participation et à la collaboration des citoyens.

---

**ABSTRACT** This article highlights the various issues involved in driving a potential greater role for governmental audit or audit of governance. Such drivers include the clear commitment to greater openness on the part of governments and the exponential development of interactive modes of communication. In fact, this text proposes a prospective reflection on the emerging role of governmental audit in the context of greater receptiveness by governments to the participation and collaboration of citizens.

---

**Pour citer cet article :** Ouellet, N. (2012). « L'audit de la gouvernance : au service d'une plus grande transparence », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 157-171.

Avec la venue des médias sociaux, la capacité de communiquer de l'information selon des modes interactifs constitue un vecteur de changement sans précédent qui a des incidences sur la gouvernance de nos sociétés. La facilité d'interaction que procurent les médias sociaux représente en soi une opportunité et un potentiel encore inexploité. Cette facilité favorise l'exercice d'une démocratie participative misant sur davantage de transparence et sur une obligation de reddition de comptes bonifiée de la part des leaders politiques. Dans le présent texte, nous émettons l'hypothèse qu'une plus grande participation des citoyens à la gestion du bien commun induit un plus grand degré de transparence et facilite ainsi une meilleure reddition de comptes des acteurs politiques et des institutions publiques en général. La fonction d'audit est utile à la gouvernance. Si cette gouvernance évolue vers une plus grande participation citoyenne, la fonction d'audit aura de nouveaux défis à relever en soutenant cette nouvelle dynamique plus interactive entre les citoyens et leurs institutions publiques.

Du temps de la période absolutiste, le roi n'avait pas le devoir de rendre compte de sa gestion. C'étaient plutôt ses subordonnés qui avaient, et qui ont encore aujourd'hui, l'obligation de rendre des comptes à l'autorité. De nos jours, les

---

<sup>1</sup> L'auteur tient à remercier la contribution importante que les pairs ont apportée lors de la revue de l'article avant sa publication. Cette revue a permis d'améliorer substantiellement le présent texte.

citoyens revendiquent une plus grande transparence de la part des acteurs publics et politiques. La participation et la collaboration des citoyens à une démocratie plus participative nous amènent d'une dynamique unidirectionnelle à une dynamique bidirectionnelle et interactive où l'autorité exécutive aura de plus en plus à rendre des comptes.

Le conte *Les habits neufs de l'empereur* (Anderson, 1837) est révélateur des pré-tensions de la transparence dans les rapports d'autorité hiérarchique fortement axés du haut vers le bas. Selon ce conte, alors que l'empereur ainsi que tous ses sujets se mentent à eux-mêmes et forcément aux autres, seul l'enfant humble préserve les véritables qualités de la transparence en déclarant publiquement la nudité de l'empereur. L'empereur n'a pas pour autant modifié son parcours. D'ailleurs, ses proches collaborateurs, même ceux se prétendant indépendants et objectifs, ont préféré ignorer et nier l'évidence afin de maintenir leurs prérogatives relationnelles avec le pouvoir. Pour que la gouvernance collaborative s'épanouisse, il est nécessaire que l'ensemble des acteurs sociaux collabore à la gestion publique selon une dynamique relationnelle respectueuse empreinte de rapports égalitaires. La vision hiérarchique supporte bien le caractère monarchique de nos sociétés, mais représente souvent un frein au processus de démocratisation et à une plus grande transparence.

Les bureaucraties des États sont caractérisées par un type d'autorité fondamentalement hiérarchique et descendant. Ce type d'autorité donne lieu à une diffusion d'information unidirectionnelle depuis l'appareil étatique jusqu'aux citoyens où la vision et les référents de la communication sont définis par le pouvoir politique et son impressionnante armada bureaucratique. À l'instar de l'entourage de l'empereur nu du conte d'Anderson, au Canada et au Québec, une armada subordonnée au pouvoir politique maintient le *statu quo* pour préserver ses prérogatives relationnelles avec le parti politique formant le gouvernement majoritaire qui contrôle les pouvoirs exécutif et législatif et, par conséquent, les deniers publics.

En ce début de millénaire, l'ordre du jour est à une démocratie plus directe. De nombreux pays se sont engagés dans l'objectif du gouvernement ouvert et se sont regroupés dans l'Open Government Partnership (2011) (Partenariat pour un gouvernement transparent). Qui aurait cru à l'époque absolutiste que le roi devrait rendre des comptes au peuple ! La déclaration du président Obama déposée au début de son mandat en janvier 2009 résume bien l'esprit qui anime ce partenariat :

*My Administration is committed to creating an unprecedented level of openness in Government. We will work together to ensure the public trust and establish a system of transparency, public participation, and collaboration. Openness will strengthen our democracy and promote efficiency and effectiveness in Government. (Obama, 2009)*

Selon les principes de l'Open Government Partnership, toutes les informations gouvernementales accessibles aux citoyens devraient être mises en ligne. Un meilleur accès à l'information signifie un degré plus élevé de transparence et favorise la participation citoyenne aux débats publics et une meilleure reddition de comptes de l'appareil d'État. Certes, un long chemin reste à parcourir pour concrétiser l'engagement de l'Open Government Partnership et l'utilisation généralisée

d'Internet et des médias sociaux fait en sorte que les attentes des citoyens pour une plus vaste transparence augmentent de façon exponentielle.

Dans le texte qui suit, un tour d'horizon du rôle de l'audit gouvernemental est d'abord présenté pour ensuite aborder les enjeux importants qui conditionneront son évolution vers une fonction d'audit qui s'inscrit dans une gouvernance collaborative au service d'une démocratie plus participative. Les enjeux liés à l'engagement des quarante-sept pays – dont le Canada – à l'endroit de l'Open Government Partnership sont clairement énoncés dans la déclaration du président Obama : confiance du public, ouverture et transparence, participation et collaboration citoyennes et efficacité et efficacie du gouvernement (Obama, 2009). L'audit gouvernemental devra s'adapter et évoluer dans le contexte d'une reddition de comptes électronique, interactive et très rapidement accessible.

## ■ UN TOUR D'HORIZON DU RÔLE DE L'AUDIT GOUVERNEMENTAL

La fonction d'audit est utile à la gouvernance, car elle soutient l'autorité dans la délégation de responsabilités en venant certifier la qualité de la reddition de comptes. Elle offre donc une garantie aux récepteurs du message (les citoyens, les actionnaires ou toutes parties déléguant pouvoir, autorité et responsabilité) quant à la fiabilité de l'information communiquée. En théorie, l'audit sert à maintenir ou à raffermir le lien de confiance entre l'émetteur et le récepteur de la reddition de comptes. Ce récepteur peut être rassuré par un audit, une évaluation ou une enquête venant lui offrir une opinion indépendante et objective sur le message communiqué lors de la reddition de comptes, sur la bonne conduite des affaires selon les pratiques exemplaires généralement reconnues ou encore sur la saine gestion des risques d'affaires et organisationnels.

Divers mécanismes de reddition de comptes permettent de communiquer de l'information pour satisfaire aux attentes de transparence. Compte tenu des perspectives et des intérêts différents des acteurs, des services d'assurance sont apparus pour venir certifier de façon indépendante et objective la qualité de l'information communiquée selon un cadre normatif de présentation établi. Ces services sont importants pour maintenir la confiance en l'intégrité de l'information fournie.

La tradition d'audit s'est développée dans le terreau du monde de la finance. À partir d'un cadre normatif de présentation de l'information financière, les banquiers ont exigé de leurs clients emprunteurs qu'ils rendent des comptes sur leur rendement financier et qu'ils obtiennent une opinion indépendante et objective d'auditeurs venant confirmer la qualité des informations. Le besoin d'assurance des actionnaires de grandes entreprises et des banquiers a permis de mettre en place un modèle d'audit de l'information financière et de développer les normes internationales d'information financière ainsi que la méthodologie et les normes internationales d'audit.

L'obligation de rendre des comptes est la contrepartie essentielle découlant de la délégation de pouvoir. Des liens de confiance doivent être maintenus ou raffermis à chacun des paliers de délégation, soit :

- entre les citoyens et le Parlement (les députés) (*niveau 1*);
- entre le Parlement (les députés – pouvoir législatif) et le gouvernement (le cabinet ministériel – pouvoir exécutif) (*niveau 2*);
- entre le gouvernement et les administrateurs publics (*niveau 3*);
- entre les administrateurs publics et les gestionnaires publics (*niveau 4*).

Les assises de l'audit gouvernemental sont bien établies dans la délégation des niveaux 3 et 4, notamment avec les services d'audit interne, et dans la délégation de niveau 2, notamment avec le vérificateur général.

Toutefois, en ce qui concerne le premier niveau de délégation, c'est-à-dire celui entre les citoyens et leurs représentants formant le Parlement, il n'y a pour l'instant aucun service d'audit en place. Les élections, mécanisme fondamental de notre démocratie, sont actuellement le seul mécanisme direct par lequel les citoyens posent un geste de participation à la vie politique qui vient témoigner de leur confiance. Le développement d'une relation interactive entre les citoyens et l'appareil d'État pourrait être facilité par la mise en place d'un processus d'audit de la gouvernance.

L'application du modèle d'audit financier au secteur public a évolué pour prendre en compte l'étendue des besoins d'assurance des parties prenantes. Certes, les états financiers des gouvernements (les comptes publics) font l'objet d'un audit qui permet d'offrir une assurance quant à la fiabilité des informations sur leur rendement financier, mais la performance des administrations publiques ne se limite pas à la dimension de surplus ou de déficit budgétaire. L'audit gouvernemental a ouvert la voie à l'audit de la performance organisationnelle.

Afin de combler les besoins d'assurance liés à la reddition de comptes découlant de diverses délégations de pouvoir et de tenir compte d'indicateurs de performance intégrant l'ensemble des objectifs des administrations publiques, la notion d'audit intégré est apparue pour, théoriquement, certifier l'efficacité, l'efficience, l'économie et, plus récemment, le développement durable, l'éthique et la saine gouvernance. Une question fondamentale se pose : l'intérêt des citoyens est-il pris en compte et les citoyens en ont-ils vraiment pour leur argent ? On parle désormais d'audit de l'optimisation des ressources, d'audit de la performance, d'audit interne pour les besoins d'assurance des acteurs de gouverne, etc. Quelle que soit l'appellation (audit, évaluation, inspection, enquête), l'objectif demeure d'émettre, à partir d'un référentiel normatif qui précise les objectifs et les critères d'audit, une opinion et des recommandations, le cas échéant, visant à rassurer les parties prenantes au sujet du rendement et de l'atteinte des résultats. L'administration publique et le gouvernement font appel à plusieurs acteurs de surveillance de leurs activités qui devraient rassurer les récepteurs de la reddition de comptes au sujet de l'information communiquée quant aux résultats obtenus ou attendus.

Le Parlement s'est doté de commissions parlementaires sectorielles, de mécanismes de commission d'enquête, de plusieurs agents du Parlement comme le vérificateur général et le protecteur du citoyen. De plus, les acteurs de gouverne de chaque ministère, organisme et société d'État ont accès à des services d'audit interne, d'enquête et d'évaluation de programme. Tous ces services de surveillance soutiennent les acteurs de gouverne (parties déléguant pouvoir et responsabilité)



et fournissent des services ayant comme fonction d'offrir une garantie quant à la bonne marche des affaires.

## ■ LA CONFIANCE DU PUBLIC : LA CLÉ DE VOÛTE RELATIONNELLE INDISPENSABLE

En fonction de leur culture et de leurs divers intérêts, les acteurs reçoivent et envoient de l'information de manière sélective. Cette sélectivité vient en quelque sorte tamiser ou colorer la clarté ou la transparence qui dépeint une version toujours limitée de la réalité ou de la vérité. Nul doute que l'empirisme apporte une contribution à la démarche scientifique. Toutefois, divers courants épistémologiques, tel le constructivisme, suscitent des réserves quant à l'interprétation et aux tentatives intuitives d'explication de la réalité à partir d'un ensemble de faits ou de modèles (voir à cet égard Riopel, 2009). L'acteur, en raison de sa dimension politique, fait parler les faits selon ses perceptions toujours sélectives. Cette sélectivité dans la façon de positionner une situation ou un problème ou d'établir un jugement ou un constat n'est jamais totalement dénuée d'intérêt. De plus, elle est fortement conditionnée par notre culture, soit par notre façon de vivre, de ressentir et de penser. Notre culture est vivante et évolutive et donc en perpétuel changement. Tout comme le latin est disparu pour former d'autres langues, le processus d'acculturation vient du caractère changeant et évolutif de l'environnement et fait en sorte que de nouveaux paradigmes se créent.

L'ère télévisuelle de masse cède tranquillement le pas à l'ère du Web interactif. Les nouvelles facilités de communication interactive et instantanée ont le potentiel d'ouvrir le chemin à une plus grande participation citoyenne dans la gestion publique et politique. Dans les prochaines décennies, des représentants de la génération des enfants nés avec une souris d'ordinateur dans les mains et friands de jeux interactifs et des médias sociaux seront nos leaders et auront les mains sur le gouvernail de l'État !

Si nous admettons que nous faisons constamment parler les faits en fonction notamment d'intérêts ou d'idéologies, il devient naturel de remettre en question les propositions d'interprétation de la réalité construites selon des perspectives rarement totalement neutres et objectives. Parce que l'être humain ne peut se dissocier totalement de son environnement, sa subjectivité façonne sa vision du monde. Nous devons donc être pragmatiques et abandonner les absolus pour composer avec des degrés d'objectivité, d'indépendance ou de transparence. Dans ce contexte, la confiance entre les acteurs risque de se brouiller, car les messages sont toujours enrobés de couleurs offrant toute une gamme de tonalités à la transparence. Hood (2007) précise que plusieurs comportements réfrènt la possibilité d'une réelle transparence de l'appareil étatique. Ces comportements « pudiques » et donc limitant la transparence sont motivés sur l'évitement de blâmes. Il est politiquement plus rentable d'éviter des blâmes que de compter sur des réussites et l'électeur se souvient des mauvais coups et oublie facilement les bons !

*That is why a number of widely observed but often-criticized behavioural patterns in public management seem to constitute a set of agency, policy and presentational strategies that lie precisely on this troubled frontier territory between the force of transparency and the apparent imperative of blame-avoidance (Hood, 2007, p. 207).*

Selon Hood (2007), la transparence gouvernementale s'exerce principalement par des moyens directs lorsqu'une communication s'établit entre le gouvernement et les citoyens ou par des moyens indirects lorsque le gouvernement et l'administration publique communiquent à l'aide d'une reddition de comptes toujours fort commentée par des experts et parfois certifiée par des auditeurs.

Au cours des quarante dernières années, la transparence indirecte a dominé et a servi principalement à rendre compte selon les perspectives des gouvernements au pouvoir. L'enjeu démocratique d'un plus grand degré de transparence se joue sur le plan de la participation des citoyens qui se doivent d'être éclairés par l'apport essentiel d'une information de qualité transmise en mode interactive permettant un échange et un dialogue. Pour cela, la transparence gouvernementale doit s'exercer au moyen de mécanismes directs.

Pour construire ou maintenir la confiance entre les acteurs, il est nécessaire de recourir à des mécanismes objectifs tels des processus d'audit, d'enquête ou d'évaluation qui mettent l'accent sur les faits. La déclaration du président Obama citée précédemment souligne l'importance pour un gouvernement de s'assurer de la confiance du public. Paquet (2011) établit un lien direct entre la confiance et la productivité : « Plus il y a de confiance entre les partenaires, plus la productivité augmente. Plus il y a de friction, moins la confiance règne, plus c'est la multiplication des griefs et l'improductivité » (Paquet, 2011, p. 87).

Afin de maintenir la cohésion, on établit des systèmes et des processus qui deviennent des règles à suivre. Les acteurs sociaux et politiques apprennent à adapter leurs messages aux circonstances et ainsi à donner les réponses attendues. Le député doit respecter la ligne du parti et les gestionnaires publics doivent se conformer aux politiques, aux procédures et aux bonnes pratiques de gestion généralement reconnues. La société fonctionne grâce à un ensemble de systèmes. À titre d'exemple, lorsque nous conduisons une automobile, nous traversons une intersection en relative confiance lorsque le feu de circulation est vert. La codification de notre environnement assure une prédictibilité et met en place des systèmes de confiance basés sur celle-ci. La règle de droit est un exemple de codification qui favorise par divers mécanismes l'édification de sociétés démocratiques.

L'audit gouvernemental aide au maintien et à l'adaptation des systèmes de confiance, notamment lors de la reddition de comptes découlant de la délégation de pouvoir et de responsabilité à l'intérieur de l'appareil gouvernemental. Malgré la portée des mandats (audit financier, de conformité, d'optimisation des ressources ou de performance), l'apport de l'audit est fortement axé sur la conformité à des lois, des règlements, des politiques, des procédures ou sur la mise en place de bonnes pratiques de gestion. La fonction d'audit permet notamment de veiller à la conformité aux règles et, telle une auto-patrouille sur l'autoroute, elle permet aussi de dissuader les écarts de conduite. L'audit exerce également une fonction d'introspection qui agit comme un possible catalyseur de changement permettant

aux acteurs de gouverne d'adapter les systèmes et les règles lorsque ceux-ci n'apportent pas de valeur ajoutée pour atteindre les objectifs. Les systèmes ne se régulant pas eux-mêmes, par la dynamique de la gouvernance collaborative les acteurs préservent la discrétion de faire évoluer les règles du jeu.

Les auditeurs ont très rarement l'occasion de sortir à l'extérieur de l'enclos des règles et des processus établis. S'ils sont de précieux collaborateurs pour améliorer les systèmes de confiance (règles et processus), la prérogative de l'innovation permettant notamment de modifier la vision et les objectifs demeure toujours entre les mains des acteurs politiques qui contrôlent les pouvoirs exécutif et législatif. Ce confinement de la fonction d'audit amoindrit dans une certaine mesure son indépendance et son objectivité. C'est ce que Radcliffe (2008) appelle le pragmatisme de la fonction d'audit. Selon lui, ce pragmatisme fort de l'acculturation des auditeurs à leur environnement entraîne deux conséquences. La première est que la fonction d'audit participe au maintien des secrets de l'appareil d'État et la seconde a trait à l'autocensure pratiquée par les auditeurs quant à ce qui peut être divulgué au public. En fait, la fonction d'audit prend part à la transparence que certains qualifient d'opaque, car elle est le fruit de la reddition de comptes effectuée selon les perspectives de l'appareil d'État bureaucratique qui est offerte au public en mode unidirectionnel.

La mise en place de systèmes auxquels les acteurs doivent se conformer pour assurer la cohésion constitue la stratégie « *push* » de la confiance. Cette stratégie met l'accent sur les dimensions extrinsèques à l'acteur lui demandant de respecter les règles du jeu, respect qui engendre la prédictibilité et par conséquent la confiance au système. La fonction d'audit tient le rôle d'agent de conformité dans ces systèmes. Poussée à l'extrême, cette stratégie risque toutefois de donner naissance à un « État policier » au sein duquel les citoyens sont appelés à devenir de petits robots sans initiative ni créativité.

La confiance en des systèmes renvoie davantage au concept de *confidence* dans la langue anglaise, alors que celui de *trust* est lié aux dimensions relationnelles entre les acteurs. Si les citoyens accordent leur confiance aux systèmes, on ne peut en dire autant de la confiance donnée à leurs leaders politiques; la confiance relationnelle s'érode dans nos sociétés. L'appât du gain, l'accumulation du capital et la célébrité sont devenus des fins en soi nous transformant en acteurs socioéconomiques qui jouent le jeu des systèmes. Les relations s'établissent par l'expérimentation et les échanges entre des personnes. Il est plus aisé de faire confiance à une relation bien établie forte d'un historique sans accroc.

De Saint-Exupéry nous rappelle la signification du mot « apprivoiser ». Lorsque le renard rencontre le petit prince, aucune confiance n'existe entre eux. À la suite d'un processus permettant de s'apprivoiser, une relation naît et la confiance devient possible. « On ne connaît que les choses que l'on apprivoise, dit le renard. Les hommes n'ont plus le temps de rien connaître. Ils achètent des choses toutes faites chez les marchands. Mais comme il n'existe point de marchands d'amis, les hommes n'ont plus d'amis. Si tu veux un ami, apprivoise-moi ! » (De Saint-Exupéry, 2000, chap. 21). On ne peut donc mettre de côté la dimension relationnelle entre les acteurs qui constitue la stratégie « *pull* » de la confiance, car elle favorise la

création de valeurs d'intégrité et de respect en faisant appel aux dimensions intrinsèques de l'être humain, véritable terreau de la créativité et de l'innovation. Pour innover, il faut nécessairement sortir de la tranchée et avoir assez de confiance et d'appui pour prendre des risques et apporter une réponse inattendue permettant l'innovation. La confiance relationnelle est fondée sur un mode interactif et débordé ainsi largement de la confiance en des systèmes de règles. Selon Lyman (2012), cette confiance compte trois ingrédients essentiels : la crédibilité, le respect et le sens de l'équité. Tout leader possède à des degrés divers une dose de ces trois ingrédients aux yeux de ses pairs. Un leader politique doit développer la stratégie « pull » et permettre aux citoyens ou aux autres parties prenantes de participer et d'influencer :

*Trustworthy Leaders openly share information with people to help them participate in and influence the life of the organization. They invite people into discussions that will support the expansion of the organization's products and services. These leaders know that employees' contributions will be magnified to the degree that they have access to useful information.*  
(Lyman, 2012, p. 12)

La codification par des règles et des normes à respecter représente le mortier de la maçonnerie sociétale. Toutefois, sans intégrité des acteurs, il est vain et illusoire de croire que la codification et les diverses mesures de contrôle permettent une entière confiance relationnelle. Conséquemment, l'adhésion aux valeurs, au projet de société et au contrat social s'en trouve amoindrie. Armstrong (2005, p. 3) traduit ce préalable en ces termes : « *The integrity, transparency and accountability of public administrations are a prerequisite to and underpin public trust, as a keystone of good governance.* »

Les valeurs d'éthique demeurent la base fondamentale sur laquelle il est possible de construire. Sans la confiance du public basée sur les valeurs de respect et d'intégrité, les administrations publiques auront beau fixer toutes sortes de règles, elles risquent fort d'aller à la dérive notamment par de l'évasion fiscale et de l'économie au noir.

## ■ UN GOUVERNEMENT OUVERT : LE FRUIT D'UN DÉLICAT DOSAGE

Une pleine transparence peut équivaloir à être à nu, à être dans un état où tout est au vu et au su de tous. Certes, personne ne s'attend à ce que les organisations ou les acteurs soient pleinement transparents, mais une meilleure transparence de la part des gouvernements ou des grandes entreprises est fréquemment réclamée. En fait, exiger davantage de transparence signifie en quelque sorte demander une plus grande responsabilisation, ce qui devrait se traduire par une hausse de la reddition de comptes sur le respect des engagements et des responsabilités et sur l'atteinte des résultats.

La vie en société établit tacitement le degré de transparence considéré comme acceptable et normal. Ainsi, il apparaît plus acceptable qu'une entreprise privée limite l'information sur ses activités commerciales selon un niveau de transparence qui, par ailleurs, serait jugé inacceptable pour un gouvernement. Or les enjeux environnementaux ramènent à l'avant-plan le fait que nous partageons un espace

qui est du domaine public dans plusieurs de ses dimensions. Lorsque des deniers publics sont mis à contribution pour réaliser des activités, les citoyens s'attendent à un degré de transparence plus élevé. Inévitablement, les organisations, qu'elles soient du secteur privé ou public, ont l'obligation de rendre des comptes à des parties prenantes : propriétaires, actionnaires, citoyens, législateurs, etc. L'écart des attentes de transparence entre les secteurs public et privé se confirme dans l'application des lois d'accès à l'information et de protection des renseignements personnels. En règle générale, les lois d'accès à l'information s'appliquent au secteur public, tandis que les lois sur la protection des renseignements personnels sont davantage d'application universelle puisqu'elles ont comme objectif de protéger la vie privée. Les personnes morales que constituent les entreprises privées tiennent à protéger leur vie privée. Même les États et les administrations publiques ont leurs jardins secrets, dont ceux liés aux domaines de la sécurité ou de la compétitivité nationale. Un dosage est donc de mise pour maintenir une décence acceptable entre une culture d'ouverture totale et une culture du secret à outrance.

D'une part, les fervents de la culture du secret font valoir que leurs intérêts privés ne concernent personnes d'autres. Poussés à l'extrême, ils sont pour des comptes bancaires totalement privés et anonymes et pour la protection de leurs technologies et de leur savoir-faire tout en limitant au maximum toute forme de reddition de comptes, sauf celle à l'égard de leurs subalternes. Ce sont les monarques des temps modernes et pour eux la ressource « information » est un capital à préserver. Kantrowitz (1989) mentionne que la culture du secret engendre un environnement propice à la corruption et favorise une dynamique de division :

*Corruption is a progressive disease. It diffuses from person to person across society by direct observations of its efficacy and its safety. The efficacy of the abuse of secrecy for interagency rivalry and for personal advancement is well illustrated by the array of abuses listed in Sec. 1.6(a). The safety of the abuse of secrecy for the abuser is dependent upon the enforcement of the Section. As abuses spread and become the norm, enforceability declines and corruption diffuses more rapidly.*

*Reagan's 1982 Executive Order #12356 on National Security [Sec. 1.6(a)]: "In no case shall information be classified in order to conceal violations of law, inefficiency, or administrative error; to prevent embarrassment to a person, organization or agency; to restrain competition; or to prevent or delay the release of information that does not require protection in the interest of national security". (Kantrowitz, 1989)*

D'autre part, pour les tenants de la culture d'ouverture, toutes les informations sont d'intérêt public et la libre circulation de celles-ci favorise la saine compétition et la démocratie. À l'extrême, la totale transparence peut aussi vouloir dire la totale surveillance. Il n'y aurait plus de liberté individuelle, car tout serait du domaine public; la planète deviendrait alors un grand village où tout est connu de tous ! Toutefois, les défenseurs de la liberté individuelle militent pour la préservation de la vie privée afin de sauvegarder des avantages concurrentiels dans une économie de marché compétitive. De plus, plusieurs renseignements ne sont pas pertinents pour la gestion du bien commun, ils relèvent exclusivement du domaine privé. D'un point de vue sociétal, les avantages de l'ouverture semblent plus importants

que ses inconvénients. Dès lors que les citoyens estiment qu'une activité a des incidences dans le domaine public, il se crée alors des attentes de transparence plus élevées. Le phare qui devrait guider le degré de transparence est la préservation du bien commun et des intérêts des citoyens assurant la pérennité des acquis, notamment un environnement sain. Les questions environnementales ont mis en relief l'importance d'une plus grande responsabilité sociale des entreprises à l'égard de la préservation des biens publics. La démarcation entre ce qui est du domaine public et ce qui est du domaine privé n'est pas facile à tracer et rend difficile le dosage du degré de transparence.

L'information permet de moduler la transparence. Par analogie, on peut dire que l'information constitue la fibre façonnant les vêtements des acteurs sociaux : nos institutions, gouvernements, administrations publiques ou grandes entreprises sont tous habillés à la mode vestimentaire de notre époque, mode qui évolue en fonction des intérêts et des enjeux des divers acteurs sociaux. L'exploitation des ressources naturelles est l'un des enjeux actuels qui soulèvent des débats de société sur la conciliation du développement économique et de la préservation des milieux naturels. Pensons notamment au développement du Grand Nord, aux sables bitumineux, aux gaz de schiste ou aux réserves de pétrole du golfe du Saint-Laurent. Les citoyens ont besoin d'être rassurés par des audits, des enquêtes ou des évaluations qui viennent supporter la confiance sur les informations fournies.

Un gouvernement ouvert ne devrait pas donner accès à l'information uniquement lorsqu'un citoyen en fait la demande, tel qu'il est actuellement prévu par les lois d'accès à l'information. En fait, il y a une gradation du caractère « ouvert » d'un gouvernement. L'étape suivante consiste à rendre accessibles sur le Web les informations gouvernementales de façon proactive. À titre d'exemple, Gautrin (2012) préconise ce qui suit pour le gouvernement du Québec :

La divulgation proactive de tout ce qui pourrait être accessible à la demande d'un citoyen en est l'un des éléments clés. Il y aurait lieu d'étendre davantage cette divulgation à toutes les données statistiques, aux rapports d'experts ou aux autres documents obtenus grâce à des fonds publics (contrats, subventions, etc.) qui ont permis l'établissement d'une position gouvernementale. (Gautrin, 2012, p. 68)

La divulgation proactive de l'information gouvernementale favorise une communication interactive avec les citoyens. Certes, cela exige un profond changement de culture puisque nos bureaucraties d'État sont souvent refermées sur elles-mêmes et ne suscitent guère la participation et la collaboration des citoyens. Sans ouverture, il ne peut y avoir de réelle participation et de collaboration des citoyens. Dans ce contexte, la transparence ressemble davantage à un masque et il subsiste encore une grande distance entre le petit prince et le renard, car le processus d'appropriation ne se fait pas. Le citoyen devient un client qui est servi selon les termes de la bureaucratie.

La mise en commun d'un tableau de bord gouvernemental sur le Web rendant accessibles les informations d'intérêt public pour l'ensemble des services gouvernementaux permettrait de resserrer les liens de confiance entre les citoyens et leurs institutions publiques, leurs députés et leurs ministres. Ce tableau de bord offrirait également une vision du chemin parcouru et des possibilités.

## ■ LA PARTICIPATION ET LA COLLABORATION CITOYENNES : UNE DÉMOCRATIE AVEC UN GRAND D

Les moyens techniques de notre époque sont extraordinaires. Les technologies de l'information, la statistique et les connaissances scientifiques nous offrent des possibilités de réaliser des œuvres humanitaires sans pareil. Mars est aujourd'hui accessible alors que la persistance d'immenses bidonvilles sur notre planète demeure un grand paradoxe. Le champ des possibilités est ouvert, mais l'exercice politique constitue l'arène qui le limite souvent.

Encore aujourd'hui, notre régime parlementaire britannique maintient un modèle relationnel de l'exercice de l'autorité politique selon une approche hiérarchique axée du haut vers le bas. Ce système d'inspiration monarchique transforme la grande majorité d'entre nous en sujets. Le caractère participatif et démocratique de notre régime parlementaire est embryonnaire et pourrait être grandement bonifié par l'apport des technologies de l'information du XXI<sup>e</sup> siècle.

Il est possible de croire qu'au cours des prochaines années chaque citoyen aura un compte réseau gouvernemental sécurisé avec une authentification fiable. L'ensemble de ces comptes réseau pourrait par la suite servir à créer des « réseaux politiques » par comtés, par régions, par provinces, par pays et par continents. Ces réseaux locaux, régionaux, nationaux et internationaux feraient la promotion de la citoyenneté et favoriseraient l'interaction entre les citoyens et leurs représentants politiques, leurs gouvernements et leurs administrations publiques. Si nos moteurs carburent véritablement à l'énergie démocratique alors pourquoi se priver des nouvelles technologies plus performantes pour atteindre nos objectifs? En fait, ces « réseaux politiques » peuvent donner aux citoyens les moyens de jouer leur rôle et de mieux assumer leurs responsabilités. Le citoyen devient alors *de facto* une partie prenante participative à part entière de la gouvernance collaborative.

Si l'on donnait aux citoyens le pouvoir d'initiative, ils pourraient exiger des réponses à des questions de fond. Ce pouvoir établi dans un cadre d'application précis permettrait de tenir ou de réaliser des référendums, des commissions d'enquête publiques, des mandats précis d'audit ou des évaluations de programme gouvernemental, ou bien de proposer ou de modifier des lois. La fonction d'audit de la gouvernance pourrait alors jouer un rôle de support aux initiatives populaires des citoyens. Comme l'écrit Larocque :

Dans son principe même, l'initiative populaire est au cœur de la démocratie puisqu'elle affirme la seule souveraineté démocratique possible, celle du peuple. Par sa pratique, l'initiative populaire permet au peuple de maintenir un contrôle sur le pouvoir qui est le sien. Il ne suffit pas qu'une constitution établisse explicitement la souveraineté populaire, il faut que cette souveraineté s'incarne dans des dispositions permettant de l'exercer concrètement. (Larocque, 2006, p. 42)

Aucun système n'est parfait. Il est certes nécessaire d'avoir des leaders, mais les itinéraires pourraient être davantage discutés et décidés démocratiquement avec la participation et la collaboration continue des citoyens. La démocratie participative avec les technologies de l'information est du domaine du possible, mais elle ne peut s'enraciner et s'épanouir que par un changement culturel important.

À la suite d'une élection, le programme demeure sous le contrôle strict du parti politique au pouvoir. Aucun mécanisme ne permet aux citoyens de lancer directement des débats en les mettant à l'ordre du jour du programme. Pourtant, avec les nouvelles technologies de l'information, il est aussi facile de tenir des référendums sur de grandes questions de société, telle l'exploitation des gaz de schistes, que de conduire un sondage pour cerner l'effet sur la popularité du parti au pouvoir de sa dernière stratégie de communication. Il importe ici de nuancer. Nos modèles de gouvernance prévoient un pouvoir à connotation législative (grandes orientations et surveillance stratégique des grands enjeux et risques d'entreprise) et un pouvoir exécutif. Il ne s'agit pas d'éliminer le pouvoir exécutif qui a comme fonction d'orchestrer les ressources afin d'atteindre les objectifs, mais bien de se doter de mécanismes pour veiller à ce que le pouvoir législatif repose véritablement entre les mains de la majorité de ceux qui ont délégué leur pouvoir, soit les actionnaires dans le cas d'une entreprise privée ou les citoyens dans le cas d'un État.

Les citoyens assistent à une prolifération de l'information sur le Web. Pour décoder et interpréter cette information, il est important de créer des forums de discussion interactifs pour débattre d'idées et participer à la vie démocratique de notre société. C'est pourquoi l'ouverture des gouvernements devrait se faire autant sur le front de la disponibilité de l'information que sur celui de la communication interactive avec les citoyens.

## ■ L'OBLIGATION DE RENDRE COMPTE : AU SERVICE DE L'EFFICACITÉ ET DE L'EFFICIENCE

Les gouvernements et les administrations publiques ont déployé des efforts considérables pour atteindre des résultats et améliorer leur rendement : systèmes de programmation budgétaire et de prix de revient, processus de planification stratégique et de mesure de la performance, déclarations de services aux citoyens, cadre de responsabilisation de gestion, rapports annuels de performance, etc. De plus, les agents du Parlement rendent publics les rapports qui permettent d'apprécier l'application de lois spécifiques ou le rendement d'activités gouvernementales, comme les rapports du vérificateur général, du commissaire à l'environnement, du commissaire aux langues officielles ou du commissaire à l'accès à l'information. Devant l'ampleur des activités et les nombreux rapports faisant état de la performance de l'administration publique, le citoyen est pris au dépourvu et il lui est difficile de bien voir la situation ou même d'appréhender dans toute sa complexité cet amoncèlement d'information. De surcroît, cette divulgation d'information se fait selon une dynamique unidirectionnelle et donc par le truchement d'une reddition de comptes établie selon la vision et les référents de l'appareil d'État.

La divulgation proactive de l'information gouvernementale sur le Web intégrée à un tableau de bord procurerait d'une part une vision du travail accompli et de la route à parcourir et améliorerait d'autre part les possibilités de participation des citoyens. Toutefois, pour qu'une véritable communication interactive s'établisse, il faudrait outiller les citoyens de capacités d'audit, d'évaluation et d'enquête. Le principe est fort simple : il faut offrir aux parties en communication interactive



les mêmes outils d'analyse et l'accès aux mêmes droits et expertises. L'audit de la gouvernance pourrait offrir une garantie sur l'intégrité des systèmes et sur la fiabilité de l'information sur la performance communiquée en mode interactif sur une base périodique.

La responsabilisation et l'obligation de rendre compte exigent plus qu'un simple accès aux informations. Selon Fox (2005, p. 665) : « *If the power of transparency is based on the "power of shame", then its influence over the really shameless could be quite limited. It turns out that transparency is necessary but far from sufficient to produce accountability* ». Fox met en relief deux aspects importants du concept d'« *accountability* ». Premièrement, pour être effective, cette obligation de rendre compte doit se baser sur le droit d'exiger des comptes, ce que Fox appelle l'« *answerability* ». Deuxièmement, il est nécessaire de pouvoir non seulement distribuer des bonis à la performance, mais également infliger des sanctions, ce que Fox appelle la « *hard accountability* ». Il conclut qu'il ne faut pas placer la barre trop haute en ce qui a trait à la capacité de la transparence pour obtenir une reddition de comptes effective :

*One should not expect answerability from opaque transparency, and one should not expect hard accountability from answerability. To take the next step and address hard accountability would involve going beyond the limits of transparency and dealing with both the nature of the governing regime and civil society's capacity to encourage the institutions of public accountability to do their job.* (Fox, 2005, p. 669)

La mise en place de dispositions d'initiative populaire serait utile au raffermissement du droit d'exiger des comptes selon les perspectives des citoyens et elle serait garante d'une meilleure reddition de comptes sur l'efficacité, l'efficacé, l'économie, l'éthique, l'environnement, etc. Meijer et ses collègues définissent un gouvernement ouvert en ces termes : « L'ouverture de l'État est la mesure dans laquelle les citoyens peuvent surveiller et influencer les processus gouvernementaux grâce à la possibilité qui leur est offerte d'accéder à l'information gouvernementale et aux instances décisionnelles » (Meijer, Curtin et Hillebrandt, 2012, p. 17).

Comme mentionné précédemment, l'audit sert à maintenir ou à raffermir le lien de confiance entre l'émetteur et le récepteur de la reddition de comptes. L'obligation de rendre des comptes est la contrepartie de la délégation de pouvoir. Des liens de confiance doivent être maintenus ou raffermis à chacun des paliers de délégation, soit entre les citoyens et le Parlement (les députés) ; entre le Parlement (les députés – pouvoir législatif) et le gouvernement (le cabinet ministériel – pouvoir exécutif) ; entre le gouvernement et les administrateurs publics ; entre les administrateurs d'État et les gestionnaires publics exécutifs.

En ce qui concerne le premier niveau de délégation, celui entre les citoyens et leurs représentants formant le Parlement, les élections, mécanisme fondamental de notre démocratie, sont pour l'instant l'unique dispositif direct par lequel le citoyen pose un geste de participation à la vie politique. Sans mécanisme de suivi ouvert et continu qui permet d'apprécier la performance du travail de représentation des citoyens par les élus, nous ne pouvons que présumer de la qualité de notre vie démocratique. La mise en place de mécanismes de communication interactive des citoyens avec leurs élus, leur gouvernement, leur administration publique n'a pas pour fonction de se substituer à nos institutions. Ces instruments favorisent

une plus grande transparence et une meilleure efficacité et efficience quant à la gestion du bien commun et à la prise en compte des intérêts des citoyens par nos institutions. Pour que la fonction d'audit soutienne la gouvernance, il faut qu'elle soit mise à contribution pour offrir directement des services d'assurance aux citoyens ou aux actionnaires, car ceux-ci sont les délégués de première instance du pouvoir et des responsabilités.

## ■ CONCLUSION : L'AUDIT DE LA GOUVERNANCE EN DEVENIR

Il subsistera toujours un écart entre les principes, les objectifs ou les intentions et leur concrétisation dans la pratique. La déclaration du président Obama citée dans l'introduction du présent texte fait appel à plusieurs principes et objectifs : haut degré d'ouverture du gouvernement, confiance du public, système de transparence, de participation publique et de collaboration, raffermissement de la démocratie, promotion de l'efficacité et de l'efficience. Pour réaliser ces principes, il est primordial d'établir un dialogue interactif entre les citoyens, leurs institutions publiques et les acteurs politiques. La fonction d'audit peut favoriser ce dialogue en contribuant par des états de situation les plus objectifs possibles au maintien ou au raffermissement de la confiance des citoyens.

Ce texte a présenté succinctement la fonction d'introspection des institutions publiques qui prend la forme d'audit, d'évaluation, d'enquête ou d'inspection des activités, fonction qui certifie les diverses formes de reddition de comptes. Il a fait ressortir l'importance de la confiance comme préalable à la cohésion et à l'innovation de nos sociétés et a amorcé une réflexion sur l'émergence d'une plus grande attente de transparence à l'égard de la gestion du bien commun suscitée par l'apport des technologies de l'information à la communication interactive. Enfin, il soulève des questionnements sur l'utilisation de moyens techniques et scientifiques pour raffermir la démocratie à l'ère où le village global de Marshall McLuhan est devenu une réalité indubitable.

Il serait présomptueux de croire que la fonction d'audit est la locomotive qui servira à concrétiser les principes et les objectifs évoqués dans la déclaration d'Obama. Toutefois, faire fi d'objectivité et d'indépendance, c'est renoncer à une vision claire de nos actions et de notre devenir. La globalisation induit la gouvernance collaborative qui a l'énorme défi de maintenir une coordination satisfaisante de la pluralité des acteurs possédant chacun leur dose d'ingrédients du pouvoir, soit la force du nombre, l'information, le savoir, le capital naturel et financier et la force militaire ou coercitive. « Dans un monde d'organisations où les ressources, le pouvoir, l'information et les connaissances sont distribués entre plusieurs mains, personne ne peut plus imposer autocratiquement sa gouverne » (Paquet, 2011, p. 47).

L'audit gouvernemental contribue humblement à maintenir et à adapter, au besoin, les systèmes de confiance (stratégie *push* de la confiance), notamment lors de la reddition de comptes découlant de la délégation de pouvoir à l'intérieur de l'appareil d'État. La fonction d'audit pourrait également être mise à contribution pour favoriser le dialogue et la participation des acteurs d'une gouvernance collaborative. Dans une perspective d'ouverture sur le monde, l'audit de la gouvernance est en devenir.

---

**BIBLIOGRAPHIE**

- Anderson, C. H. (1837). *Les habits neufs de l'empereur*, <http://feeclochette.chez.com/Andersen/habitsneufs.htm> (page consultée le 17 mai 2012).
- Armstrong, E. (2005). *Integrity, Transparency and Accountability in Public Administration: Recent Trends, Regional and International Developments and Emerging Issues*, Nations Unies.
- De Saint-Exupéry, A. (2000). *Le Petit Prince*, Paris, Gallimard.
- Fox, J. (2007). « The Uncertain Relationship Between Transparency and Accountability », *Development in Practice*, vol. 17, n° 4, p. 663-671.
- Gautrin, H.-F. (2012). *Gouverner ensemble : comment le Web 2.0 améliora-t-il les services aux citoyens*, Québec, Bibliothèque et Archives nationales du Québec.
- Hood, C. (2007). « What Happens When Transparency Meets Blame-avoidance », *Public Management Review*, vol. 9, n° 2, p. 191-210.
- Kantrowitz, A. (1989). « The Weapon of Openness », *Foresight Background*, n° 4, rev. 0.
- Larocque, A. (2006). *Au pouvoir, Citoyens ! Mettre fin à l'usurpation des partis politiques*, Montréal, Éditions BLG.
- Lyman, A. (2012). *The Trustworthy Leader*, San Francisco, Jossey-Bass.
- McLuhan, M. (1969). *War and Peace in the Global Village*, New York, Bantam.
- Meijer, A. J., D. Curtin et M. Hillebrandt (2012). « La gouvernance ouverte : relier visibilité et moyens d'expression », *Revue internationale des sciences administratives*, vol. 78, n° 1, p. 13-32.
- Obama, B. (2009). *Transparency and Open Government: Memorandum for the Heads of Executive Departments and Agencies*, [www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2009-01-26/pdf/E9-1777.pdf](http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2009-01-26/pdf/E9-1777.pdf) (page consultée le 3 mai 2012).
- Open Government Partnership (2011). *Déclaration de gouvernement transparent*, [www.opengovpartnership.org/d%C3%A9claration-de-gouvernement-transparent](http://www.opengovpartnership.org/d%C3%A9claration-de-gouvernement-transparent) (page consultée le 3 mai 2012).
- Paquet, G. (2011). *Gouvernance collaborative : un antimanuel*, Montréal, Liber.
- Radcliffe, V. S. (2008). « Public Secrecy in Auditing: What Government Auditors cannot Know », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 19, n° 1, p. 99-126.
- Riopel, M. (2009). *Épistémologie et enseignement des sciences*, <https://sites.google.com/site/epistemologieenseignement/> (page consultée le 15 août 2012).



L'OBSERVATOIRE DE  
L'ADMINISTRATION  
PUBLIQUE  
ENAP

## LES ÉTATS CANADIENS COMPARÉS

*Site Internet dédié à la comparaison interprovinciale  
et à l'analyse de l'administration publique au Canada  
(disponible en français et en anglais)  
[www.etscanadiens-canadiangovernments.enap.ca](http://www.etscanadiens-canadiangovernments.enap.ca)*

Le site Les États canadiens comparés a pour but de documenter les phénomènes de convergence entre les États fédéral, provinciaux et territoriaux et de s'interroger sur les caractéristiques principales du modèle canadien d'administration publique. Il fournit pour cela les données les plus récentes disponibles concernant l'organisation des administrations publiques au Canada, leurs tailles et leurs pratiques de gestion.

### SUJETS ACTUELLEMENT TRAITÉS

#### ORGANISATION POLITICO-ADMINISTRATIVE

- Les institutions législatives • L'organisation de la fonction gouvernementale • Le nombre de ministères et leurs compétences • L'organisation municipale des provinces • Les systèmes provinciaux de l'éducation • Les systèmes provinciaux de la santé • Les organismes de la sécurité publique • Les institutions judiciaires • Les institutions autochtones

#### EFFECTIF PUBLIC

- Le secteur public • Les administrations provinciales • Les entreprises publiques • L'éducation • La santé et les services sociaux • Les administrations locales • L'administration fédérale

#### FINANCES PUBLIQUES

- Les revenus totaux • Les transferts fédéraux • Les dépenses totales • Les dépenses par mission • La dette

#### GESTION PUBLIQUE

- L'exercice de la gouvernance • La gestion budgétaire

### POUR NOUS JOINDRE

L'Observatoire de l'administration publique  
École nationale d'administration publique  
Courriel : [etscanadiens-canadiangovernments@enap.ca](mailto:etscanadiens-canadiangovernments@enap.ca)  
Téléphone : 418-641-3000, poste 6574

Secrétariat  
aux affaires  
intergouvernementales  
canadiennes

Québec

La réalisation du site a été rendue possible grâce à la participation du Secrétariat aux affaires intergouvernementales canadiennes du gouvernement du Québec par l'intermédiaire de son programme de soutien à la recherche.

# Débat

---

## COLLUSION ET CORRUPTION DANS LES ADMINISTRATIONS : LES VÉRIFICATEURS GÉNÉRAUX SERAIENT-ILS CONDAMNÉS À N'ÊTRE QUE DES TIGRES DE PAPIER ?

Par **Bertrand Malsch**, Professeur adjoint, HEC Montréal • [bertrand.malsch@hec.ca](mailto:bertrand.malsch@hec.ca)  
**Danielle Morin**, Professeure titulaire, HEC Montréal • [danielle.morin@hec.ca](mailto:danielle.morin@hec.ca)  
Et **Marie-Soleil Tremblay**, Professeure, École nationale d'administration publique  
• [marie-soleil.tremblay@enap.ca](mailto:marie-soleil.tremblay@enap.ca)

---

**Pour citer cet article :** Malsch, B., D. Morin et M.-S. Tremblay (2012). « Collusion et corruption dans les administrations : les vérificateurs généraux seraient-ils condamnés à n'être que des tigres de papier ? », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 173-180.

Créée le 9 novembre 2011 après valse-hésitations du gouvernement Charest, la commission Charbonneau, chargée d'enquêter sur l'octroi et la gestion des contrats publics dans l'industrie de la construction, a permis jusqu'à présent de révéler en plein jour les allusions de collusion et la corruption ayant eu cours dans certaines administrations municipales : fonctionnaires corrompus, parties de golf avec des dirigeants de la mafia, financement occulte de partis politiques, dilapidation de fonds publics. Les maires des plus grandes villes du Québec, Montréal et Laval, sont mis directement en cause par des témoins devant la Commission.

Il serait naïf d'imaginer que la province de Québec soit le seul lieu frappé par ces relations troubles entre administrations publiques, organisations mafieuses et pouvoirs politiques. Dunleavy et Hood (1994) font ainsi l'observation suivante : « *The basic problems of public management – namely human error, system failures, misdirected programmes, fraud or corruption and bad intentions are omnipresent.* » Cependant, la constatation de ce principe de réalité ne doit pas nous interdire en tant que chercheurs et en tant qu'intellectuels de réfléchir publiquement aux causes de ces dysfonctionnements, d'apporter des éléments de solution et de contribuer aux changements (Cooper, 2005; Malsch et Guénin-Paracini, à paraître; Neu, Cooper et Everett, 2001). En d'autres termes, ni la naïveté ni le fatalisme ne doivent l'emporter sur la volonté de réforme et l'exigence démocratique de débattre en société (Arendt, 1979).

Notre expertise, notre position de libres penseurs et notre désir d'étendre le débat au-delà de simples constats de résignation et d'impuissance nous ont ainsi poussés à exprimer dans les colonnes d'un grand quotidien du Québec un point de vue sur le rôle et la responsabilité des vérificateurs généraux au regard de la prévention et de la détection de la corruption dans les administrations. En effet, si ces derniers ont notamment pour mandat de s'assurer que les ressources publiques sont gérées dans un souci d'économie, d'efficacité et d'efficacité (Morin, 2002), comment expliquer que ces pratiques mafieuses, apparemment connues de tous

au sein des hôtels de ville, soient passées pendant tant d'années au travers de leurs filets de contrôle? En réponse à cette interrogation, le vérificateur général de la Ville de Montréal et ses adjoints ont publié à leur tour une réplique pour réfuter leur mise en cause, défendre le bilan et pointer les limitations de leur mandat.

Nous pensons que la publication de notre point de vue et de celui du vérificateur général de la Ville de Montréal présente une contribution hautement pertinente à ce numéro spécial de *Télescope*. L'écriture d'une tribune d'opinion est un travail de synthèse et d'argumentation. Réunir dans un même article ces deux opinions permet donc de camper très efficacement certains enjeux fondamentaux liés aux méthodes de travail et à l'indépendance des vérificateurs. Par ailleurs, la superposition de ces deux points de vue permet également de mettre en perspective des conceptions différentes et de les problématiser.

La suite de cet essai s'organise de la manière suivante. La première partie restitue notre point de vue publié dans *La Presse*, la seconde présente la réponse du vérificateur général de la Ville de Montréal et la troisième discute l'opposition de ces points de vue et les situe dans une perspective critique en s'interrogeant sur la capacité des vérificateurs généraux de contribuer à la prévention, à la détection et, ultimement, à la correction de la fraude et de la corruption dans les administrations publiques.

### **Où étaient les vérificateurs généraux? <sup>1</sup>**

*La commission Charbonneau est en train de faire en partie leur travail.*

*Ont-ils le pouvoir et l'autorité nécessaire pour mener leurs enquêtes face à des puissances mafieuses?*

Confronté au grand Barnum de déclarations, de témoignages, d'allégations et d'accusations qui rythment presque quotidiennement les travaux de la commission Charbonneau, le Québec, abasourdi, semble découvrir chaque jour davantage un système de passe-droit institutionnalisé dans les rouages d'administrations municipales. Ces révélations risquent fort de venir alimenter chez les citoyens un sentiment de grande frustration et de cynisme vis-à-vis du personnel politique de la province. Ce serait cependant une erreur de faire des politiciens les seuls boucs émissaires de cette crise de confiance.

Ce serait oublier, d'une part, que les maires et les ministres qui nous gouvernent ont été élus – et dans bien des cas réélus – démocratiquement par la population. Ce serait oublier, d'autre part, que les municipalités et le gouvernement agissent en théorie sous l'oeil vigilant et indépendant de vérificateurs généraux dont la mission est précisément de contrôler l'utilisation des ressources publiques et de s'assurer qu'elles sont gérées en conformité avec les lois et un souci d'économie, d'efficacité et d'efficacité.

Chaque année, les vérificateurs généraux de la Ville de Montréal, de la Ville de Laval ou du gouvernement du Québec produisent plusieurs centaines de pages

---

<sup>1</sup> Bertrand Malsch, Danielle Morin et Marie-Soleil Tremblay (2012), « Où étaient les vérificateurs généraux? », *La Presse*, Section Débats, 29 octobre, p. A-18.

pour rendre compte de leurs audits et faire part de leurs recommandations. En septembre 2009, le vérificateur général de la Ville de Montréal rédigeait ainsi un rapport remarqué dans lequel il mettait en évidence différentes zones d'ombre à forte odeur de collusion entourant l'attribution du marché des compteurs d'eau de la Ville de Montréal. On sait ce qu'il est advenu de ce rapport et des nombreux coups qui ont été portés par la suite contre Jacques Bergeron pour tenter de le décrédibiliser.

Le rôle d'un vérificateur, qu'il s'agisse du secteur public ou du secteur privé, consiste à produire de la confiance entre l'entité qu'il contrôle et le public qui en dépend. Lorsqu'il échoue, les conséquences sont graves. La disparition brutale du cabinet Arthur Andersen impliqué dans l'affaire Enron est là pour en témoigner. La confiance est un élément fondamental, non seulement pour le climat des affaires, mais également pour l'harmonie sociale. Tout ce qui altère le lien social entre le gouvernement et les citoyens est une atteinte sérieuse au contrat démocratique.

Qu'il ait fallu ainsi attendre une commission d'enquête publique pour faire toute la lumière sur la gestion illégale et inefficace des fonds publics dans le domaine de la construction – c'est-à-dire pour faire en partie le travail attendu des vérificateurs – appelle sans délai un débat public autour des questions suivantes. Les vérificateurs de la province et des municipalités du Québec disposent-ils des ressources humaines et financières nécessaires pour exécuter leur mission? Ont-ils le pouvoir et l'autorité nécessaire pour mener leurs enquêtes face à des puissances mafieuses? Les contrôles internes des administrations publiques sont-ils à ce point défaillants qu'ils rendent la tâche des vérificateurs impossible? Sont-ils suffisamment protégés des pressions du pouvoir politique pour pouvoir assumer leur rôle de chien de garde et ne pas hésiter à bousculer les intérêts les plus établis? Bref, la vérification des comptes et de la gestion des administrations telle qu'elle est pratiquée aujourd'hui est-elle encore le bon outil pour détecter les menaces de fraude et de corruption?

Lorsque les feux des projecteurs médiatiques se seront éteints sur la commission Charbonneau, il reviendra au gouvernement d'en appliquer les recommandations et aux vérificateurs généraux d'en surveiller la mise en œuvre. En conséquence, si les travaux de la Commission devaient se conclure sans avoir sérieusement réfléchi au rôle et aux responsabilités des vérificateurs généraux, il y aurait tout lieu de craindre que la confiance du public ne puisse être pleinement rétablie, non seulement vis-à-vis de ceux qui nous gouvernent, mais également vis-à-vis de ceux qui les surveillent.

## L'alarme sonnée à plusieurs reprises<sup>2</sup>

*Depuis 2004, nous avons produit plus de 25 rapports sur l'octroi et la gestion des contrats à la Ville de Montréal.*

*Lorsque nous confirmons la mise en application de nos recommandations à la suite de la découverte de lacunes, notre cycle de vérification prend fin. Si, par la suite, il y avait récurrence des lacunes, nous ne pourrions pas détecter cette situation.*

Nous tenons à nuancer certaines affirmations émises dans la lettre des professeurs Bertrand Malsch, Danielle Morin et Marie-Soleil Tremblay à la lumière du contexte propre à la fonction du vérificateur général de la Ville de Montréal.

Le mandat conféré aux vérificateurs généraux municipaux en vertu de la Loi sur les cités et villes est de soutenir le conseil municipal dans ses responsabilités de gouverner par le moyen de sa vérification des affaires et comptes de la municipalité. Cette vérification comporte notamment la mesure dans laquelle les ressources sont gérées par l'administration en conformité avec les lois et les règlements ainsi qu'un souci d'économie, d'efficacité et d'efficacités.

Le vérificateur général de la Ville de Montréal a-t-il sonné l'alarme en ce qui a trait plus spécifiquement au processus d'octroi et de gestion des contrats relatifs aux travaux de construction? À maintes reprises. Nous avons produit, depuis 2004, plus de 25 rapports de vérification qui touchaient l'octroi et la gestion des contrats. Nous avons également, à quelques reprises, transmis le fruit de nos travaux aux autorités policières, dont à titre d'exemple le dossier du projet Faubourg Contrecoeur.

Par ailleurs, nous ne pouvons passer sous silence, en lien avec les allégations faites à la commission Charbonneau sur le processus d'octroi et de gestion de contrats à la Ville de Montréal, que lorsque nous confirmons la mise en application de nos recommandations à la suite de la découverte de lacunes, notre cycle de vérification prend fin compte tenu de notre mandat. Si, par la suite, pour différentes raisons, il y avait récurrence des dites lacunes, nous ne pourrions pas détecter cette situation.

De plus, si une personne décide sciemment, une fois la recommandation mise en place, de la contourner, il nous serait également difficile de découvrir cette situation. En outre, rappelons que le vérificateur général n'a qu'un pouvoir de recommandation. La mise en œuvre ou non des recommandations formulées par le vérificateur général est une prérogative de l'administration.

Dans notre dernier rapport annuel, nous avons fait état qu'environ 5 % des recommandations dites majeures n'avaient pas été mises en application. Nous ne disons pas que toutes ces recommandations concernent nécessairement les allégations faites à la commission Charbonneau, mais cette situation démontre les limites des travaux du vérificateur général.

Nous n'avons pas, à titre de vérificateur général, la capacité et la latitude, comme l'affirment les auteurs, de faire « toute la lumière sur la gestion illégale et

---

<sup>2</sup> Jacques Bergeron, Robert Duquette et Serge Vaillancourt (2012), « L'alarme sonnée à plusieurs reprises », *La Presse*, Section Débats, 2 novembre, p. A-22.



inefficace des fonds publics dans le domaine de la construction ». La portée de notre travail et de nos conclusions est limitée par quatre facteurs majeurs.

- Le vérificateur général n'a pas les pouvoirs d'enquête des autorités policières.
- Contrairement à la commission Charbonneau, qui a le pouvoir de contraindre des personnes appartenant à des organisations diverses à venir témoigner à sa tribune, le pouvoir du vérificateur général de la Ville de Montréal se limite à exiger de tout employé de la Ville de lui fournir les informations nécessaires à son travail. Il n'a pas légalement l'autorité nécessaire d'exiger des informations d'élus ou de tiers ainsi que de les contraindre à s'expliquer.
- Une limite inhérente au contrôle interne dans une organisation est la présence de collusion, qu'elle soit interne ou externe. Dans la mesure où deux personnes ou plus décident de comploter pour commettre une fraude ou une malversation, il devient difficile, voire impossible, pour un vérificateur de détecter les stratagèmes utilisés, qui peuvent comprendre la falsification de documents ou la négligence volontaire.
- Les ressources financières allouées au vérificateur général sont limitées et fixées par la loi.

Nous sommes convaincus que la vérification indépendante des comptes et affaires de la Ville, telle qu'elle est pratiquée par le Bureau du vérificateur général de Montréal, demeure un moyen important pour s'assurer de la saine gestion des deniers publics. Cependant, en raison des contraintes évoquées précédemment, il serait illusoire d'espérer que le vérificateur général puisse détecter toutes les menaces de fraude et de corruption pouvant survenir dans une grande ville comme Montréal. Nous n'avons ni les pouvoirs ni les ressources d'une commission d'enquête et des autorités policières.

### **Les vérificateurs généraux impuissants devant la corruption des Administrations ?**

Alors que notre lettre appelait à un questionnement des pratiques actuelles pour empêcher ces événements de se reproduire, la réponse des vérificateurs de la Ville de Montréal n'aborde aucunement cette essentielle (et inévitable) remise en question du rôle joué par les auditeurs dans la lutte contre la corruption. Elle s'apparente davantage à un exercice d'autojustification concernant le travail accompli au cours des dernières années. Pourtant, l'enquête en cours est en train de faire la preuve d'une défaillance majeure des contrôles mis en place à la Ville de Montréal. Et les auditeurs font partie (et en sont une constituante fondamentale) de l'environnement de contrôle qui semble avoir failli.

M. Bergeron et ses collègues ont répondu à l'interrogation « Où étaient les vérificateurs ? » dans le sens littéral de la question. Ils ont répondu en énumérant les tâches qu'ils ont accomplies pendant que la corruption s'installait inlassablement au cœur même de l'administration municipale dont ils vérifiaient la gestion. Cette réponse est une démonstration on ne peut plus parlante d'une vision « micro » des auditeurs, non seulement de leurs tâches, mais aussi de leur rôle en tant que gardiens de l'Administration.

Les vérificateurs avancent que la portée de leur travail et leurs conclusions sont limitées par leurs pouvoirs d'enquête qui ne sont pas ceux des autorités policières. Les auditeurs n'ont pas à se livrer à des enquêtes comme telles dans les Administrations; ce n'est pas là ni leur rôle ni leur domaine de compétences. Néanmoins, ils ont le devoir d'évaluer les risques de fraude en présence, et cela, sans relâche. Lorsqu'ils audient les états financiers, il est obligatoire que les auditeurs réévaluent chaque année les risques de fraude au sein de l'organisation qu'ils vérifient. Les normes de pratique de l'audit des états financiers sont très claires à cet égard<sup>3</sup> :

A8. Bien qu'on ne puisse s'attendre à ce que l'auditeur fasse totalement abstraction du jugement que son expérience passée auprès de l'entité l'a amené à porter sur l'honnêteté et l'intégrité de la direction et des responsables de la gouvernance de l'entité, il est particulièrement important qu'il fasse preuve d'esprit critique lorsqu'il considère les risques d'anomalies significatives résultant de fraudes, étant donné que les circonstances peuvent avoir changé.

A6. Dans le secteur public, les responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes peuvent découler de textes légaux ou réglementaires ou d'autres textes émanant d'une autorité qui sont applicables aux entités du secteur public, ou être spécifiquement définies dans le mandat de l'auditeur. En conséquence, il se peut que les responsabilités de l'auditeur d'une entité du secteur public ne se limitent pas à la prise en considération des risques d'anomalies significatives dans les états financiers, mais qu'elles comportent une obligation plus large de considérer les risques de fraude.

Lorsque les auditeurs effectuent des missions d'audit de performance, l'obligation d'apprécier les risques de fraude en présence n'est pas formellement énoncée dans les normes de pratique, mais ce serait adopter une vision très réductrice du rôle de l'auditeur que de ne pas effectuer cette appréciation parce que les normes ne l'exigent pas formellement.

Tous, qu'ils soient gestionnaires ou élus, devront faire un examen de conscience sur les circonstances ayant engendré cette situation. Il faut souhaiter que ces événements susciteront aussi chez les auditeurs des questionnements véritables quant à leur rôle au regard de la prévention et de la détection de la corruption dans les Administrations.

L'heure n'est plus à la justification du travail effectué dans le passé non plus qu'à la résilience pour les vérificateurs généraux se disant limités dans la portée et l'étendue de leur travail d'audit des Administrations. Si les auditeurs n'ont pas suffisamment de pouvoirs ou de ressources pour assumer pleinement leur rôle de gardiens, qu'ils en fassent la démonstration aux autorités, et si les autorités restent sourdes à leur requête, ils auront toujours la possibilité de rendre public le refus des autorités de leur allouer les pouvoirs et les ressources demandés.

---

<sup>3</sup> Norme canadienne d'audit – NCA 240 – Responsabilités de l'auditeur concernant les fraudes lors d'un audit d'états financiers, paragraphes A8 et A6 (Collection Normes et recommandations de l'ICCA).

Les vérificateurs généraux disposent d'une position privilégiée en raison de leur statut institutionnel. Il y a des limites visibles à ce qu'ils peuvent faire pour assumer pleinement leur rôle de gardiens des Administrations, et espérons que les autorités sauront y remédier. Mais il y a aussi les limites invisibles, celles que les auditeurs s'imposent à eux-mêmes lorsqu'ils exécutent leur travail d'audit. Les vérificateurs généraux risquent de devenir (ou d'être vus comme) des tigres de papier s'ils persistent à justifier la pertinence de leur travail alors que preuve est faite que les cibles qu'ils ont visées n'étaient pas les bonnes, que les lacunes qu'ils ont identifiées en cachaient d'autres bien pires, que les recommandations qu'ils ont émises ont été suivies à moitié et que les alarmes qu'ils ont sonnées n'ont pas été entendues ou écoutées.

### ■ CONCLUSION : « FAIRE SAVOIR »

L'anthropologue Michael Taussig définit la notion de « secret public » comme étant ce qui est connu de tous, mais qui ne peut être articulé et énoncé publiquement (Taussig, 1999). Le secret public entourant certaines choses est parfois tel que même l'apparence de savoir ledit secret doit être soigneusement évitée et dissimulée : « *[people] know they must not know* » (Taussig, 1999, p. 131). C'est à partir de son expérience dans la Colombie déchirée des années 1980 que Taussig développe la notion de secret public :

*We all "knew" this [collusion between death squads and the military], and they "knew" we "knew," but there was no way it could be easily articulated, certainly not on the ground, face-to-face. Such "smoke screens" are surely long known to mankind, but this "long knowiness" is itself an intrinsic part of knowing what not to know [ . . . ] Such is the labor of the negative, as when it is pointed out that something may be obvious, but needs stating in order to be obvious. For example, the public secret. Knowing it is essential to its power, equal to its denial (Taussig, 1999, p. 6).*

L'expérience colombienne de Taussig et son concept de « secret public » résonnent étrangement dans le contexte des révélations de la commission Charbonneau indiquant que les pratiques mafieuses de collusion et de corruption étaient apparemment connues de (presque) tous au sein de l'administration de la Ville de Montréal. Comme si tout le monde savait, mais en même temps, chacun savait qu'il ne devait pas savoir. Bref, la loi du silence semble s'être insidieusement installée à l'hôtel de ville. En mobilisant les travaux de Taussig, Vaughan Radcliffe (2008, p. 106-107) fait la remarque suivante à propos de la vérification dans le secteur public :

*In its amenability and ready adherence to the public secrets of modern society government auditing does in fact tend towards an attendance to those in power, though this may be unintended, through its provision of a reliable stream of managerial diagnoses and an abrogation of political debate, and this is in itself a significant factor in the rapid expansion of auditing in government [...] I believe that a careful reading of the products of audit inquiry provides evidence of the complicity of auditing in maintaining public secrets [...] In just one example of this, and as has been said elsewhere, the language of auditing is itself defining, facilitating, for example, the definition of political problems as business problems, and hence displacing political debate of matters that could potentially prove embarrassing.*

Ce que nous rappelle Radcliffe avec toute la profondeur empirique de ses propres travaux de recherche, c'est que la mission d'un vérificateur général n'est pas simplement de savoir, mais également de « faire savoir ». Faire savoir « publiquement » n'est pas qu'une question d'indépendance. Elle implique également de la part du vérificateur général de considérer soigneusement le choix des mots pour qualifier la nature des dysfonctionnements qu'il démasque et alerter avec justesse le public. Lorsque l'origine de ces dysfonctionnements est de nature politique, ils doivent être décrits et caractérisés comme tels. Autrement dit, les missions d'audit de performance ne peuvent se limiter à une appréciation technique des systèmes de gestion vérifiés. Les vérificateurs généraux ne sont pas simplement des techniciens, ils ont également une responsabilité politique à assumer pour faire émerger la vérité et rendre visibles les secrets publics et politiques des Administrations. Cette responsabilité ne dépend pas uniquement des vérificateurs généraux. Elle incombe également aux chercheurs universitaires qui par leurs travaux doivent contribuer à identifier les défis de la vérification dans le secteur public et à renforcer de façon constructive la légitimité des vérificateurs généraux au service des citoyens.

---

## BIBLIOGRAPHIE

- Arendt, H. (1979). *On Revolution*, New York, Penguin Books.
- Cooper, C. (2005). « Accounting for the Public Interest: Public Ineffectuals or Public Intellectuals », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 18, n° 5, p. 592-607.
- Dunleavy, P. et C. C. Hood (1994). « From Old Public Administration to New Public Management », *Public Money and Management*, vol. 14, n° 2, p. 9-16.
- Malsch, B. et H. Guénin-Paracini (à paraître). « The Moral Potential of Instrumental Reason in Accounting Research », *Critical Perspectives on Accounting*.
- Morin, D. (2002). Influence of Value for Money Audit on Public Administrations: Looking Beyond Appearances, *Financial Accountability & Management*, vol. 17, n° 2, p. 99-117.
- Neu, D., D. J. Cooper et J. Everett (2001). « Critical Accounting Interventions », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 12, n° 6, p. 735-762.
- Radcliffe, V. S. (2008). « Public Secrecy in Auditing: What Government Auditors cannot Know », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 19, n° 1, p. 99-126.
- Taussig, M. (1999). *Defacement: Public Secrecy and the Labor of the Negative*, Stanford, Stanford University Press.

# Recensions

---

## QUALITÉ DE L'AUDIT : ENJEUX DE L'AUDIT INTERNE ET EXTERNE POUR LA GOUVERNANCE DES ORGANISATIONS

Sous la direction de **Benoît Pigé**, Bruxelles, De Boeck, 2011, 290 p.

L'audit est un processus complexe. Au cœur des mécanismes de gouvernance, l'audit est perçu comme l'un des moyens pour améliorer la diffusion des informations financières et sécuriser le fonctionnement des marchés financiers. Dans son approche actuelle, l'étude du rôle et de la qualité de l'audit au sein du processus de gouvernance corporative repose donc, en grande partie, sur l'analyse de sa capacité à réduire l'asymétrie d'information entre l'organisation et les utilisateurs des états financiers. Cette perspective est louable, mais elle n'est pas la seule. En replaçant l'audit dans une analyse plus large et en considérant les attentes de différentes parties prenantes, il est alors possible d'appréhender la qualité de l'audit sous des angles différents. C'est ce que propose l'ouvrage *Qualité de l'audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations* sous la direction de Benoît Pigé. Dans une perspective largement européenne, ce collectif s'intéresse à différentes facettes de la qualité de l'audit, et particulièrement de l'audit externe<sup>1</sup>. Les principaux thèmes abordés en regard de la qualité de l'audit externe sont sommairement présentés dans la première partie de ce compte rendu, alors que les chapitres consacrés à l'audit interne sont détaillés en seconde partie.

### La qualité de l'audit externe

Traditionnellement, la qualité de l'audit externe est évaluée à l'aide de deux variables : la compétence – celle de l'auditeur lui-même, mais également celle de la firme comptable qui l'emploie – et l'indépendance. Au fil des ans, les chercheurs ont également examiné le processus de l'audit comme facteur clé de la qualité du produit fini. Ils ont constaté que l'accroissement de la normalisation dans les domaines de la comptabilité, du contrôle interne et de l'audit a progressivement transformé la notion de compétence en notion de conformité aux normes applicables et entraîné une formalisation significative du processus d'audit. Deux chapitres de l'ouvrage abordent plus directement ces notions de normalisation et de formalisation<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Sur les 17 chapitres composant le volume, seulement 3 traitent d'audit interne.

<sup>2</sup> Le chapitre 2 insiste sur la normalisation du contrôle interne comme base du processus d'audit et le chapitre 5 présente la démarche de contrôle de la qualité adoptée par le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C).

Un besoin de réintroduire une certaine souplesse dans le processus d'audit se fait toutefois sentir. Bien que l'audit soit un processus bien défini, il doit pouvoir prendre en compte les singularités de l'organisation auditée. L'approche par les risques d'affaires discutée au chapitre 3 en est un exemple, puisqu'elle permet de réintroduire un certain jugement professionnel dans le processus en exigeant de l'auditeur qu'il comprenne bien la stratégie de gestion de l'entreprise ainsi que les risques auxquels elle fait face. Quoique cette méthodologie entraîne certaines inquiétudes en matière d'indépendance de l'auditeur, elle a le mérite de permettre une adaptabilité aux conditions réelles vécues par l'entreprise. Au chapitre 4, Chemangui et ses collègues proposent un modèle d'évaluation de la qualité de l'audit axé sur l'adaptabilité du processus aux caractéristiques de l'organisation. Ils suggèrent de s'appuyer sur la théorie d'agence afin de déterminer les relations qui présentent les plus hauts risques pour l'entreprise.

Le besoin de souplesse dans l'établissement du processus d'audit et dans l'évaluation de sa qualité peut provenir de différentes sources, notamment de la complexité des phénomènes à auditer<sup>3</sup>, du contexte culturel particulier dans lequel s'inscrit l'audit<sup>4</sup> ou des intérêts envisagés<sup>5</sup>. Ce besoin de s'écarter d'un formalisme excessif ramène à l'avant-scène la notion de jugement professionnel. Miledi et Pigé s'appuient, dans le chapitre 14, sur l'approche cognitive pour attirer l'attention sur les dangers des outils standardisés d'aide à la décision dans le processus d'audit. Ils estiment que leur utilisation systématique par les cabinets, si elle augmente la standardisation, facilite le contrôle de la qualité et réduit les coûts, pourrait également sérieusement compromettre le développement du jugement professionnel.

Finalement, Noël et Chemangui (chapitre 15) s'intéressent au rôle du genre dans la perception des questions éthiques<sup>6</sup>. Utilisant le modèle des cartes conceptuelles, l'étude ne démontre pas que les hommes ont une sensibilité plus ou moins grande que les femmes à l'égard des questions éthiques. Elle tend toutefois à montrer qu'ils définissent l'éthique et son importance de manière différente. Alors que les femmes semblent attacher une grande importance au développement et au maintien d'un climat de travail pacifique et collaboratif, les hommes insistent davantage sur le respect des règles et des procédures.

## L'audit interne

Trois chapitres portent plus spécifiquement sur l'audit interne. Dans le chapitre 9, Thiéry-Dubuisson s'intéresse aux caractéristiques de la qualité de l'audit interne au sein des grands groupes. Selon elle, l'audit interne contribue à la qualité de l'audit externe par sa nature – il évalue le contrôle interne et lutte contre la

---

<sup>3</sup> Par exemple, l'audit des actifs immatériels, traité au chapitre 6, ou les International Financial Reporting Standards discutés au chapitre 13.

<sup>4</sup> Les chapitres 11 et 12 traitent du cas particulier des pays africains.

<sup>5</sup> Dans une perspective nettement plus juridique, Tchotourian plaide pour une responsabilité accrue des auditeurs externes en matière de responsabilité sociale des entreprises (chapitre 7).

<sup>6</sup> À noter que le chapitre 16 s'intéresse également à la place de l'éthique dans la formation du jugement professionnel de l'auditeur externe, mais sans égard au genre.

fraude – ainsi que par son positionnement – et notamment son accès aux plus hautes sphères de la gouvernance corporative. L'audit interne est maintenant vu comme un collaborateur actif de l'audit externe; ensemble, ils augmentent la couverture globale de l'audit, ce qui ne peut que contribuer à l'amélioration de la qualité de l'audit. L'auteure insiste toutefois sur la formalisation importante des travaux de l'auditeur interne. Cette formalisation est demandée par les parties impliquées dans le processus de gouvernance, et notamment par le comité d'audit, afin d'accentuer l'image d'une entreprise « sous contrôle ». Les administrateurs sont rassurés par le fait que les auditeurs internes suivent une procédure établie, sanctionnée par les instances de la profession. Les auditeurs internes eux-mêmes sont complices de cette formalisation, puisqu'elle les aide à asseoir leur nouvelle légitimité. Malgré cette formalisation du processus d'audit interne, qui pourrait nuire à l'usage du jugement professionnel pourtant essentiel au travail des auditeurs internes, l'auteure conclut que l'audit interne participe incontestablement à la qualité de l'audit des grands groupes.

Bon-Michel, quant à elle, attire l'attention sur le fait que même si la démarche d'audit interne tend vers une certaine uniformité, elle demeure nécessairement subordonnée à l'organisation auditée et à son secteur d'activité. Elle fournit l'exemple de l'audit bancaire en exposant sommairement les principaux risques auxquels sont exposées les banques (risques de crédit, risques de marchés et risques opérationnels) ainsi que l'encadrement législatif auquel elles doivent se soumettre. Le Comité de réglementation bancaire et financière réglemente le contrôle interne au sein des banques et sert donc de base de travail aux auditeurs internes. Il prévoit trois niveaux de gestion de contrôle : la gestion des opérations (auto-contrôle), le contrôle permanent (généralement assuré par des fonctions précises telles que la Direction de la gestion des risques ou la Direction de la conformité) et finalement le contrôle périodique (où se situe l'audit interne). L'auditeur interne, qui se trouve donc au troisième niveau de contrôle, devra s'assurer non seulement de la conformité réglementaire, mais également de l'efficacité des dispositifs de contrôle.

Finalement, dans le chapitre 17, Bon-Michel présente une très intéressante réflexion sur le rôle de l'audit interne dans le processus d'apprentissage organisationnel. Prenant appui sur l'approche comportementale, elle souligne que l'audit interne joue un rôle important de stimulus dans le processus de gestion et de contrôle des risques. En effet, il permet de mettre en lumière certains risques, notamment lors de la préparation du plan annuel d'audit ou lors de la présentation des constats. L'audit interne aide également à cerner les meilleurs moyens à mettre en place pour contrôler ces risques. Toutefois, l'apprentissage est miné par le déploiement de routines défensives comme les jeux de pouvoir, la protection de l'image ou le désengagement face à la perception de conflits d'objectifs. Pour faciliter l'apprentissage, il importe que l'auditeur interne prenne en compte ces mécanismes de défense dans son approche. L'auteure insiste aussi sur l'importance du dialogue et l'implication du management afin d'améliorer la coopération et l'intégration des apprentissages.

En résumé, cet ouvrage couvre un vaste éventail de préoccupations entourant la notion de qualité de l'audit. Si son côté éclectique séduit, il engendre également une certaine déception puisque les sujets sont souvent effleurés et le lecteur reste un peu sur son appétit. Relativement à l'audit interne, les textes présentés sont intéressants, quoique peu nombreux.

Par SYLVIE HARBOUR

Étudiante au doctorat, Faculté des sciences de l'administration, Université Laval

---

## PERFORMANCE AUDITING: CONTRIBUTING TO ACCOUNTABILITY IN DEMOCRATIC GOVERNMENT

Sous la direction de **Jeremy Lonsdale, Peter Wilkins et Tom Ling**, Cheltenham, Edward Elgar Publishing Ltd, 2011, 351 p.

Cet ouvrage, préparé sous la direction de Jeremy Lonsdale, Peter Wilkins et Tom Ling, fait le point sur le développement de l'audit de performance, ou vérification d'optimisation, au cours des dernières décennies. Après des débuts hésitants, marqués par une réticence des vérificateurs publics à déborder le cadre habituel de leurs activités pour s'avancer dans un domaine inconnu, les préoccupations réitérées des parlementaires, des gouvernements et du public pour des informations plus directement utiles à la prise de décision et à l'amélioration de la gestion publique ont amené la réalisation d'un nombre grandissant d'exercices d'audit de performance. À telle enseigne qu'aujourd'hui, il n'y a pratiquement plus d'instance de vérification publique qui ne pratique l'audit de performance ou qui ne s'apprête à le faire.

Les contributions des différents auteurs, autant universitaires que praticiens, sont regroupées en deux parties. La première traite de la conduite de l'audit de performance et réunit des articles portant sur le choix des sujets soumis à la vérification, les outils et les méthodes utilisés, les informations permettant d'asseoir les jugements portés et les normes de qualité. La seconde fait le point sur l'apport de l'audit de performance et cherche à en évaluer les effets, à la fois du point de vue de la reddition de comptes démocratique et du développement des connaissances. L'ensemble forme l'appréciation factuelle et critique la plus complète de l'état d'avancement des travaux en matière d'audit de performance, des difficultés que les vérificateurs rencontrent et n'ont pas réussi complètement à surmonter.

Si l'on se fie à l'INTOSAI<sup>1</sup>, la référence internationale en matière d'audit public, la vérification axée sur la performance se préoccupe essentiellement de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacité de la gestion, c'est-à-dire de l'acquisition-conservation-disposition au meilleur coût et en temps opportun, de la transformation au

---

<sup>1</sup> INTOSAI (2004), *ISSAI 3000: Implementation Guidelines for Performance Auditing*.



meilleur rendement des ressources en biens et services et de l'atteinte des résultats au meilleur niveau. Cette définition, aussi consensuelle semble-t-elle être, n'est cependant pas mise en œuvre partout avec la même attention, comme les auteurs le montrent bien. Ces écarts peuvent être attribuables à plusieurs causes. D'abord, les mandats donnés par le législateur aux équipes d'audit varient beaucoup selon les pays, certains mettant par exemple l'accent sur l'évaluation des politiques et de leur implantation alors que d'autres excluent formellement cet aspect pour que l'accent porte essentiellement sur la gestion. Ensuite, les champs d'expertise des équipes d'audit sont variables et souvent assez concentrés (comptabilité, droit) de sorte qu'elles ne sont pas toutes en mesure de s'attaquer à des sujets complexes qui exigent des connaissances et des habiletés plus larges. Enfin, les méthodes de travail avec les organisations ou les programmes sous audit diffèrent grandement, certaines équipes cherchent à obtenir la meilleure compréhension possible de l'environnement opérationnel et de gestion alors que d'autres se méfient d'une trop grande proximité avec ceux qu'ils ont la charge d'apprécier, ce qui peut entraîner des biais ou des lacunes dans l'information dont elles disposent.

Il ressort globalement des analyses présentées que l'audit de performance est une activité hybride qui puise dans diverses sources pour parvenir à ses fins, tant du côté de l'analyse de politique que de l'évaluation pour n'en mentionner que quelques-unes. Ce qu'elle possède que celles-ci n'ont pas, c'est une plus grande facilité d'accès aux renseignements qu'elle juge utiles, un processus formel de transmission de ses constatations et de ses recommandations aux gouvernants et aux parlementaires et des mécanismes de suivi assez systématiques. Malgré tout, il demeure difficile d'apprécier l'impact réel des rapports produits sur l'amélioration de la gestion publique, le contexte dans lequel ils sont rendus publics pesant sur l'appropriation qui en sera faite par l'ensemble des parties concernées. Il est donc dans certains cas important et dans d'autres négligeable.

Qu'est-ce qu'une bonne performance? Cette question reste encore à débattre même si on commence à en avoir une meilleure compréhension qu'avant. Qu'est-ce qu'un bon audit de performance? La réponse est beaucoup plus claire après la lecture de ce livre bien que des zones d'ombre subsistent encore que les auteurs n'ont pas manqué de signaler.

*Par PIERRE CLICHE*

*Professeur invité, École nationale d'administration publique et Directeur de L'Observatoire de l'administration publique*

---

## AUDIT INTERNE ET CONTRÔLE DE GESTION : POUR UNE MEILLEURE COLLABORATION

De **Jacques Renard** et **Sophie Nussbaumer**, Paris, Eyrolles Éditions d'Organisation, 2011, 232 p.

*Audit interne et contrôle de gestion : pour une meilleure collaboration* est l'occasion d'un regard croisé d'un auditeur interne, Jacques Renard, et d'un contrôleur de gestion, Sophie Nussbaumer, sur les interactions entre ces deux fonctions au sein des organisations françaises. Les auteurs participent également, à des degrés différents, à la formation spécialisée en audit interne et en contrôle de gestion. Ils plaident pour un rapprochement des deux professions et pour une meilleure collaboration entre les deux fonctions dans le but d'améliorer la gouvernance des entreprises.

Le livre est divisé en trois parties principales. À la suite de l'introduction dans laquelle il est question de l'évolution historique des deux fonctions et de leurs définitions, la première partie note leurs convergences et précise leurs spécificités. L'audit interne et le contrôle de gestion sont ainsi deux fonctions essentielles qui contribuent, par des voies différentes, à la réalisation des objectifs de l'entreprise. Le contrôle de gestion assure le suivi des réalisations et l'élaboration de prévisions à long terme, tandis que l'audit interne détecte les risques et formule des propositions pour les éviter. Les auteurs indiquent que ces deux fonctions de conseil au management agissent dans des périmètres semblables en investissant toutes les activités d'une organisation. Deux types de convergences sont ensuite distingués : celles relevant de l'assistance mutuelle et celles liées au domaine des relations internes. L'assistance mutuelle se traduit par la mise au service de chaque technique et de chaque procédé de l'autre fonction. Ainsi, l'audit interne examine, selon une approche par les risques, la fonction du contrôle de gestion et détermine dans quelle mesure elle répond aux attentes de l'organisation. Inversement, le contrôle de gestion veille à ce que la conception fonction de l'audit interne soit conforme à la stratégie de l'organisation. Les deux fonctions présentent aussi des similitudes dans la nature des liens relationnels avec les différents organes de l'entreprise qui se traduisent par l'importance du responsable de la fonction dans son influence et son autorité, ainsi que par un dialogue renforcé avec les responsables opérationnels. Les auteurs soulignent que l'évolution des deux fonctions permet de présenter leurs particularités comme des occasions à saisir pour une collaboration étroite dans le but d'une meilleure efficacité. Dans ce cadre, les risques ciblés par l'auditeur interne constituent une information primordiale pour le contrôleur de gestion et l'information centralisée par ce dernier alimente les démarches de l'auditeur interne.

La section suivante propose une feuille de route pour une meilleure organisation du travail et la création d'une synergie relationnelle au sein des organisations. Les auteurs notent que les nombreuses tentatives pour redéployer le contrôle de gestion et l'audit interne n'ont pas apporté la cohérence voulue. Pour remédier

à cette situation, les auteurs préconisent une amélioration de la convergence des deux fonctions par l'entremise d'une concertation organisée qui résulte de plusieurs actions : amélioration dans la définition des périmètres, optimisation de la gestion, meilleure coordination des objectifs, harmonisation des finalités, adaptation des moyens et complémentarité organisée des méthodes et des outils. L'amélioration de la convergence doit être accompagnée par une totale adhésion des acteurs. Les auteurs appellent à une coordination des activités grâce à une participation concertée et organisée de tous les acteurs au contrôle interne. Ces derniers devraient aussi se limiter à leur propre champ d'expertise pour assurer une complémentarité de leurs actions. Il s'agit d'une démarche collective visant l'amélioration de la gouvernance. Selon Renard et Nussbaumer, la mise en place de ces nouvelles méthodes de travail doit être soutenue par une formation adéquate des différents acteurs.

Dans la troisième partie du livre, les auteurs proposent une autre organisation de travail qui favorise une meilleure concertation entre les deux fonctions. Ils recommandent de les regrouper, tout en conservant leurs spécificités, au sein d'une même structure rattachée à la direction générale et pilotée par une autorité commune maîtrisant les deux expertises. Le partage cohérent des tâches entre les deux activités devrait être garanti par une charte commune élaborée par le responsable de cette structure. Les auteurs estiment que ce type d'organisation permet à l'audit interne et au contrôle de gestion de devenir des acteurs efficaces de la gouvernance de l'entreprise. Cette organisation n'est pas nouvelle ; elle est déjà initiée dans le monde anglo-saxon. Les auteurs soutiennent qu'elle contribue à une meilleure gouvernance, et ce, de trois façons différentes. En premier lieu, le fait d'optimiser la relation entre la poursuite de la performance et la gestion des risques permet de limiter la volatilité des résultats, d'améliorer l'allocation des ressources, de renforcer la planification stratégique et d'accroître la valeur ajoutée. En second lieu, le type de structure proposée favorise la coordination de la déontologie et des normes professionnelles des deux fonctions, dans une perspective de cohérence ou de complémentarité. Enfin, la concertation entre les deux fonctions facilite une harmonisation de l'assistance du management qui se concrétise sur cinq plans : renforcer l'alerte, mieux gérer les imprévus, rendre plus crédible la vision stratégique, améliorer l'information et conforter le développement durable, pilier d'une meilleure gouvernance.

En guise de conclusion, les auteurs abordent les problèmes actuels auxquels font face les organisations. Il s'agit d'un monde de travail qui évolue dans un environnement de plus en plus complexe. La concertation est défailante en raison d'une organisation de travail trop segmentée, et elle est aggravée par des structures inadaptées qui nuisent à la bonne gouvernance. En plus des solutions proposées dans les chapitres du livre, à savoir des structures adaptées, un système d'information efficace pour les acteurs des deux fonctions et une direction générale bien informée, les auteurs avancent d'autres points qui s'articulent autour de la qualité de l'environnement de contrôle, la rationalité de l'organisation et le professionnalisme des acteurs.

Le livre s'adresse en priorité aux gestionnaires d'entreprise et au milieu professionnel des fonctions de l'audit interne et du contrôle de gestion. La bibliographie se limite essentiellement à des monographies publiées en français et traitant de façon générale des deux fonctions. La démarche des auteurs d'amorcer un rapprochement entre les deux professions s'inscrit dans le contexte français et ne peut être généralisée que dans des cadres de gestion similaires. Certes, ils présentent un plaidoyer pour la convergence des deux fonctions, mais il apparaît que leur grand souci est de préserver leurs spécificités et leur champ d'action respectif. Par ailleurs, les pistes d'amélioration proposées restent dans les généralités et sont vagues, sauf quelques exceptions, pour organiser les relations entre toutes les autres unités d'une organisation. Les auteurs auraient dû appuyer leur proposition par des données empiriques et citer des études qui mettent en évidence les avantages occasionnés par l'adoption d'une nouvelle structure regroupant l'audit interne et le contrôle de gestion.

*Par YOUSSEF SLIMANI*

*Agent de recherche, Centre de recherche et d'expertise en évaluation (CREXE), École nationale d'administration publique*

## Prochain numéro : hiver 2013

### **LA GOUVERNANCE MULTINIVEAU**

La gouvernance multiniveau, ou à paliers multiples, est devenue une notion commode pour désigner des rapports entre des ordres de gouvernement qui ne se réduisent pas à une relation hiérarchique. Elle est particulièrement utilisée pour caractériser les relations entre l'État central et les instances périphériques qui ont bénéficié de mesures nouvelles de décentralisation. La littérature scientifique aborde relativement peu les dimensions proprement administratives de cette gouvernance multiniveau.

Le prochain numéro de *Télescope* sera consacré à cette thématique. Nous souhaitons enrichir les connaissances sur ces dimensions administratives, tout en répondant à certaines questions telles que : quel est le poids relatif des gestionnaires et des responsables politiques dans l'animation de cette gouvernance multiniveau ? Les gestionnaires d'un palier de gouvernement inférieur y trouvent-ils réellement une occasion d'affirmer leur expertise dans l'élaboration et la mise en œuvre des politiques centrales ? Selon quels mécanismes cette gouvernance se déploie-t-elle concrètement ? Se juxtaposent-ils ou influencent-ils les mécanismes traditionnels de commande et de contrôle des autorités centrales ? Les réseaux constitués d'acteurs professionnels et administratifs périphériques accentuent-ils les processus de mimétisme institutionnel ou stimulent-ils l'innovation ? Globalement, la gouvernance multiniveau renforce-t-elle la décentralisation ou, tout en l'appuyant, vient-elle renforcer la capacité du centre à mieux contrôler la périphérie par des mécanismes subtils de gouvernementalité ? Les différents auteurs de ce numéro exploreront ce type de questions, sans toutefois s'y limiter.

# L'OBSERVATOIRE DE L'ADMINISTRATION PUBLIQUE

PIONNIER EN MATIÈRE DE VEILLE ET D'ANALYSE COMPARATIVE

Dans un contexte politique et socioéconomique mouvant et globalisé à l'échelle de la planète, les États et les organisations publiques affrontent des problématiques dont la complexité et l'interdépendance ne cessent de s'amplifier. L'efficacité des administrations publiques exige une mise en perspective des expériences et des modèles de gestion.

Depuis sa création en 1993 **L'Observatoire de l'administration publique** recueille, analyse et évalue l'information disponible à travers le monde et pose un regard comparatif sur les changements initiés par les États, acteurs centraux de la gouvernance. Il examine et étudie la mise en œuvre des réformes des administrations publiques engagées dans les pays développés ou en transition. Ses champs de recherche portent sur le rôle, les fonctions et l'organisation de l'État, les ajustements des politiques et des programmes et la gestion publique.

## LA RECHERCHE CONTRACTUELLE

Les chercheurs de **L'Observatoire de l'administration publique** effectuent, sur une base contractuelle, à la demande de ministères ou d'organismes publics, des études comparatives sur les modes de gestion, les politiques et les programmes implantés au sein des administrations publiques à l'étranger et au Québec. Cette activité, inscrite dès l'origine dans la mission de **L'Observatoire**, a vu son volume croître et se diversifier au fil des années pour devenir aujourd'hui un des points forts de son action. Les investigations de **L'Observatoire** portent sur les stratégies d'intervention dans les administrations publiques : réorganisation des appareils étatiques, décentralisation administrative, utilisation des technologies de l'information, étalonnage, mesure de la performance, planification stratégique, gestion financière, management des ressources humaines, gestion de l'interface public-privé, éthique, etc.

## LES PUBLICATIONS

**L'Observatoire de l'administration publique** a créé un dispositif intégré de communication afin d'assurer la diffusion de ses travaux de veille et de recherche.

**OBSERVGO**, hebdomadaire électronique de veille

Observgo collecte et redistribue l'information de veille sous forme de références.

**TÉLESCOPE**, revue d'analyse comparée en administration publique

Télescope réunit des experts internationaux sur des problématiques spécifiques.

**ÉTHIQUE PUBLIQUE**, revue internationale d'éthique sociétale et gouvernementale

Produite en collaboration avec l'Université Laval et l'Université de Sherbrooke, Éthique publique fait connaître la recherche et la réflexion sur l'éthique.

## DICTIONNAIRE ENCYCLOPÉDIQUE DE L'ADMINISTRATION PUBLIQUE

Ouvrage de référence, le Dictionnaire encyclopédique permet de mieux comprendre les notions propres à l'administration publique.

## LES CAHIERS DE L'OBSERVATOIRE

Les Cahiers de L'Observatoire diffusent le fruit de travaux réalisés par ses chercheurs associés.

**PARALLÈLE**, périodique électronique de veille

Parallèle répertorie les tendances qui se manifestent en matière de formation et de recherche en administration publique.

## UNE ÉQUIPE AU CŒUR DE LA CONNAISSANCE

**L'Observatoire de l'administration publique** s'appuie sur un groupe de professeurs et d'agents de recherche tout en faisant appel à l'expertise des professeurs de l'ENAP. Animateur de plusieurs réseaux de correspondants, il mobilise des compétences en provenance du Québec et du monde entier, praticiens ou universitaires spécialistes de l'administration publique.

## INFORMATION ET ABONNEMENT AUX PUBLICATIONS

danielle.landry@enap.ca | 418 641-3000, poste 6574

555, boulevard Charest Est, Québec (Québec) G1K 9E5 CANADA

www.observatoire.enap.ca



L'OBSERVATOIRE DE  
L'ADMINISTRATION  
PUBLIQUE

ENAP

*Télescope* est une revue d'analyse comparée portant sur des problématiques spécifiques intéressant les administrations publiques. Elle est publiée trois fois par année. Sa production est coordonnée par l'équipe du département des publications de L'Observatoire de l'administration publique. Le choix des thèmes et des textes de *Télescope* fait l'objet d'une réflexion collégiale de la part des membres de L'Observatoire. Avant publication, tout article est soumis à un comité composé d'universitaires qui évalue son acceptabilité. En cas de controverse sur un article ou sur une partie d'un article, l'auteur est avisé. La révision linguistique est obligatoire. Elle est assurée par les services spécialisés de l'ENAP. La reproduction totale ou partielle de *Télescope* est autorisée avec mention obligatoire de la source. Les professeurs d'établissements d'enseignement ne sont pas tenus de demander une autorisation pour distribuer des photocopies.

L'OBSERVATOIRE DE L'ADMINISTRATION PUBLIQUE  
TÉLESCOPE

DÉPÔT LÉGAL  
BIBLIOTHÈQUE ET ARCHIVES NATIONALES DU QUÉBEC, 2012  
BIBLIOTHÈQUE ET ARCHIVES CANADA, 2012  
ISSN 1203-3294  
ISSN 1929-3348 (En ligne)

*Télescope* bénéficie du soutien financier de l'ENAP  
du Québec et du gouvernement du Québec.

Québec 