

CONTROLES DE GESTION ET CONTROLES EXTERNES DES ACTIVITES DE L'ADMINISTRATION CENTRALE EN SUEDE

par

Jan Hagvall²

Résumé

Dans le système suédois, il est considéré comme fondamental que les citoyens aient confiance dans le fonctionnement de l'administration centrale et soient en position de pouvoir l'examiner avec un oeil critique. L'objectif de la décentralisation des activités de cette administration consistait à renforcer l'efficacité des organismes publics et à rapprocher les citoyens du processus décisionnel. De par la loi, ces organismes sont au service du public et sont tenus de lui fournir, sur demande, des informations relatives à leurs activités. Le contrôle de leur gestion doit être le garant de ce droit.

Auparavant, c'étaient des unités spéciales, indépendantes de l'organisation hiérarchique, qui se chargeaient des contrôles de gestion dans ces organismes. Il s'agissait de contrôles a priori : vérification que l'entité considérée disposait des fonds nécessaires au règlement d'une facture, que les subventions d'un certain montant pouvaient être versées à des destinataires spécifiques, etc. Aujourd'hui, ces contrôles sont le plus souvent intégrés à l'organisation hiérarchique et leur fonction s'est élargie.

L'Office suédois de contrôle de la gestion publique (RRV : *Riksrevisionverket*) est chargé de l'audit externe des organismes de l'administration centrale. Compte tenu de la rareté des ressources, les auditeurs doivent analyser les postes à risque, repérer les problèmes prioritaires, revoir les programmes d'audit si nécessaire et fournir un travail aussi efficace que possible. En outre, pour permettre aux organismes de bénéficier pleinement de l'audit, il convient de renforcer la coopération entre audits interne et externe. En effet, un règlement gouvernemental de 1995 dispose que les principaux organismes et groupes d'organismes publics doivent se doter d'un service d'audit interne aux fonctions bien déterminées.

Le RRV adresse ses rapports d'audit directement à l'échelon opérationnel qui mettra en oeuvre les recommandations préconisées. Il informe par ailleurs le gouvernement des cas importants, si la réaction de l'organisme contrôlé n'est pas assez rapide, et chaque fois que des questions de principe et d'intérêt général apparaissent. Il est aujourd'hui fréquent que le Parlement s'enquière des audits du RRV.

Ces contrôles doivent notamment porter sur les programmes et les budgets, les évaluations, les compétences et les qualifications du personnel et la documentation en ce qui concerne les achats des organismes publics. Il importe d'améliorer les contrôles de gestion existants. Par leurs examen des contrôles

² En tant que directeur de l'audit de l'Office suédois de contrôle de la gestion publique, l'auteur est chargé de l'audit de la totalité des organismes publics relevant du ministère des Finances. L'Office suédois de la dette publique, le service des douanes suédoises et l'administration fiscale suédoise sont trois des organismes les plus importants de ce secteur. L'auteur a été chargé, par les ministères des Finances, de la Santé et des Affaires sociales et du Travail, de missions spéciales dans les domaines des finances et de l'administration. Le dernier rapport qu'il a présenté au gouvernement s'inspire des travaux de la commission qu'il a dirigée en 1994 et qui portaient sur les améliorations nécessaires des contrôles de gestion des organismes de l'administration centrale.

de gestion des organismes publics, les auditeurs externes contribuent à préserver la capacité des organismes à gérer leurs achats et à mieux comprendre les processus que recouvre cette activité.

Pour que la décentralisation de la fonction d'acquisition de biens et services réussisse, il importe que les dirigeants comprennent l'objectif du contrôle, que les organismes publics soient dotés d'unités compétentes et disposant des connaissances nécessaires dans le domaine des achats et que le personnel de ces entités dispose de compétences de base en matière d'administration et des finances. Il faut également que les organismes publics se conforment aux principes commerciaux et agissent dans le respect de la concurrence et de l'objectivité.

1. La structure des contrôles de gestion en Suède

Le contrôle des activités de l'administration centrale

Pour que les activités de l'administration centrale en Suède soient soumises à un contrôle efficace, il est important qu'elles soient menées dans un souci de transparence et qu'elles puissent, dans une large mesure, être soumises à des inspections. Tout citoyen doit pouvoir examiner les activités de l'administration publique d'un oeil critique. D'une manière générale, les documents de l'administration centrale et des organismes publics sont répertoriés de manière que le public puisse y avoir accès. Le secret ne peut être invoqué que pour des motifs clairement définis par la loi. Il est essentiel que ces principes demeurent en Suède, même compte tenu de l'adhésion du pays à l'Union européenne. La gestion de l'administration publique doit pouvoir être soumise à l'examen critique de médias libres et indépendants, car cette fonction d'investigation garantit le respect des lois et l'efficacité des activités de l'administration centrale. Cette exigence suppose pour sa part le pluralisme des médias et l'existence de défenses solides pour éviter une prise de contrôle politique de ces vecteurs d'information.

Au sein du Parlement, c'est la commission constitutionnelle permanente, assistée d'auditeurs sélectionnés parmi les parlementaires, qui est chargée d'une partie de l'appréciation politique des activités de l'administration centrale. Ces auditeurs parlementaires sont aidés d'un organisme d'audit composé de moins de cinquante auditeurs professionnels. Cet organisme a pour objet de permettre aux diverses commissions parlementaires permanentes de jouer un rôle plus efficace dans l'évaluation des activités de l'administration centrale. En outre, dans certains cas, le bureau du médiateur parlementaire apporte son soutien aux personnes qui souhaitent faire prévaloir leurs droits face aux organismes publics.

La plupart des services d'audit professionnels dont dispose l'administration publique sont rassemblés au sein du RRV. Cet organisme est chargé de l'audit externe permanent des comptes et des systèmes de contrôles de gestion pour la totalité des organismes centraux. Le garde des sceaux est l'équivalent, au sein du gouvernement, du médiateur parlementaire. Cependant, la fonction de garde des sceaux englobe des fonctions supplémentaires qui n'ont pas de rapport avec les contrôles administratifs.

En Suède, l'organisation du gouvernement est différente de la plupart des autres pays. Elle se caractérise par des ministères de taille très réduite. Moins de 1 pour cent des 300 000 employés de l'administration centrale travaillent au sein des ministères. Les organismes travaillant dans les différents domaines de compétence des ministères disposent d'un degré d'indépendance élevé par rapport à ces ministères. Les organismes centraux prennent leurs propres décisions dans les affaires touchant à l'application de la loi et à l'exercice de l'autorité publique. Placés sous la responsabilité d'un directeur général, chaque organisme est responsable, dans son fonctionnement quotidien, devant le gouvernement c'est-à-dire, en pratique, devant le ministre concerné.

Elaboration et mise en place des contrôles de gestion

C'est le gouvernement suédois qui établit des règlements d'application de la législation relatifs aux contrôles de gestion des organismes publics. Le rôle de ces règlements est important. Ce sont eux, en effet, qui fixent les principaux objectifs de ces contrôles. Le gouvernement dans son ensemble est responsable devant le Parlement concernant la conformité aux décisions parlementaires des contrôles mis en place dans les organismes centraux indépendants. La division des activités de l'administration centrale entre une "fonction d'acheteur" pour laquelle l'administration est collectivement responsable et des "organismes d'exécution" indépendants, s'est traduite par une large décentralisation des activités de

l'administration. Dans ces conditions, il est apparu nécessaire d'augmenter les contrôles au sein de l'administration publique suédoise.

Le rôle des organismes centraux

Le système suédois est original en ce sens qu'un seul organisme, le RRV, est chargé de la gestion financière et de l'audit dans le secteur public. C'est lui qui définit les normes comptables de base de tous les organismes publics. Il incombe tout d'abord à ces derniers de mettre en oeuvre ces normes, puis au RRV de procéder à l'audit de leurs comptes. Une autre fonction essentielle du RRV en matière de gestion financière consiste à élaborer des normes relatives aux systèmes de contrôle de gestion dans les organismes publics centraux. Ces normes sont publiées sous la forme de directives et d'instructions destinées aux systèmes de comptabilité des organismes. C'est le RRV qui les élabore, les définit et publie, avant de s'assurer, par ses audits, que les organismes contrôlés s'y conforment. De plus, le RRV fournit au gouvernement des données mises à jour que ce dernier utilise dans sa politique économique et budgétaire. Enfin, le RRV, par ses services d'audit et de conseil, soutient les organismes publics dans leur recherche de l'efficacité.

Les dirigeants des organismes publics disposent d'une certaine marge de manoeuvre pour adapter les normes à leurs besoins. Certaines normes détaillées restent néanmoins obligatoires dans le cas, par exemple, de certaines opérations financières particulières. Il incombe toutefois essentiellement aux organismes de déterminer leurs normes en matière de gestion des ressources humaines, sous réserve des limites budgétaires. Les normes les plus importantes destinées aux organismes publics sont décrites aux paragraphes suivants.

Tout d'abord, les règlements mentionnés plus haut fournissent un cadre très général d'orientation à l'ensemble des organismes publics. Ces derniers doivent gérer leurs activités en répondant à certaines obligations établies par le gouvernement suivant les décisions parlementaires. Ces obligations figurent dans les documents suivants :

- la déclaration des principaux devoirs et responsabilités de l'ensemble des organismes publics,
- des instructions particulières concernant les devoirs et responsabilités de chaque organisme,
- une autorisation de dépenses adressée chaque année à chaque organisme public, précisant les fonds mis à la disposition de cet organisme et détaillant ses fonctions spécifiques, qui peuvent varier d'une année sur l'autre,
- l'obligation, pour chaque organisme, de fournir des comptes annuels et des informations relatives à ses performances financières et à ses activités.

En deuxième lieu, les organismes reçoivent des orientations plus ciblées et plus détaillées sur l'établissement et la présentation des comptes et sur les procédures de contrôle de gestion à mettre en oeuvre. Ces orientations sont principalement établies par le RRV et viennent s'ajouter au cadre général établi par le gouvernement.

Enfin, chaque organisme est censé mettre en place ses propres procédures de contrôle de gestion en fonction des obligations décrites ci-dessus. Ces procédures comprennent, par exemple, des instructions relatives à l'organisation du travail de l'organisme, la répartition des responsabilités au sein des organes directeurs et l'établissement de comptes annuels et de programmes d'activité.

Comparaison avec les directives de l'INTOSAI

Les normes que doivent suivre les organismes suédois sont analogues à celles des Directives pour l'élaboration des normes de contrôle interne de l'INTOSAI. Il est essentiel que les organismes publics satisfassent aux exigences annuelles du gouvernement, dans le respect de la législation et des fonds disponibles. Nous pouvons citer, parmi les aspects importants du contrôle de gestion, la correspondance entre les intentions du gouvernement et les activités des organismes, la compétence et la délimitation des responsabilités au sein de ces derniers et la mise en oeuvre des fonctions de l'organisme qui doit s'attacher à obtenir les meilleurs résultats tout en réduisant au maximum les risques d'erreurs et d'irrégularités importantes.

Vérification et évaluation du système de contrôle de gestion

Le chef de chaque organisme est responsable de la vérification et de l'évaluation des résultats des contrôles de gestion en vertu des normes mentionnées ci-dessus, qui sont comparables à celles figurant dans les directives de l'INTOSAI (I, paragraphe 1). Le RRV assure en outre un audit externe sur la régularité et l'efficacité des contrôles. Aujourd'hui, l'audit interne tend aussi à se développer et dispose de ressources plus grandes qu'auparavant. Les équipes d'audit interne doivent contribuer à la qualité des contrôles, plus particulièrement dans les organismes les plus grands. Le gouvernement a décidé qu'à partir de 1995, les organismes les plus grands et les plus importants devraient disposer d'une fonction d'audit interne établie selon des caractéristiques spécifiques (voir la section 3, "Renforcement de l'audit interne").

Ressources, compétences et formation nécessaires à la mise en oeuvre de systèmes de contrôle de gestion

Pour l'élaboration et le fonctionnement d'un système de contrôle de gestion efficace, il importe de disposer d'un personnel formé, à même d'appliquer la théorie de l'organisation et de choisir des modèles appropriés à cet objectif. Le RRV propose de nombreux programmes de développement destinés aux organes directeurs et au personnel (formation par groupe ou individuelle). Les organismes publics coopèrent par ailleurs en utilisant les experts disponibles de la manière la plus efficace possible. Les systèmes de contrôle de gestion continuent de se concentrer sur les aspects financiers, mais cette situation tend à évoluer. Une plus grande importance est en effet désormais accordée aux résultats obtenus.

La liberté accrue dont jouissent les organismes publics en terme de gestion des fonds se conjugue à l'important mouvement de décentralisation qui touche la Suède, avec pour effet d'accroître les responsabilités et les besoins en compétences professionnelles de ces organismes. En même temps, ces organismes sont censés fournir des efforts supplémentaires pour obtenir des résultats satisfaisants. Cette situation a une influence directe sur l'importance des audits relevant du RRV. Il est à prévoir, qu'à l'avenir, les résultats des organismes publics prendront une importance capitale dans les audits.

2. Les contrôles externes effectués par des instances d'audit indépendantes

La mission d'audit du RRV

Les décisions collectives du gouvernement, combinées au libre accès du public à tous les documents relatifs aux activités des organismes publics, contrebalancent les risques liés à la prise de décision à ce niveau. Dans ce contexte, et compte tenu de la forte décentralisation de l'administration publique, il est possible d'affirmer que les risques les plus grands résident dans les activités des organismes centraux. La mission d'audit du RRV couvre ces organismes, ainsi qu'un nombre croissant d'entreprises

et de fondations relevant du secteur public d'Etat. En 1994, le RRV comprenait 260 auditeurs, soit moins d'un auditeur pour mille employés de l'administration centrale.

Le RRV est, dans une large mesure, indépendant des organismes dans tous les aspects importants de son travail, puisque ses audits sont entièrement financés par le gouvernement. Aucun lien financier ne le lie donc aux organismes qu'il contrôle. Cette caractéristique le différencie des cabinets privés qui ont des relations financières avec leurs clients. En tant qu'organisme autonome et qu'entité d'audit indépendante, le RRV effectue ses audits sans intervention du gouvernement, sur la base de normes consensuelles et selon son propre code professionnel.

L'indépendance des audits du RRV est essentielle à la préservation de la confiance qui lui est accordée en tant qu'organisme d'audit, mais également dans ses missions internationales, et en particulier dans ses relations avec d'autres instances supérieures de contrôle des finances publiques.

Les audits réalisés par le RRV comprennent des examens périodiques des rapports annuels des organismes publics. Le RRV effectue également des études destinées à attirer l'attention sur les obstacles à l'utilisation efficace et efficiente des ressources dans le secteur public. Il fournit également au Parlement, au gouvernement et aux organismes publics des informations leur permettant de prendre les décisions nécessaires à une plus grande efficience.

Ces dernières années, le RRV s'est distingué, dans ses travaux d'audit, par le soutien considérable qu'il a apporté au gouvernement et aux organismes contrôlés. Ses efforts dans ce domaine se sont révélés considérablement supérieurs à ce que l'on pourrait attendre des conseils qui suivent généralement un audit. Cette évolution s'explique par le fait que les missions du RRV dépassent les compétences du simple audit et comportent des fonctions de support et de suivi des résultats des mesures générales, destinées à améliorer le fonctionnement, le contrôle et les comptes des activités de l'administration centrale. Bien que sa fonction première demeure l'audit, le RRV offre également des conseils lorsqu'il estime qu'une action se justifie (I, paragraphe 80). Les auditeurs sont donc très sollicités, non seulement sur le plan de leurs compétences professionnelles, mais également de leur intégrité dans la pratique de leur profession.

La grande majorité des organismes publics dispose à présent d'un système de comptabilité approprié. Le passage au nouveau mode de contrôle financier, orienté vers les résultats, s'est effectué plus aisément que prévu. Des lacunes demeurent néanmoins dans les systèmes de contrôle de gestion décrits plus loin et sont, souvent liées à la décentralisation de la responsabilité financière ou à la disparition de l'organisme concerné. Des questions ont ainsi été soulevées concernant les achats de l'administration, les opérations financières ou les emplois à mi-temps occupés par des fonctionnaires.

Le travail d'audit

Les points particuliers à étudier en priorité lors d'un audit sont déterminés par des analyses de risques. Cet aspect revêt une grande importance, car il s'agit de procéder à ces analyses afin d'utiliser de manière efficace des ressources d'audit peu abondantes. Pour qu'un audit se déroule correctement, il faut que la portée de son analyse soit suffisante et qu'il respecte des principes professionnels adéquats. L'approche de l'audit est influencée par des facteurs tels que les opérations significatives et l'exposition aux risques et, bien évidemment, l'expérience du ou des auditeurs. Le RRV s'attache de plus en plus à améliorer les méthodes permettant de définir l'approche de l'audit.

Chaque partie du travail d'audit est soigneusement planifiée. Ce plan précise la ou les questions les plus importantes à étudier, les compétences requises dans l'équipe d'audit, le temps nécessaire et la date d'échéance de l'audit, les coûts, ainsi que l'organisation du rapport interne et du rapport destiné à l'organisme public et au gouvernement.

La préparation d'un audit débute bien avant la visite de l'organisme. Le RRV dispose d'un accès aux comptes courants des organismes grâce aux réseaux informatiques. Il peut alors analyser ces comptes et prendre note des transactions qui méritent d'être étudiées de plus près. Il recueille également d'autres données concernant l'organisme. Il compare les comptes de ses différentes unités et services. Il élabore une liste de questions à poser lors de la visite et ainsi de suite.

Cette approche systématique permet de réduire le temps passé dans l'organisme. La visite est ensuite consacrée à des entretiens et à l'étude de certains documents afin de vérifier (ou d'infirmer) les données indiquées dans les comptes courants ou provenant d'autres sources d'information. Cette visite permet également d'étudier les systèmes de contrôle de gestion et plus particulièrement leur mise en oeuvre.

Enfin, les résultats de l'audit font l'objet d'un rapport. En principe, celui-ci est directement envoyé à l'échelon opérationnel le moins élevé offrant la garantie que des actions efficaces seront prises. Dans les cas importants, si le temps de réaction de l'organisme contrôlé n'est pas assez rapide, et chaque fois que des questions de principe et d'intérêt général sont mis en cause, le gouvernement est informé. Il arrive fréquemment aujourd'hui que le Parlement s'enquière des audits du RRV.

3. Les contrôles de gestion dans les organismes de l'administration centrale

Conséquences de la décentralisation

Aujourd'hui, les organismes de l'administration centrale jouissent de marges de manoeuvre variables en matière de financement et d'objectifs à atteindre. La réglementation détaillée de l'utilisation des ressources reste un cas exceptionnel. Les objectifs des activités des organismes centraux se fondent sur les objectifs politiques définis par le Parlement. Des indicateurs de performance permettent de contrôler les résultats de chaque activité et d'assurer leur suivi. La décentralisation des activités des organismes publics a été menée dans le but d'augmenter leur efficacité et de rapprocher les citoyens du processus décisionnel.

Auparavant, la fonction de contrôle interne aux organismes publics relevait dans une large mesure d'unités spéciales, indépendantes de l'organisation hiérarchique. Il s'agissait en fait de contrôles a priori : vérification que l'organisme disposait des fonds nécessaires au paiement d'une facture, que les subventions d'un certain montant étaient redistribués à un destinataire spécifique, etc. Aujourd'hui, les contrôles sont la plupart du temps intégrés aux activités de l'organisme. La décentralisation de la responsabilité en matière d'utilisation du budget alloué implique donc un système de contrôle lui aussi décentralisé. Ainsi, le responsable d'une unité ne peut approuver un versement que lorsqu'on lui présente une facture certifiée, lorsque ce versement concerne l'unité dont il est responsable et lorsque la somme est inférieure au plafond défini par un supérieur hiérarchique. Ces règles s'appliquent non seulement aux vérifications a priori, mais également aux contrôles de suivi. En outre, il est de plus en plus fréquent que ces contrôles de suivi soient effectués par audit externe, c'est-à-dire par des cabinets indépendants.

Le contrôle de gestion se caractérise depuis longtemps par un principe : les informations relatives à la comptabilité et au rendement des organismes publics doivent être exactes et fidèles à la réalité, et les erreurs et problèmes doivent être détectés et corrigés. Le développement de l'informatique et des télécommunications a entre temps débouché sur un élargissement des systèmes de contrôle. Aujourd'hui, le contrôle de gestion concerne toutes les activités d'un organisme, permettant ainsi à la direction de vérifier

et d'analyser ces activités en permanence, outre l'adoption des mesures correctives nécessaires. Comme le souligne la préface des directives de l'INTOSAI, les besoins croissants en matière de contrôles de gestion sont une conséquence de la politique de décentralisation, de la rareté des ressources disponibles et de la demande grandissante de suivi.

La responsabilité du directeur général des différents organismes publics est lourde car, dans son rapport au ministère concerné, c'est lui qui doit garantir que les intentions du Parlement et du gouvernement ont été respectées conformément à la loi, que les fonds alloués à son organisme ont été utilisés à bon escient et que les activités de l'organisme ont été enregistrées de façon fidèle et scrupuleuse. Pour cela, il faut intégrer les contrôles dans l'organisation de l'entité considérée et dans son travail quotidien, mais également que ses employés fassent preuve d'une attitude d'adhésion aux contrôles. C'est ainsi que l'on peut garantir une administration correcte des avoirs et un contrôle de gestion efficace. Les dirigeants des organismes doivent comprendre la structure des systèmes de contrôle de gestion et leurs objectifs (I, paragraphe 3).

Lacunes

Les activités des organismes gagnant en complexité, les dirigeants se doivent d'étendre les contrôles de gestion des activités placées sous leur responsabilité. Le RRV donne fréquemment des conseils à cet égard, dans le cadre de ses activités d'examen externe des organismes publics et des rapports qu'il adresse au gouvernement concernant la situation administrative et financière de ces organismes centraux.

Les paragraphes ci-dessous traitent succinctement d'un certain nombre de problèmes ayant entraîné des risques significatifs dans les activités des organismes publics, sans que les contrôles de gestion y aient apporté de remède acceptable. Ces paragraphes fournissent des informations relatives aux problèmes que posent actuellement les contrôles, et qui concernent en premier lieu les aspects financiers et comptables. Ils donnent ainsi une image représentative des risques actuellement rencontrés dans les organismes centraux. La nature de ces risques permet leur solution par une extension des contrôles en conformité avec les normes énoncées dans les directives de l'INTOSAI (I, paragraphe 4). Il convient de préciser que de nombreux organismes ont déjà entrepris de remédier aux insuffisances par une amélioration des contrôles de gestion.

Le traitement des subventions

Les subventions sont accordés pour une utilisation déterminée. Or, il arrive, par exemple, que des fonds destinés à des projets de développement régional (sous la responsabilité des conseils généraux) servent en fait au financement des dépenses de l'administration interne ou à la relocalisation des activités de ces conseils généraux. Les systèmes de contrôle visant la technologie, les politiques régionales et les énergies nouvelles, sont inadaptés. En effet, ils ne parviennent pas à empêcher une distribution fautive des subventions ou leur utilisation à des fins différant des objectifs initiaux. En outre, des défaillances ont été également observées lorsque des organismes extérieurs à l'administration centrale sont chargés de redistribuer les subventions allouées par le gouvernement. La décentralisation et/ou la délégation des tâches accroissent la difficulté liée à la mise en place de contrôles adéquats du traitement des subventions.

L'administration centrale, se fondant sur les observations du RRV, réclame aux organismes le remboursement des subventions mal distribuées. Cela se traduit par la réduction des dotations de personnel et d'administration des organismes ayant commis des fautes. Le RRV conseille par ailleurs le gouvernement sur les moyens d'améliorer ses directives concernant la gestion des subventions.

Le traitement des transactions financières

La décentralisation engendre souvent un transfert des responsabilités. Ainsi, des personnes qui connaissent mal le domaine des finances peuvent se retrouver en position de traiter des transactions financières. Par exemple, la gestion des liquidités (qui peuvent s'élever à des millions de couronnes suédoises) traitées à l'origine par une poignée de personnes à un niveau très centralisé peut à présent être de la responsabilité d'un nombre peut-être dix fois plus grand de personnes qui ne disposent pas des compétences suffisantes ou dont les qualifications sont inutiles dans ce domaine. Cette nouvelle situation a fortement augmenté le risque de paiements non conformes, c'est-à-dire adressés à un mauvais destinataire, à une date incorrecte, sans approbation préalable et pour un motif erroné voire impropre. Il ne s'agit pas ici de remettre en cause la décentralisation, mais bien d'insister sur la nécessité de contrôles de gestion rigoureux dans ce contexte.

Le RRV a attiré l'attention sur ce problème dans les rapports d'audit qu'il a réalisés en 1993 et 1994. Ce sont en particulier les organismes publics dont la structure pourrait être comparée à un groupe dans le privé, c'est-à-dire composés d'une entité mère, et d'antennes régionales et locales, qui peuvent être plusieurs centaines. Le RRV a observé que les organismes considérés ont amélioré leurs contrôles, même si de nouveaux efforts sont encore nécessaires. Le RRV continue de se pencher de près sur cette question, mais ne demande plus au gouvernement d'adopter des mesures spéciales la concernant.

Les conflits d'intérêts et situations analogues

Il est fréquent qu'un agent d'un organisme public occupe des fonctions ou ait des intérêts sortant de la sphère de ses fonctions au sein de cet organisme. La décentralisation et/ou la délégation des responsabilités et des pouvoirs tend à augmenter les risques de conflits d'intérêts et de situations analogues. Ce phénomène se présente lorsque les occupations annexes d'un fonctionnaire entraînent des conséquences négatives sur l'accomplissement de ses fonctions. Elle concerne particulièrement les universités et les instituts techniques, dont de nombreux agents exercent une autre occupation par ailleurs. Il peut ainsi arriver qu'un employé d'une université possède une entreprise ayant établi des relations commerciales avec cet établissement. Cette situation, qui en elle-même peut donner lieu à discussion, peut signifier que cet employé, agissant au nom de son service, va favoriser sa propre société en cas d'appel d'offres. Si la direction de l'organisme manque à appliquer, dans le cadre de son contrôle interne, les règles du droit administratif relatives aux conflits d'intérêts, c'est toute la fonction publique qui s'expose à perdre sa crédibilité aux yeux du public. Les conflits d'intérêts et les emplois secondaires posent par ailleurs d'autres problèmes et cela, plus particulièrement dans le cadre universitaire.

Suite à un audit entrepris dans une université en 1994, le RRV a enjoint cet établissement d'étudier l'étendue du problème et de garantir l'observation des règles existantes. L'université a donc chargé un agent spécialisé d'étudier le problème. Ses dirigeants ont en outre élaboré de nouvelles directives pour réaffirmer les règles déjà en place. Une équipe spécialisée dans les occupations annexes a été formée sous l'autorité du premier ministre. Elle a pour objet d'émettre des propositions en vue de l'établissement d'une décision gouvernementale qui définirait des règles plus strictes vis-à-vis de ce type d'occupations dans le secteur de l'éducation. Les résultats de l'audit du RRV serviront de base à la formulation de ces propositions.

La fiabilité des systèmes informatiques

Les organismes publics ont tendance à être trop dépendants de leurs systèmes informatiques, ce qui remet gravement en cause la fiabilité des données utilisées en comptabilité financière, notamment. Aujourd'hui encore, la maîtrise des fonctions informatiques reste souvent l'apanage d'unités ou de fonctions spéciales. Or, les exigences auxquelles sont soumises ces unités en terme de production et de rendement peuvent avoir une influence négative sur le contrôle des flux de production et de transactions. Cette situation devient vite réalité lorsque l'organisme concerné est incapable d'assurer un suivi et de déterminer si la fonction informatique remplit sa mission avec tout le soin et la qualité nécessaires. Lorsque l'organisme concerné, et en particulier sa direction, est suffisamment versé en informatique, il risque d'être beaucoup trop peu exigeant vis-à-vis de son service informatique. Afin de renforcer les contrôles de gestion, la direction doit donc procéder régulièrement à une évaluation des systèmes, des programmes et des procédures de contrôles avec l'aide d'experts en informatique extérieurs.

La législation et les règlements relatifs à un domaine d'activité spécifique sont soumis à des changements rapides, qui doivent être répercutés avec la même rapidité sur les procédures de traitement, le système informatique et les contrôles physiques. La modification des procédures de traitement et la mise en place de contrôles en amont du démarrage des opérations proprement dites permet d'éviter certains problèmes. En l'absence de telles mesures, il existe un risque substantiel de défaillance et donc de problèmes, par exemple dans les contrôles du suivi financier. Les résultats obtenus à partir de données inexactes ou trompeuses peuvent alors être source de décisions fautives. Le système de contrôle de gestion doit donc être en mesure de garantir que les informations sur lesquelles se fondent des décisions sont exactes.

L'administration centrale a largement informatisé ses systèmes liés, notamment, à l'administration de la collecte des impôts et à la sécurité sociale, ainsi qu'à l'administration des fonds publics et privés. Pratiquement toutes les administrations publiques utilisent l'informatique pour leurs activités d'administration financière, de suivi des projets et bien d'autres tâches encore. Or, le nombre d'agents disposant d'un accès général à ces systèmes est trop important et le traitement quotidien des cartes d'accès est problématique car les règles de sécurité ne sont pas respectées comme elles le devraient. Il arrive ainsi que des cartes soient laissées dans des terminaux, ce qui accroît inutilement le risque d'usage impropre, de disparition ou d'altération des données. Le contrôle de l'accès aux données informatisées est insuffisant dans un trop grand nombre d'organismes.

Une des fonctions les plus importantes du RRV consiste à examiner les systèmes informatiques des organismes publics. Comme on l'a vu plus haut, le RRV observe des lacunes dans le contrôle de ces systèmes. Il demande également, entre autres choses, que ces systèmes soient soumis à des tests poussés avant d'être mis en service, que le contrôle de l'accès aux données soit garanti.

Avec la fonction informatique, l'administration publique se trouve face à un problème stratégique d'une grande complexité. Les organismes publics sont pour l'instant incapables d'analyser et de résoudre à eux seuls tous les problèmes liés à ces systèmes. Le RRV a donc mis en place un groupe spécial destiné à renforcer l'audit des systèmes informatiques des organismes publics. Ce groupe travaille en parallèle avec les autres auditeurs du RRV. Ainsi, les pouvoirs publics, se fondant sur les audits approfondis du RRV, peuvent désormais prendre des mesures plus rigoureuses dans le domaine du traitement des données.

Les contrôles du traitement des affaires touchant plusieurs organismes ou institutions

On a pu observer qu'il était difficile de maintenir des contrôles satisfaisants lorsqu'une affaire devait être traitée par plus d'un organisme. En effet, il devient alors difficile de délimiter avec exactitude le champ de responsabilité de chacun. Une telle situation peut entraîner des conséquences financières négatives pour l'administration centrale. Ainsi, une société qui aurait réglé une somme trop importante au titre de la TVA (taxe sur la valeur ajoutée) pourrait être remboursée du trop-perçu par l'organisme chargé du recouvrement des impôts, alors que cette même société est débitrice auprès d'autres organismes publics. Un contrôle de gestion efficace permettrait de réduire une grande partie de ce problème sans nécessiter pour autant le vote de nouvelles lois.

La qualité du contrôle prend une importance particulière en cas de fermeture ou de restructuration d'un organisme. Ces situations étant exceptionnelles, il existe un risque que les organismes concernés ne disposent pas de procédures satisfaisantes concernant, par exemple, la vente des actifs. Il est arrivé que ce travail soit effectué par le service normalement chargé des achats qui s'est ainsi retrouvé en position de vendeur, tâche pour laquelle il disposait de moins d'expérience. Cette opération a exposé l'organisme en question à un risque commercial substantiel. En outre, des lacunes figurant dans la procédure de facturation ont entraîné des erreurs dans la comptabilisation des produits de ces cessions.

Se fondant sur les observations du RRV, le gouvernement a décrété qu'à l'échéance des demandes de paiement provenant d'entreprises (sur la TVA de produits importés, par exemple), le service des douanes suédois devait transmettre l'affaire beaucoup plus rapidement au fisc. En effet, seuls les organismes de l'administration fiscale sont à même d'autoriser différents types de versements entre organismes publics et entreprises privées. L'Etat a ainsi réalisé des gains significatifs en permettant au fisc d'intervenir plus tôt et de mettre en correspondance les demandes de remboursement des entreprises et les sommes dues par ces entreprises à l'Etat.

Les achats

Les faiblesses des mécanismes d'acquisition de biens et services au sein des organismes publics posent un problème sérieux, mais dont l'ampleur varie selon les organismes. Bien que de nombreux efforts aient été entrepris pour y remédier, des difficultés demeurent. La section 4 étudie en détail cette procédure d'achat, ainsi que la mise en place de contrôles de gestion adéquats. Différentes formes de contrôle employées à cet égard suivent également les normes présentées dans les directives de l'INTOSAI (I, paragraphe 4).

La Suède s'est à présent dotée de règles plus strictes et plus étendues sur les achats du secteur public. Ces règles correspondent à celles en vigueur sur le territoire de l'Union européenne. Les sanctions ont également été renforcées. Ainsi, lorsque l'achat n'est pas effectué de façon conforme, l'organisme fautif peut avoir à recommencer la procédure ou à verser des dommages considérables au soumissionnaire lésé. Ces nouvelles conditions entraînent un surcroît de responsabilité pour la direction des organismes et pour le RRV qui doivent annuler les achats qui ne suivent pas les règles en vigueur.

Le renforcement de l'audit interne

Les problèmes décrits ci-dessus font l'objet de rapports réguliers envoyés aux organismes contrôlés. Certains de ces organismes prennent alors les mesures qui s'imposent. Cependant, il arrive aussi que le RRV soulève le même problème plusieurs années de suite. En 1994, ce phénomène a conduit le gouvernement à confier au RRV une étude sur les mesures nécessaires à l'amélioration des contrôles de

gestions des organismes publics. L'auteur de ces lignes était responsable de ces recherches, menées de mai à décembre 1994. Elles ont débouché sur un règlement disposant que les principaux organismes et groupes d'organismes devaient disposer d'une fonction d'audit interne répondant à des critères précis (I, paragraphes 74, 78 et 85). Il s'agit notamment de respecter les exigences suivantes :

- L'audit interne doit examiner les contrôles exercés par l'organisme public sur ses systèmes, ses procédures de travail et son organisation, ainsi que sur la façon dont il s'acquitte de ses obligations comptables.
- Le conseil de direction des organismes, et dans certains cas le directeur général lui-même, doivent approuver le programme annuel d'audit interne.
- Ce programme d'audit doit se fonder sur une analyse (réalisée par la fonction d'audit interne) des activités susceptibles d'être source des erreurs les plus graves.
- Le RRV doit être consulté avant l'approbation du programme.
- L'audit interne doit se dérouler conformément aux normes professionnelles généralement admises.
- Les auditeurs internes doivent soumettre leurs observations au conseil de direction de l'organisme ou, en l'absence d'une telle entité, au directeur général en personne.

Ce règlement a pour but de contraindre les organismes publics de se doter de meilleurs contrôles et d'une plus grande sécurité. Il ne se substitue en aucun cas aux contrôles de gestion intégrés, par exemple, à l'organisation hiérarchique de l'organisme.

4. Aspects des contrôles de gestion en matière d'achats

Le RRV estime que le système suédois, particulièrement en matière d'achats, peut être transposé dans d'autres pays, en dépit d'éventuelles différences de législation et de réglementation. Le RRV s'intéresse en particulier à l'acquisition de prestation de service en matière de conseil. En effet, ce domaine illustre bien la dépendance croissante des organismes publics vis-à-vis d'un environnement technologique complexe qu'il faut gérer et utiliser au mieux, en recourant occasionnellement aux services d'experts. A bien des égards, la fonction d'achat et les problèmes qui lui sont liés concernent autant les biens que les services. Cependant, l'expérience montre que les organismes publics rencontrent plus de difficultés à administrer l'acquisition de services.

En tant que service d'audit externe, le RRV joue un rôle considérable dans les contrôles de suivi des activités de l'administration centrale. Cependant, les exemples montrent avant tout combien il est important que chaque organisme traite les contrôles de suivi avec sérieux dans le cadre de son système de contrôle de gestion.

Les achats des organismes publics en chiffres

A la fin des années 80, le montant global des achats des organismes publics, entreprises d'Etat et entreprises publiques s'élevait à environ 100 milliards de couronnes suédoises, soit plus de 50 pour cent de la consommation et des investissements de ce secteur.

Le gouvernement impose des obligations générales aux organismes publics en termes de rapport coût/efficacité, aspect important dans l'acquisition des biens et services. L'attention portée aux marchés publics se fonde sur l'expérience suédoise et internationale, qui montre que la discrimination est un facteur fréquent dans ce domaine. La Commission européenne a estimé à la fin des années 80 qu'en raison de mesures protectionnistes, la population des Etats membre payait chaque année environ 40 milliards d'ECU (EURO) en trop pour les achats du secteur public de leurs pays respectifs. Une étude du gouvernement suédois réalisée au début des années 90 fait apparaître qu'un accroissement de la concurrence en matière d'achats pourrait se traduire par des économies allant de 10 à 50 pour cent du coût total de ces achats.

La concurrence est une expression de l'application de principes commerciaux. Elle joue un rôle majeur dans les activités de l'administration centrale. Toutes les questions d'ordre financier doivent être traitées selon les règles établies par la loi sur les achats de l'administration publique, sur la base de principes commerciaux sains et sans retards inutiles.

Le comportement sur le marché des achats

Les biens et services offerts sur le marché présentent une complexité grandissante. Les agents chargés des achats au sein de l'administration centrale doivent donc disposer de qualifications accrues. Il arrive que l'offre de services se combine à une offre de biens. Ainsi, une offre d'ordinateurs et d'installations informatiques peut être complétée par divers types de formations. L'éventail des services proposés par les conseillers en organisation, les agences de publicité et les cabinets comptables, entre autres, sont de plus en plus variés. Il en va de même pour la qualité des services proposés. La gamme des prix est donc très étendue et difficile à analyser.

La complexité de ces biens et services force les organismes publics à consacrer d'importants efforts à l'étude et à l'analyse du marché et des différents acteurs qui l'animent, à examiner dans quelle mesure l'organisme concerné est à même de s'acquitter du travail en interne et, enfin, à effectuer un choix. Les offres soumises doivent faire l'objet, non seulement d'une mise en concurrence, mais aussi d'un examen critique. En même temps, il est important de considérer les effets synergiques d'une collaboration entre clients et fournisseurs. En effet, des relations approfondies entre ces deux acteurs sont parfois préférables à l'acquisition des connaissances nécessaires pour savoir quels sont les produits à utiliser. La décentralisation constitue un autre facteur obligeant les dirigeants des organismes publics à se pencher de plus près sur les achats.

La bonne marche des processus d'achat constitue un pan important du contrôle de gestion des organismes publics. Ainsi, chaque organisme doit fournir à ses dirigeants et autres responsables des achats les informations et les conseils nécessaires sur cette activité. Ces informations doivent expliciter les principes de la loi sur les achats de l'administration publique et donner une forme concrète aux règles spécifiques à appliquer en matière d'achats. La direction des organismes publics doit aussi garantir la mise en application de cette loi.

Procédure détaillée concernant l'acquisition de services de consultants

L'encadré 1 décrit la procédure d'achat dans le secteur public et ses diverses phases du point de vue du contrôle en s'appuyant sur l'exemple d'organismes publics recherchant les services de consultants dans leur domaine d'activité. Il convient de noter que les organismes publics ne doivent faire appel à des consultants qu'à titre exceptionnel, soit parce qu'il leur manque une spécialisation recherchée, soit parce qu'ils sont (temporairement) à cours de personnel. L'exemple choisi s'inscrit également sur un fond de

croissance de la part des services dans le total des achats du secteur public en Suède (actuellement plus de 50 pour cent du volume total des achats) et en considérant la relative difficulté du contrôle de gestion en matière d'achat des prestations en matière de conseil.

Le contrôle de gestion comprend le contrôle global des achats et des contrôles spécifiques de divers éléments de cette procédure, qui va de l'évaluation des besoins à la contribution du consultant, en passant par le suivi et la supervision de ces contrôles. Le programme de contrôle décrit en encadré ne couvre pas tous les aspects, mais se fonde sur des facteurs qui, au cours de années, se sont révélés les plus importants et les plus nécessaires à contrôler dans le cadre de l'acquisition de services de conseil.

Les paragraphes suivants se penchent sur les expériences des organismes publics en matière d'achats. Les auditeurs du RRV commencent leur travail par l'analyse des questions d'achat dans le contexte du système général de contrôle des organismes publics. Selon les circonstances, le RRV choisit d'examiner la supervision des organismes sur ses activités de contrôle, le fonctionnement de ses contrôles généraux ou de ses contrôles de certaines parties de la procédure d'achat. Ce programme suit les normes établies dans les directives de l'INTOSAI (I, paragraphe 4).

Encadré 1. Contrôle de gestion et recherche de consultants

Les contrôles décrits ci-dessous doivent être supervisés par un personnel qualifié et jouissant de la confiance de la direction de l'organisme.

Contrôles généraux

Programmes, budgets, etc.

La planification et la budgétisation représentent deux des principaux instruments des activités liées à l'achat. L'enveloppe budgétaire annuelle alloue des ressources aux différentes unités des organismes, au titre des salaires et de l'acquisition de biens et services. Ces ressources doivent être distribuées aux unités concernées dans un but d'efficacité des activités de l'organisme. Ces unités doivent pour leur part pouvoir décider de l'emploi des fonds qui leur sont alloués. L'achat doit s'effectuer dans un souci de rentabilité.

Certaines restrictions sont nécessaires concernant l'utilisation des ressources destinées aux achats des unités. Ces restrictions doivent figurer dans les programmes, budgets et autres documents relatifs au processus décisionnel. L'unité doit suivre la politique de l'organisme sur la question de savoir si les services doivent être effectués en interne ou s'il convient de faire appel à des services externes. Par ailleurs, les contrats signés par le responsable d'une unité ne doivent pas dépasser un certain plafond. Le gouvernement délègue aux organismes publics le droit de déterminer ces plafonds dans les instructions qu'il établit à l'attention de ces organismes. Au-delà du plafond fixé, c'est le supérieur direct du chef de l'unité considérée qui assume la responsabilité. Il existe également des plafonds pour des achats d'une nature plus simple et moins formalisée. Les organismes publics doivent par ailleurs recourir à des achats groupés. Ils doivent également procéder à des achats centralisés en matière d'ordinateurs et autres équipements informatiques afin d'éviter des problèmes de fonctionnement et autres difficultés liées à l'introduction d'ordinateurs et de systèmes informatiques dans le fonctionnement des organismes publics.

Il existe une condition majeure en matière d'achat : une même personne ne doit pas être responsable de plusieurs fonctions clés dans la procédure (I, paragraphe 4). Ces fonctions peuvent par exemple concerner la réalisation de dossiers d'appel d'offres, le lancement de l'appel d'offres, le dépouillement et l'évaluation des offres ou l'établissement des contrats, des versements et de la comptabilité. En outre, les différentes parties de la procédure d'achat doivent faire l'objet d'un rapprochement continu sur l'ensemble de l'année.

Le contrôle et l'évaluation de l'apport des consultants

Un consultant engagé par un organisme ne doit pas être laissé à lui-même dans l'accomplissement de sa mission. L'organisme qui utilise ses services doit affecter des ressources destinées au contrôle afin de s'assurer que les résultats du travail du consultant sont satisfaisants.

Le suivi et l'évaluation du travail des consultants doivent se concentrer sur les aspects les plus importants de chaque mission de conseil. L'organisme doit conserver un registre de l'ensemble des consultants utilisés. Ce registre doit contenir leur nom, le but de leur mission, la durée effective de la mission par rapport à celle précisée sur le contrat, une évaluation des résultats et le tarif horaire des services. Cette évaluation est un point de départ important pour les organismes lors de la planification d'activités de longue durée.

Problèmes de qualification et d'expérience

C'est la direction de l'organisme public concerné qui doit garantir que cet organisme dispose d'un personnel suffisamment expérimentés et qualifiés (I, paragraphes 28-31). La motivation du personnel joue un rôle important dans cette fonction de gestion. Le système de contrôle de gestion doit garantir que les niveaux d'expérience et de qualifications disponibles correspondent aux besoins réels. Il doit également jouer un rôle actif dans l'évolution des activités dans le sens d'une plus grande efficacité. Les achats sont dans le domaine dans lequel l'existence de compétences et d'expériences adaptées a gagné en importance pour un certain nombre d'organismes depuis l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur les achats de l'administration publique, début 1995. Cette question doit bien évidemment être traitée de manière professionnelle. Les règles contenues dans cette nouvelle loi sont beaucoup plus détaillées que les précédentes. Elles prévoient des sanctions en cas d'achat impropre. Ces circonstances nouvelles supposent une modification profonde des procédures d'achat, et notamment un accroissement des contrôles.

Encadré 1. Contrôle de gestion et recherche de consultants (suite)

Le contrôle de gestion doit, entre autres choses, faire apparaître comment la stratégie de l'organisme destinée à garantir le recours à des personnes d'une compétence et d'une expérience adaptées permet l'affectation de ces personnes sur l'ensemble de l'organisme par les responsables du recrutement et de la formation. Le développement des compétences nécessaires ne dépend pas uniquement de la formation. Il peut également être facilité par des conseils professionnels sur les travaux à effectuer ou les nouvelles fonctions, par des programmes d'échange entre, par exemple, des organismes dont les types d'activités sont similaires. L'importance accordée aux compétences spécifiques se mesure à la possibilité de mettre en pratique les compétences nouvellement acquises.

La procédure d'achat doit être bien documentée (I, paras. 4 et 43-47). Une procédure d'achat complète et satisfaisante est nécessaire pour savoir si les fonctions des autres contrôles généraux et spécifiques sont satisfaisantes. La documentation doit couvrir toutes les phases de la procédure d'achat qui apparaît dans le programme de contrôle et qui doit être accessible pour examen.

Les contrôles spécifiques de certains éléments de la procédure d'achat

La décision

Avant la prise de décision, il faut examiner avec soin les solutions autres que le recours à un conseiller extérieur. Il faut ainsi se demander s'il est possible de résoudre le problème par une redistribution des ressources internes ou par l'embauche de personnel. L'organisme concerné doit raisonner selon le principe que le recours aux services d'un consultant pour renforcer des ressources existantes est généralement une solution coûteuse. Il ne doit donc pas négliger l'évaluation de la contribution de ce consultant, faute de quoi celui-ci aura peu de chances d'effectuer sa mission de façon convenable.

Le choix de la procédure d'achat

Lorsqu'un organisme public a besoin de services de conseil, il lui est souvent difficile de décrire aux soumissionnaires les services souhaités de façon claire et exhaustive. Il est donc important de procéder aux appels d'offre en suivant des règles et une documentation précises et en entreprenant des négociations avec les soumissionnaires. Lorsque les sommes en jeu sont minimes, que les décisions doivent être prises rapidement ou que d'autres considérations importantes entrent en ligne de compte, l'achat doit suivre le schéma simplifié décrit dans la loi sur les achats de l'administration publique.

Documentation destinée aux soumissionnaires concernant les services requis

Les documents doivent être aussi clairs et complets que possible. Ils doivent indiquer l'étendue du travail et les conditions commerciales et administratives applicables. Lorsque le service requis ne prête pas à une formulation claire et complète, l'organisme doit procéder à l'achat en plusieurs étapes.

L'appel d'offres

L'organisme doit faire jouer la concurrence pour les biens et services qui font l'objet de l'appel d'offres. Il doit étudier les soumissionnaires avec objectivité. L'appel d'offres doit s'adresser à un nombre de soumissionnaires aussi étendu que nécessaire compte tenu des tâches à effectuer et de la concurrence régnant sur le marché.

Encadré 1. Contrôle de gestion et recherche de consultants (suite)

Examen des offres et des soumissionnaires et choix du consultant

Cet examen doit se fonder sur les dossiers d'appel d'offres, les offres des consultants et les questions qui ont pu être soulevées par ailleurs lors des négociations avec les soumissionnaires. Le processus de sélection doit tenir compte du prix et d'autres critères valables censés déboucher sur l'obtention des meilleurs résultats. Il faut également savoir choisir parmi les divers consultants en lice. L'organisme doit s'assurer du sérieux de chaque soumissionnaire avant d'accepter son offre. Il doit notamment examiner sa capacité à exercer des activités commerciales ou s'assurer qu'il n'a contracté aucune dette envers l'administration fiscale. Les motifs du choix doivent figurer dans le dossier d'adjudication ou tout autre document analogue.

Le contrat et ses dispositions

Les dispositions du contrat doivent régler tous les aspects significatifs de la relation entre l'organisme public et le cabinet de conseil retenu. Il s'agit ainsi de limiter les malentendus relatifs à la mission envisagée. L'objet et les termes du contrat régissant la mission du consultant ne doivent pas être en contradiction avec le dossier d'appel d'offres et l'examen préalable des offres.

Les rapports

La nature du rapport d'avancement et du rapport final à fournir par le consultant, qu'ils soient oraux ou écrits, doivent être définis dans le contrat.

Le paiement

Sauf disposition contraire dans le contrat, l'organisme public doit procéder au règlement du consultant après la présentation du rapport final. C'est à l'agent responsable d'approuver le paiement, mais celui-ci ne doit porter que sur les travaux qui auront été définis dans le contrat, puis acceptés et achevés. Tout paiement peut être approuvé s'il correspond à une facture sur laquelle a été apposée une date d'arrivée, qui concerne des prestations bien spécifiées, et dont le paiement a été autorisé par un autre responsable (I, paragraphe 4). Si le montant du versement est relativement important, une double autorisation peut être nécessaire.

La comptabilisation

Les opérations liées à la procédure d'achat doivent être comptabilisées conformément aux principes comptables généralement reconnus. En d'autres termes, cette comptabilisation doit être prompte, complète, exacte, permettre les comparaisons et être adaptée à l'objectif souhaité (I, paragraphe 4).

Les principales faiblesses dans la recherche de consultants

Dans le cadre de leurs activités de planification et de budgétisation, les organismes publics accordent trop peu d'importance à l'efficacité dans le recours aux consultants ou dans l'acquisition d'autres biens et services. Dans de nombreux organismes, le recours à des consultants s'effectue sans planification préalable et au coup par coup, même si des ressources substantielles sont consacrées à ces prestations. L'expérience acquise dans le recours à des consultants est beaucoup trop rarement synthétisée pour que l'on puisse améliorer l'efficacité des systèmes et des pratiques liés au recours à ses services.

En ce qui concerne les versements et la comptabilité, il existe des procédures bien établies donnant lieu à des contrôles financiers réglementés et détaillés. Cependant, l'analyse des données financières issues de la comptabilité peut révéler des écarts considérables par rapport aux résultats escomptés. Il peut s'agir là d'un signe de circonstances sous-jacentes et parfois douteuses justifiant le renforcement des contrôles de gestion. Il arrive parfois que l'on découvre l'existence de liens familiaux ou autres entre la personne responsable des achats et le consultant engagé. L'acquéreur bénéficie parfois d'avantages ou de cadeaux non négligeables. Parfois encore, on peut découvrir que certaines entreprises ou certaines régions font l'objet d'une discrimination ou sont au contraire favorisées par rapport à d'autres. Une des fonctions importantes des contrôles de gestion consiste à lutter contre ces formes de corruption, ainsi que contre la corruption en général.

Le contrôle de gestion doit également s'assurer du bon ordonnancement de la documentation des organismes publics. En effet, le retour d'information est plus difficile dès lors que cette documentation présente de graves lacunes. Le problème prend toute son importance dans une situation où l'ancienne loi sur les achats de l'administration publique a été remplacée par un nouveau texte, fondé sur la réglementation de l'Union européenne, et dont les dispositions sont quelque peu différentes en matière d'achats du secteur public. Il faut pouvoir détecter les infractions aux règlements et y remédier. Si la nouvelle loi n'est pas respectée, les tribunaux peuvent ordonner l'arrêt de la procédure d'achat ou contraindre l'organisme acquéreur au versement de dommages et intérêts.

Les systèmes de contrôle de gestion ne disposent pas des compétences aujourd'hui nécessaires dans le domaine des achats. Les divers programmes de formation n'ont pas été suffisants. Ils ont été introduits assez tardivement par rapport à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

En tant qu'instance d'audit externe, le RRV attend que le contrôle de gestion, sous forme de contrôles de suivi, s'effectue de manière systématique et analytique (I, paragraphes 76 et 77). C'est encore trop rarement le cas. Il importe, par exemple, de partir d'hypothèses solides quant aux risques liés à la procédure d'achat. Ces hypothèses doivent être vérifiées par une comparaison et une évaluation des différentes procédures mises en jeu par les phases successives du processus d'achat. La section suivante illustre ce type de contrôle de suivi.

Les contrôles de suivi liés au recours à des consultants

Il s'agit en premier lieu de détecter les unités à haut risque des organismes en se fondant sur trois critères : le profil du service requis, la vulnérabilité en terme d'achat et l'organisation.

- *Profil du service requis* : les achats d'un montant élevé, les relations de longue date avec le fournisseur, les achats d'importance stratégique et ceux qui, par expérience, créent des problèmes.
- *Vulnérabilité en terme d'achat* : les factures difficiles à vérifier, les factures en grand nombre, la cohabitation de différents types de coûts, les fournisseurs en grand nombre, les achats dans lesquels la facturation est susceptible d'évoluer, la délégation des responsabilités, les activités spécialisées et les transferts dans la comptabilité.
- *Organisation* : l'activité dépend fortement des services informatiques achetés à l'extérieur, l'activité principale emploie des consultants aux services coûteux en dehors de son personnel interne, les compétences administratives et financières d'ordre général ont été négligées, des modifications introduites dans les systèmes financiers ont créé des problèmes. Enfin, la

réorganisation, la rotation des postes de direction, la vacance de postes de dirigeants ou des modifications dans l'organisme créent des conditions nouvelles pour l'exercice des activités.

Il faut ensuite formuler des hypothèses valables concernant les unités à haut risque de l'organisme public considéré. Cette seconde phase peut par exemple aboutir à poser les questions suivantes : les achats d'importance stratégique s'effectuent-ils conformément au plan d'activités, une importance décisive est-elle accordée aux considérations commerciales (en particulier en ce qui concerne les achats majeurs), la qualité des contrôles financiers est-elle acceptable et l'achat est-il comptabilisé de manière appropriée ?

Troisièmement, il faut poser concrètement les questions formulées plus haut. A cet effet, les organismes publics peuvent découper la procédure d'achat en dix étapes, qui sont décrites ci-dessous :

- établissement du dossier d'appel d'offres,
- lancement de l'appel d'offres,
- évaluation/négociation,
- contrôle du paiement des taxes,
- contrat/commande,
- contrôle de la prestation fournie,
- traitement de la facture,
- paiement,
- comptabilité,
- rapport, etc.

Il faut enfin transposer ces observations provenant des contrôles de suivi en mesures destinées à l'établissement de normes d'achat satisfaisantes.

Conclusion

Voilà plusieurs années que le RRV exprime son inquiétude quant aux difficultés, pour les organismes publics, de se conformer aux exigences liées au respect des principes commerciaux et à appliquer les principes de la concurrence et de l'objectivité dans les contrats de l'administration centrale. D'importantes améliorations sont encore possibles dans le domaine des marchés publics et peuvent provenir d'un plus grand professionnalisme dans l'approche du contrôle de gestion au sein des organismes publics.