

CONTROLES DE GESTION ET AUDIT INTERNE DANS L'ADMINISTRATION PUBLIQUE L'EXEMPLE DES ETATS-UNIS

par

Harry S. Havens⁸

Résumé

L'administration publique des Etats-Unis¹ a par tradition tendance à envisager les contrôles de gestion dans une perspective ponctuelle, fragmentaire et non systématique. Une telle approche s'explique, au moins partiellement, par la séparation des pouvoirs qui caractérise la structure du gouvernement dans ce pays. Les contrôles de gestion sont instaurés par la législation dans un petit nombre de secteurs. Dans la plupart des cas, l'élaboration de systèmes de contrôle de gestion est toutefois laissée à la discrétion des organismes² de l'exécutif. Dans le passé, ce type d'initiative a rarement été le fait des organismes centraux³ et, en l'absence de directives, les organismes d'exécution n'en ont pas fait une priorité.

De récentes mesures laissent toutefois penser que l'approche fragmentaire de ces problèmes pourrait évoluer. En 1982, le Congrès a imposé aux organismes publics de réaliser une évaluation annuelle de leurs contrôles de gestion. Une autre exigence est venue appuyer ce premier pas : à compter de 1996, les 24 organismes les plus importants devront publier des états financiers certifiés et le rapport de l'auditeur devra comprendre une appréciation des contrôles effectués. Enfin, en 1995, le pouvoir exécutif a émis de nouvelles directives, allant dans le sens des directives de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques pour l'élaboration de normes de contrôle interne. Ces textes réaffirment l'importance de contrôles de gestions efficaces.

De telles initiatives traduisent une réorientation et un changement d'attitude positifs mais il est encore trop tôt pour juger de leurs effets à long terme. En outre, même les meilleurs contrôles de gestion ont leurs limites. L'expérience des Etats-Unis montre qu'ils peuvent être contournés ou mal-utilisés par les gestionnaires eux-mêmes. Ils doivent donc être régulièrement soumis à examen afin de s'assurer de leur efficacité dans un environnement opérationnel en mutation.

⁸ Harry S. Havens a été contrôleur général adjoint de la Cour des comptes des Etats-Unis (*General Accounting Office*) entre 1980 et son départ à la retraite, en 1993. Il avait auparavant travaillé au sein de la Direction du budget (*Office of Management and Budget*), (1964-1974), puis exercé les fonctions de directeur de la division chargée de l'analyse des programmes au GAO (1974-80). Les opinions présentées dans ce document n'engagent que leur auteur et n'expriment en aucune façon les positions de la Cour des comptes des Etats-Unis.

Les dénominations de fonctions et des organismes au sein des pouvoirs publics américains ne sont pas traduites mot à mot. Nous avons eu recours aux titres les plus fréquemment rencontrés dans les pays francophones concernant les positions et organismes équivalents. Il convient également de noter que s'il est vrai que la plupart de ceux qui occupent un poste décisionnaire au sein de l'administration américaine sont nommés pour des raisons politiques lors de chaque alternance politique (système des dépouilles), ces personnes remplissent des fonctions d'exécution qui, dans d'autres pays, seraient confiées de manière permanente à des hauts fonctionnaires.

La fonction d'audit interne doit être un élément-clef de la structure de contrôle de gestion. Aux Etats-Unis, les auditeurs internes des finances publiques sont traditionnellement au service des dirigeants des organismes, contrairement aux instances de contrôle externe qui, comme la Cour des comptes des Etats-Unis (*General Accounting Office*), sont mandatés par les instances de contrôle, c'est-à-dire le plus souvent par le Congrès.

Aux Etats-Unis, le contrôle de l'administration publique est rendu plus difficile encore par l'existence de programmes prévoyant des remboursements à des tiers, au titre de dépenses engagées pour la fourniture de biens et de services à la collectivité ou au titre de prestations fournies pour le compte de l'Etat fédéral. Les auditeurs sont donc tenus d'étudier non seulement la structure du contrôle interne des organismes, mais également les propres contrôles de gestion des fournisseurs et mandataires de l'Administration. Or, des audits récentes ont révélé des problèmes chroniques touchant les partenaires de l'administration publique.

En 1978, le Congrès a modifié la structure des opérations d'audit interne. La fonction d'inspecteur général (IG : *Inspector General*) a ainsi fait son apparition dans la plupart des organismes. Ces nouveaux acteurs se trouvent dans une position délicate car ils font partie intégrante des organismes tout en jouissant d'une indépendance non négligeable et en ayant des fonctions de rapporteurs importantes vis-à-vis d'instances extérieures. Il leur est demandé de contrôler les opérations et programmes des organismes publics comme le font les auditeurs internes "classiques", mais ils présentent leurs conclusions devant le Congrès comme devant les dirigeants des organismes dont ils dépendent. Il leur incombe enfin de contrôler les états financiers des organismes, comme le feraient des auditeurs externes.

Une telle approche du contrôle ne va pas sans entraîner quelques problèmes. Les obligations externes semblent avoir prévalu, au détriment de la mission traditionnellement confiée aux auditeurs internes. On note par exemple qu'il a été fait bien plus de cas de la signalisation d'entorses individuelles à la législation, dont le Congrès est particulièrement "friand", que d'un renforcement des contrôles de gestion qui permettrait d'éviter les abus.

En résumé, l'approche adoptée aux Etats-Unis en matière de contrôles de gestion présente de nombreuses faiblesses. Les efforts actuels destinés à renforcer les contrôles semblent prometteurs, mais leur aboutissement passe par un engagement prolongé, condition que le système de gouvernement américain paraît difficilement garantir.

1. Les différentes pratiques de contrôle de gestion aux Etats-Unis

En l'absence de caractéristiques communes, toute généralisation sur les pratiques en vigueur est délicate. La conception et la gestion des différents systèmes de contrôle, ainsi que la rigueur qui préside à leur mise en oeuvre, varient en effet considérablement d'un cas à l'autre.

Autorités compétentes

Le pouvoir de concevoir ou d'exiger des contrôles de gestion - ou toute autre pratique administrative - découle de la Constitution des Etats-Unis qui confie le pouvoir législatif au Congrès. Aucun responsable ne peut prendre de décision qui sortirait du cadre défini par la Constitution ou de la législation votée par le Congrès aux termes de procédures constitutionnelles. Les pouvoirs législatifs sont cependant limités par le droit de veto du Président et par le pouvoir judiciaire, chargé de vérifier la constitutionnalité des lois votées. C'est donc dans ces limites que le Congrès, agissant en vertu de la Constitution, représente la source de pouvoir essentielle pour tout ce qui touche au contrôle de gestion. Le Congrès délègue toutefois souvent ses pouvoirs en la matière au chef de l'exécutif, par l'intermédiaire de lois leur conférant un pouvoir implicite ou explicite.

Elaboration et promulgation des contrôles de gestion

L'approche fragmentaire en vigueur aux Etats-Unis pour les contrôles de gestion se caractérise par la diversité des façons dont ces contrôles sont conçus. La Constitution elle-même prévoit certains contrôles de base, même si peu d'Américains les considèrent comme tels. C'est ainsi que les impôts ne peuvent être prélevés et les fonds publics ne peuvent être dépensés qu'en conformité avec la législation votée par le Congrès. La Constitution établit en outre l'obligation de dresser une comptabilité annuelle des recettes et dépenses publiques.

D'autres contrôles de gestion sont nés de lois spécifiques votées par le Congrès. Citons par exemple la création de la Cour des comptes des Etats-Unis (GAO), qui est l'institution supérieure de contrôle des finances publiques dans ce pays, et celle de la Direction de la gestion du personnel (OPM : *Office of Personnel Management*), destiné à réglementer les pratiques de gestion du personnel. D'autres textes législatifs exigent des audits financiers et des appréciations annuelles des contrôles de gestion, ou bien visent à réglementer les procédures de passation des marchés publics.

Le Président, chef exécutif, et les organismes de gestion centraux agissant en son nom, ont certaines responsabilités de contrôle de gestion, au rang desquelles on trouve la nomination des hauts fonctionnaires et la réglementation des pratiques comptables fédérales.

Enfin, sauf dispositions spéciales, chaque organisme est responsable de différents éléments de sa structure de contrôle de gestion. La plupart de ces organismes ont une grande liberté de manoeuvre en ce qui concerne leur structure organisationnelle, l'établissement des critères relatifs aux échelons intermédiaires de la hiérarchie, la définition des responsabilités qui incombent à ces derniers, la sélection des candidats aux postes correspondants et la fixation des procédures internes de fonctionnement.

Le rôle des organismes centraux

Aux Etats-Unis, théoriquement, les organismes centraux devraient davantage contribuer à l'élaboration de contrôles de gestion efficaces que ne le font les organismes comparables dans la plupart

des autres pays. Les cadres supérieurs des organismes d'exécution (occupant généralement les trois ou quatre échelons les plus élevés de la hiérarchie) sont habituellement nommés pour des raisons d'ordre politique et ne l'occupent que peu de temps (en moyenne, à peine plus de deux ans). Généralement choisis essentiellement en fonction de leurs affinités politiques, ils n'ont souvent qu'une expérience limitée de la gestion (voire aucune expérience), et sont plus néophytes encore dans le domaine de la gestion des organismes publics.

Dans un tel contexte, l'émergence de contrôles de gestion efficace suppose une main ferme agissant de l'extérieur. Il faut en particulier pouvoir compter sur un engagement durable des organismes centraux auxquels les Présidents successifs délèguent des responsabilités de gestion générales dans le cadre du pouvoir exécutif. Jusqu'à récemment, cet engagement faisait en grande partie défaut, tout comme le non moins nécessaire soutien du Congrès à des contrôles de gestion efficaces. Ainsi, des normes d'enregistrement des transactions financières existent depuis des années, mais elles ont été rédigées dans l'optique du processus budgétaire annuel et du rapport annuel sur les finances publiques demandé par le ministère des Finances et non dans le but de s'assurer que les données financières fiables qui sont indispensables à la gestion des organismes étaient disponibles. Ce n'est qu'au cours des dix dernières années que les efforts ont porté sur des aspects aussi fondamentaux pour les procédures comptables que la création d'un grand livre général pour les organismes publics.

De même, cela fait plus d'un siècle que les pratiques de gestion du personnel dans l'administration publique sont strictement réglementées. A l'origine, il s'agissait de mettre les fonctionnaires à l'abri d'influences politiques néfastes et de veiller à ce que les décisions de gestion du personnel s'appuient sur une évaluation objective des capacités des postulants. Cependant, la plupart des dirigeants estiment depuis longtemps que ce système insiste davantage sur la forme que sur le fond et agissent de telle manière qu'il est devenu difficile de demander aux subordonnés de répondre de leur travail. Des efforts sont actuellement accomplis pour remédier à ce problème.

La Direction du budget (OMB) répète depuis de longues années qu'il est nécessaire de renforcer les contrôles de gestion. Ses appels ne sont toutefois pas accompagnés de l'engagement à long terme et des moyens qui permettraient d'obtenir des résultats significatifs. Il faut donc espérer que l'insistance nouvelle dont fait preuve l'OMB aura des répercussions plus durables.

On ne comprend la médiocrité des résultats obtenus par les organismes centraux des Etats-Unis en matière d'efficacité des contrôles de gestion que si l'on admet le fait que leurs cadres dirigeants sont eux aussi prioritairement choisis en fonction de leur appartenance politique - et non de leurs compétences ou de leur expérience - et qu'à ce niveau aussi la rotation est très rapide. En outre, le Congrès protège jalousement son autorité sur les organismes d'exécution et cherche souvent à les protéger de ce qu'il (et ces organismes d'exécution) considèrent comme une "ingérence" des organismes centraux. Dans ces conditions, les organismes centraux (et plus particulièrement l'OMB) sont souvent considérés comme les acteurs de la politique présidentielle et non comme des défenseurs politiquement neutres de pratiques de bonne gestion. De fait, il est bien certain que les organismes centraux ont des responsabilités d'ordre politique tout autant que de gestion et il est souvent difficile de maintenir l'équilibre entre ces deux rôles.

Comparaison avec les directives de l'INTOSAI

L'administration des Etats-Unis définit les contrôles de gestion comme l'organisation, les politiques et les procédures mises en oeuvre par les organismes publics pour garantir :

- que les programmes atteignent les objectifs fixés,

- que l'utilisation des ressources entre dans le champ des missions de l'organisme considéré,
- que les programmes et moyens mis en jeu ne sont pas menacés par les gaspillages, par la fraude, par une mauvaise gestion,
- que les lois et la réglementation en vigueur sont respectées, et
- que des informations fiables et obtenues en temps opportun sont collectées, consignées, enregistrées et utilisées pour la prise de décision⁴.

Cette définition et les textes qui l'accompagnent sont parfaitement conformes aux directives de l'INTOSAI. L'administration des Etats-Unis (et notamment ses auditeurs) ont manifesté avec force leur soutien à l'élaboration des directives de l'INTOSAI et approuvé les conclusions publiées. Hélas, même la foi la plus sincère dans l'importance des contrôles de gestion ne se traduit pas par l'émergence immédiate de systèmes de contrôle efficaces. Quant à la distance qui sépare les vœux pieux de la réalité, elle n'est sans doute pas l'apanage des Etats-Unis.

Vérification et évaluation des systèmes de contrôle de gestion

Il y a encore peu de temps, l'appréciation des contrôles de gestion effectués par un organisme incombait en grande partie à cet organisme lui-même et n'était complétée que par des contrôles ponctuels de la Cour des comptes. En 1982, le Congrès a voté la loi sur l'intégrité financière des directeurs de l'administration fédérale (FMFIA : *Federal Managers Financial Integrity Act*)⁵, qui impose au plus haut responsable de chaque organisme de procéder à une évaluation annuelle des contrôles de gestion internes et d'en faire connaître les résultats au Président et au Congrès, puis de présenter un projet recensant les mesures correctives envisagées pour remédier aux graves insuffisances éventuellement identifiées. Cette loi a été renforcée par la loi sur les directeurs financiers (CFOA : *Chief Financial Officers Act*)⁶, qui exige des 24 organismes les plus importants la production d'un audit financier annuel avec appréciation des contrôles de gestion.

Ressources, compétences et formation nécessaires aux systèmes de contrôle de gestion

La compétence et le dévouement des responsables chargés des différents aspects de la structure du contrôle de gestion déterminent son efficacité de cette structure. L'inexpérience et la rotation rapide aux postes de direction des organismes se traduisent souvent par un manque d'intérêt et de faibles chances de contribuer de manière significative à l'amélioration des systèmes de gestion. Conscient de ces insuffisances, le Congrès a voté la création de nouveaux postes susceptibles de devenir des fonctions-clef du contrôle de gestion dans la plupart des organismes - les inspecteurs généraux (IG) et les directeurs financiers (CFO : *Chief Financial Officers*) - ainsi que des textes précisant les qualifications requises. Le vote de ces lois semble avoir eu un effet salutaire. Les normes définies ne sont toutefois pas extrêmement strictes et les considérations politiques n'ont pas entièrement disparu en ce qui concerne la sélection de ces responsables. A niveau de responsabilité égal, les traitements proposés ne sont en outre pas en mesure de concurrencer les salaires du secteur privé, ce qui ne facilite le recrutement des qualifications requises.

Un enseignement des connaissances techniques exigibles des personnes travaillant sur les systèmes de contrôle de gestion est généralement concevable, mais les investissements de l'Etat dans ce type de formation ont été irréguliers. La Cour des comptes, par exemple, s'est considérablement investie dans la formation professionnelle de ses auditeurs et a apporté une aide considérable à la formation d'autres auditeurs de l'administration publique. D'autres formations satisfaisantes sont proposées au travers de

programmes gouvernementaux et universitaires, mais la décision de recourir à ces programmes de formation revient aux organismes, de même que leur financement. D'une manière générale, les organismes n'ont pas fait de ces formations une priorité. Dans la grande majorité des secteurs, l'acquisition des compétences nécessaires doit donc s'effectuer sur le terrain.

La part des ressources consacrée à l'amélioration des contrôles de gestion est dans la plupart des cas laissée à l'appréciation de la direction de l'organisme concerné. Il est rare que des fonds soient spécifiquement consacrés aux activités de contrôle de gestion (le financement des activités des inspecteurs généraux constitue une exception à cet égard).

2. L'audit interne dans l'administration publique aux Etats-Unis

Aux Etats-Unis, la fonction d'audit interne est communément considérée à la fois comme un contrôle de gestion et comme un moyen pour la direction de s'assurer que les autres contrôles de gestion sont efficaces.

Audit interne et audit externe

Le rôle de l'instance d'audit interne est très différent de celui de l'auditeur externe, même s'il importe que ces fonctions devraient collaborer autant que possible. La fonction première d'un auditeur externe est de se mettre au service des instances extérieures à l'organisme considéré et qui ont un intérêt légitime dans les activités de cet organisme. Dans le secteur privé, par exemple, la responsabilité essentielle de l'auditeur externe consiste à apporter une garantie raisonnable de la fiabilité des rapports publiés par l'entreprise sur ses performances et sa santé financières.

Au niveau de l'administration publique, les responsabilités d'un auditeur externe sont habituellement beaucoup plus étendues. Aux Etats-Unis, par exemple, la Cour des comptes doit non seulement apprécier la fiabilité des rapports financiers émis par les organismes publics, mais également évaluer, pour le compte du Congrès, le souci d'économie, l'efficience et l'efficacité des activités de l'organisme considéré et vérifier que ces activités sont conformes aux lois et règlements en vigueur. Le rôle de la Cour des comptes consiste donc à examiner les prestations d'un organisme à la lumière des objectifs susceptibles d'intéresser le Congrès. Or, ces objectifs peuvent être très éloignés de ceux qui intéressent la direction de l'organisme public lui-même.

En revanche, on considère généralement que l'auditeur interne est principalement responsable devant la direction de l'organisme dont il dépend. L'Institut américain des auditeurs internes (*Institute of Internal Auditors*) définit ainsi la notion d'audit interne :

... l'exercice d'une activité d'évaluation indépendante au sein d'une entité et au service de cette entité. Il s'agit d'un contrôle exercé par la direction, consistant à mesurer et évaluer l'efficacité d'autres contrôles⁷.

Les origines de l'audit interne

La fonction d'audit interne vient du secteur privé. Elle est apparue lorsque les organes directeurs de grandes entreprises ont pris conscience que l'audit annuel effectué par les auditeurs externes n'était pas une garantie suffisante de l'exactitude des informations financières courantes sur lesquelles s'appuyaient leurs décisions de routine et qu'il ne pouvait permettre d'éviter ni la fraude ni le vol des employés. Ces

organes directeurs ont alors compris qu'il fallait mettre en place d'autres contrôles pour répondre aux besoins des plus hauts responsables de l'entreprise. Le concept d'organismes d'audit interne, détachés des aspects strictement opérationnels et financiers et chargés de rendre compte aux hauts responsables et au conseil d'administration, était né.

Initialement, il n'était les auditeurs internes se concentrent presque exclusivement sur la vérification des contrôles financiers et de l'exactitude des rapports financiers internes. Avec le temps, leurs responsabilités ont ensuite été étendues au contrôle de gestion dans sa globalité. Les organes directeurs fondent en effet leurs décisions sur quantité de données et pas uniquement sur les données financières. Des rapports d'exploitation de grande importance peuvent porter sur des stocks de matériel (pièces détachées par exemple), sur des programmes d'exploitation et les écarts observés par rapport à ces programmes, sur la qualité des produits, etc. Ces rapports doivent impérativement être établis en temps opportun et contenir des informations fiables. L'évaluation de leur fiabilité et de celle des systèmes informatiques à l'origine de leur élaboration est devenue une des missions des auditeurs internes. Par la suite, ces derniers se sont vu confier la responsabilité d'apprécier la conformité de ces informations avec les règles fixées par l'entreprise contrôlée, puis l'efficacité des règles et procédures en vigueur.

L'audit interne dans l'administration publique

L'évolution de la fonction d'audit interne au sein de l'administration publique a suivi une évolution analogue. Au départ, les auditeurs internes se consacraient presque exclusivement à la vérification des systèmes comptables et des contrôles financiers et à la certification de la fiabilité des rapports financiers. Ensuite, leurs missions se sont graduellement élargies à d'autres questions intéressant le chef et les hauts responsables de l'organisme concerné, à savoir notamment la fiabilité des rapports d'exploitation internes et le respect des règles de gestion en vigueur de la part des unités composant l'organisme. Cependant, la complexité des structures et la diversité des fonctions au sein du gouvernement des Etats-Unis ont débouché sur des pratiques d'audit qui diffèrent à bien des égards de celles en vigueur dans le secteur privé.

3. Le cadre juridique de l'audit interne

La présence d'organes d'audit interne au sein de la plupart des organismes gouvernementaux remonte à de nombreuses années. La plupart de ces organes ont été créés en vertu des pouvoirs conférés aux chefs des organismes concernés de mettre en place la structure de ces organismes. On trouve souvent à l'origine de la création de ces unités un problème de gestion interne embarrassant tel que la découverte de détournements de fonds, de fraude ou de corruption, ou des pressions exercées par un organe de surveillance comme la Cour des comptes ou l'OMB. Jusque dans les années 70, l'unité d'audit interne était dans la plupart des organismes placée sous les ordres du directeur administratif, également responsable de l'élaboration du budget et des rapports financiers. Le responsable en chef de l'unité d'audit interne était alors généralement un fonctionnaire de carrière, souvent issu de la Cour des comptes et possédant plusieurs années d'expérience dans ce domaine.

La création des postes d'inspecteurs généraux

C'est en 1978 que le Congrès a voté la loi sur les inspecteurs généraux (*Inspector General Act*) qui a modifié l'organisation de la fonction d'audit interne⁸. En vertu de cette loi, un poste d'inspecteur général a été créé dans pratiquement tous les organismes publics. Dans trente d'entre eux, les inspecteurs généraux sont nommés par le Président et doivent être confirmés par le Sénat. Seul le Président est habilité

à les démettre de leurs fonctions, en faisant toutefois connaître au Congrès les motifs de sa décision. Dans trente autres organismes publics, pour la plupart moins importants, les inspecteurs généraux sont nommés par la direction de l'organisme, qui peut également les révoquer en en communiquant les motifs par écrit au Congrès.

La loi exige que les inspecteurs généraux soient sélectionnés indépendamment de toute considération politique, sur la seule base de leur intégrité et de leurs capacités reconnues en matière de comptabilité, d'analyse financière, de droit, d'analyse de gestion, d'administration publique ou d'investigation. Dans les organismes les plus importants, ils occupent une position équivalente à celle de directeur général au sein d'un ministère (*Assistant Secretary*). Les inspecteurs généraux doivent toujours accéder directement au chef de l'organisme. Celui-ci n'a toutefois que des pouvoirs "généraux" de supervision sur les activités des IG et n'a pas le droit de les empêcher d'effectuer les contrôles ou enquêtes qu'ils jugeraient nécessaires. Ces dispositions visent à garantir que les inspecteurs généraux jouissent d'une indépendance suffisante vis-à-vis des autres éléments de l'organisme pour pouvoir accomplir leur mission avec efficacité. Leur indépendance est en outre renforcée par l'obligation de maintenir une distinction entre le budget des inspecteurs généraux et celui de l'organisme.

Responsabilités des IG

Les inspecteurs généraux ont deux responsabilités principales. La première est la fonction de contrôle interne, endossée par un inspecteur général adjoint chargé des audits. L'autre est la réalisation d'enquêtes sur des accusations de mauvaise gestion ou autres infractions à la loi ou à la réglementation, sous l'égide d'un inspecteur général adjoint chargé des enquêtes. Des instances comparables existaient auparavant dans la plupart des organismes, mais étaient généralement distinctes des auditeurs internes.

La loi sur les inspecteurs généraux a également modifié l'organisation des rapports. Avant le vote de cette loi, les auditeurs internes ne rendaient compte de leurs conclusions que dans des rapports internes à l'organisme contrôlé. Ces documents étaient généralement transmis au directeur administratif, à charge pour lui de communiquer les résultats importants à la direction. Cependant, les auditeurs avaient toujours la possibilité de rendre compte directement à la direction, notamment si leur rapport contenait des observations mettant en cause le directeur administratif. Habituellement, les auditeurs internes faisaient également part de leurs conclusions au GAO de manière officieuse.

En vertu de la loi sur les inspecteurs généraux, ces inspecteurs doivent désormais remettre leur rapport directement à la direction de l'organisme contrôlé et tenir en temps opportun le Congrès au courant de l'ensemble de leurs travaux. Ils doivent également remettre deux fois par an à la direction de l'organisme dont ils relèvent un rapport sur les activités d'audit et d'inspection. La direction de cet organisme doit ensuite transmettre ce rapport, éventuellement accompagné de ses commentaires, au Congrès dans un délai de trente jours. Lorsque l'inspecteur général découvre des "problèmes particulièrement graves ou patents", il lui incombe d'en avertir immédiatement la direction de l'organisme, qui doit alors transmettre son rapport au Congrès sous sept jours. Il est interdit à la direction de l'organisme de modifier en quelque façon la teneur des rapports rédigés par l'inspecteur général.

Un rôle ambigu

Ce système de double compte rendu avait été imaginé pour protéger l'indépendance des inspecteurs généraux, mais également pour veiller à ce que les problèmes importants découverts par ces inspecteurs ne demeurent pas inconnus à l'extérieur des organismes concernés et soient largement divulgués pour qu'il y soit rapidement remédié. Quel qu'ait été le raisonnement, l'obligation de rendre compte au

Congrès a manifestement changé le rôle de l'unité d'audit interne (et de l'unité chargée des enquêtes), en élargissant le champ de ses interlocuteurs par rapport à sa mission initiale, qui consistait exclusivement à se mettre au service des plus hauts dirigeants de l'organisme concerné. Cela a considérablement modifié le regard porté sur les auditeurs internes non seulement par les directeurs d'organismes publics, mais également par les tierces parties intéressées à leur fonctionnement, en particulier au sein du Congrès. L'obligation de rendre compte au Congrès soulève des questions sur la pertinence qu'il y a dès lors à dire des auditeurs internes qu'ils sont "au service de l'entité" qu'ils contrôlent, selon la description donnée par l'organisation professionnelle des auditeurs internes.

L'intérêt grandissant du Congrès pour les audits internes et autres travaux confiés aux inspecteurs généraux peut se mesurer à la fréquence avec laquelle les inspecteurs généraux se présentent désormais devant des commissions du Congrès pour témoigner des problèmes affectant la gestion de leurs organismes. Ainsi, au cours du premier semestre 1995, l'inspectrice générale du ministère du Logement et de l'urbanisme (*HUD Department of Housing and Urban Development*), organisme d'importance relativement mineure, mais où de nombreux dysfonctionnements perturbent depuis longtemps la bonne gestion, est apparue pas moins de quatre fois devant diverses commissions du Congrès pour présenter son point de vue sur certains de ces problèmes.

Importance accrue des contrôles de gestion

Outre les responsabilités définies par la loi sur les inspecteurs généraux, des textes législatifs votés par la suite ont confié de nouvelles missions aux inspecteurs généraux. La FMFIA exige des organes directeurs de chaque organisme une appréciation annuelle de l'adéquation et de l'efficacité des contrôles de gestion, avec communication des conclusions au Congrès. Si cette appréciation met en lumière de graves insuffisances, l'organisme concerné doit également présenter les mesures correctives adoptées ou envisagées. Le rapport de l'organisme doit enfin préciser clairement si ses systèmes de gestion financière satisfont aux spécifications établies par l'OMB pour l'ensemble de l'administration.

L'appréciation demandée par la FMFIA incombe aux organes directeurs des organismes publics et non aux auditeurs. Chaque directeur doit établir une évaluation des contrôles de gestion effectués pour chaque fonction dont il est responsable, les auditeurs internes n'étant en l'occurrence chargés que de le conseiller et d'examiner ses conclusions à l'attention du chef de l'organisme. Cette procédure est destinée à garantir que les directeurs comprennent le fonctionnement des systèmes de contrôle dont ils sont responsables et l'importance d'en préserver l'efficacité. Bien que n'étant pas directement responsables de cette évaluation, les auditeurs internes jouent un rôle crucial en mettant en exergue les problèmes qui auraient pu passer inaperçus et en suggérant des moyens d'améliorer les contrôles inadéquats.

Les audits financiers annuels

Il n'est pas dans les traditions de l'administration publique américaine de faire paraître des états financiers certifiés, comme cela est exigé de la plupart des grandes entreprises du secteur privé. Les entreprises publiques constituent la principale exception à cette règle. Moins nombreuses que dans la plupart des autres pays, elles sont néanmoins tenues depuis la fin des années 40 de publier des états financiers certifiés. Il y eut une époque où les audits de la plupart de ces établissements étaient effectués par la Cour des comptes. Aujourd'hui, ils sont le plus souvent assurés par des cabinets comptables privés et la Cour des comptes ne procède qu'à des vérifications occasionnelles de la qualité des audits réalisés.

Depuis peu, la CFOA prévoit qu'à compter de fin 1996, les 24 ministères et organismes publics les plus importants devront publier des états financiers certifiés. Le ministère des Finances américain devra

en outre publier des états consolidés pour ces organismes dès 1997. La Cour des comptes doit contrôler les états consolidés et peut décider de se charger des audits de n'importe quel organisme. Les inspecteurs généraux sont quant à eux tenus d'effectuer l'audit de leur organisme si la Cour des comptes décide de ne pas s'en charger directement.

Les dispositions sur le contrôle des organismes publics sont toujours en cours d'évolution. La Cour des comptes, qui ne dispose pas des ressources nécessaires pour conduire l'ensemble des contrôles, prévoit de se concentrer sur les états consolidés et sur les éléments-clef de l'activité de quelques-uns des organismes les plus importants, tels que les ministères des Finances ou de la Défense⁹. Le contrôle de certains des autres organismes est intégralement délégué aux inspecteurs généraux. Enfin, dans certains cas, les inspecteurs généraux confieront les audits à des cabinets privés ou travailleront en collaboration avec eux.

La participation active des inspecteurs généraux aux audits financiers annuels illustre une fois de plus l'ambiguïté de leur rôle. L'audit des états financiers d'un organisme public est généralement considéré comme relevant d'auditeurs indépendants de l'organisme contrôlé. Ce serait donc plutôt le rôle de l'auditeur externe que celui de l'auditeur interne. Or, la Cour des comptes considère que les inspecteurs généraux, nommés par le Président et tenus de rendre compte au Congrès, sont suffisamment indépendants pour mener à bien cette mission. Il pourrait cependant se révéler difficile pour les inspecteurs généraux de faire la part entre cette responsabilité comparable à celle des auditeurs externes et le rôle traditionnellement dévolu aux auditeurs internes consistant à fournir "un service à l'entité" qu'ils contrôlent.

4. Règles applicables à l'audit interne

Conséquences de la séparation des pouvoirs

La promulgation de normes concernant différents aspects de la gestion financière est rendue plus difficile par la séparation des pouvoirs au sein de l'Etat fédéral. La Cour des comptes, instance d'audit externe de l'administration publique, fait partie de l'aile législative et est habilitée à émettre des normes sur la comptabilité et l'audit des organes fédéraux. Son pouvoir de faire respecter ces normes se limite toutefois à en signaler les entorses. Les hauts responsables de l'exécutif ont souvent pris le parti de considérer que les normes émanant de la Cour des comptes étaient purement consultatives et non contraignantes. La validité des normes édictées par la Cour des comptes concernant les audits dans l'administration publique¹⁰ est largement reconnue, non seulement au niveau de l'Etat fédéral, mais également par les auditeurs des différents Etats et par les organismes d'audit des administrations publiques établies à l'étranger.

Les inspecteurs généraux relèvent bien entendu du pouvoir exécutif, qui ne reconnaît pas l'autorité de la Cour des comptes en matière de normalisation. La loi sur les inspecteurs généraux exige expressément que ceux-ci se conforment aux normes de la Cour des comptes, ce que ne conteste pas le pouvoir exécutif. Dans certains cas même, comme l'audit des subventions consenties aux collectivités locales et aux Etats, les instructions du pouvoir exécutif contribuent à rendre plus pressante l'obligation faite aux auditeurs de veiller au respect des normes de la Cour des comptes. Néanmoins, si l'on en juge par la décision d'un tribunal dans une affaire sans rapport avec ces normes¹¹, il est probable que si la validité de l'exigence contenue dans la loi sur les inspecteurs généraux était contestée, les tribunaux statueraient sans doute qu'il s'agit d'une atteinte anticonstitutionnelle au principe de la séparation des pouvoirs.

Autres modes d'élaboration de normes

Dans d'autres domaines, l'approche concernant l'élaboration des normes est quelque peu différente. L'exécutif a explicitement contesté l'autorité de la Cour des comptes à promulguer des normes comptables pour l'administration publique. L'OMB a un moment fait part de son intention d'élaborer ses propres normes comptables, sans tenir compte des normes déjà publiées par la Cour des comptes, et d'obliger les organismes publics à s'y conformer exclusivement. S'efforçant de parvenir à un compromis acceptable par les deux parties, la Cour des comptes et l'OMB ont résolu de créer un nouvel organe, le Bureau consultatif sur les normes comptables fédérales (FASAB : *Federal Accounting Standards Advisory Board*). Cet organisme rassemble des membres de l'OMB, de la Cour des comptes, du ministère des Finances, de quelques grands organismes publics et d'experts indépendants. Il est chargé de proposer un nouveau corpus de normes comptables destiné à l'administration publique. Dans l'hypothèse de leur approbation, les normes ainsi proposées seraient ensuite promulguées et leur application assurée par l'OMB. Le FASAB compte faire aboutir ses travaux fin 1995 ou début 1996.

L'approche adoptée en relation avec les normes régissant les contrôles de gestion est encore différente. Comme dans les autres cas, la Cour des comptes a émis des normes¹², mais l'on peut douter que les mesures prises pour assurer leur application puissent aller plus loin que la critique des organismes y dérogeant. L'OMB a récemment publié à l'intention des organismes gouvernementaux ses propres instructions au sujet des contrôles de gestion (voir note 4). Bien que ces normes aient été publiées sous l'autorité de l'OMB, ce dernier a indiqué sans ambiguïté qu'elles étaient largement inspirées de celles de la Cour des comptes. Tout bien considéré, le modèle consensuel actuellement expérimenté pour les normes comptables (s'il se révèle efficace) semble une méthode d'élaboration des normes plus appropriée, quoique plus lente par définition.

5. Etendue des responsabilités de l'audit interne

Des relations financières complexes

Aux Etats-Unis, l'accomplissement des missions qui incombent à un auditeur interne de l'administration publique aux Etats-Unis n'est en rien facilité par la diversité et la complexité des relations financières entre l'Etat fédéral et ses partenaires. En principe, une unité d'audit interne est chargée d'examiner toutes les facettes de l'activité d'un organisme et les ressources qui lui ont été confiées.

Seule une faible part des biens et services payés par l'administration publique sont véritablement produits ou fournis par les agents de cette administration. Ainsi, l'administration publique finance un pan considérable des services de santé publics du pays, mais une part réduite de ces prestations est assurée par des agents de l'Etat fédéral. La plupart des assurés bénéficient de services fournis par des prestataires de santé indépendants. La part fédérale des frais facturés par ces fournisseurs est acquittée par des intermédiaires. Ce sont dans certains cas des assurances privées. Dans les autres cas, l'intermédiaire est l'administration d'un Etat, qui peut ensuite faire d'une compagnie d'assurance l'intermédiaire entre lui-même et les prestataires de services de santé.

De même, la quasi-totalité des locaux et du matériel utilisés par le personnel fédéral est en réalité produite dans le cadre de marchés passés auprès d'entreprises du secteur privé. Les bâtiments abritant les administrations, par exemple, sont construits (et souvent entretenus) par des entrepreneurs privés. Plus significatif encore, les armes confiées au personnel militaire et tous les équipements d'exploration spatiale utilisés par la direction nationale de l'aérospatiale (NASA : *National Aeronautics and Space Administration*) sont fabriqués par des entreprises privées sous contrat avec l'Etat fédéral.

L'audits des contrôles de gestion dans le secteur de la santé

A cette échelle, la complexité des relations financières augmente de façon vertigineuse les responsabilités potentielles d'un auditeur interne à un organisme public. En effet, cet auditeur est en principe censé vérifier l'ensemble des mouvements de fonds fédéraux jusqu'au destinataire final. Le programme Medicare, par exemple, qui finance les prestations de santé pour les personnes âgées, est géré par la direction financière de la Santé (HCFA : *Health Care Financing Administration*) au sein du ministère de la Santé et des affaires sociales (HHS : *Department of Health and Human Services*). Lorsqu'un auditeur du HHS qui souhaite évaluer les contrôles de gestion effectués dans le cadre de Medicare examine les contrôles effectués par la HCFA, il n'est qu'au tout début de ses peines. En effet, il lui faut également se pencher sur les propres contrôles de gestion des 50 compagnies d'assurance qui jouent le rôle d'intermédiaires dans les Etats de l'Union.

Objectifs de l'audit

S'agissant des intermédiaires, l'auditeur doit évaluer la fiabilité des garde-fous destinés à éviter que des sommes soient indûment facturées par les prestataires de services de santé indépendants, c'est-à-dire par exemple que des honoraires soient perçus pour des prestations non fournies ou fournies à des patients sans nécessité, que les montants facturés dépassent les plafonds fixés ou que des honoraires correspondant à un service fourni à un patient soient facturés au nom d'un autre patient. Si ces garde-fous sont jugées insuffisants, un audit complet nécessite théoriquement que l'auditeur vérifie les contrôles de gestion des prestataires de services proprement dits. Or, ceux-ci sont des milliers.

Stratégie d'audit

La limitation des ressources rend de tels audits impossibles. Le HHS ne dispose que de quelques centaines d'auditeurs internes, chargés de surveiller des dépenses représentant des centaines de milliards de dollars. Medicare n'est qu'un des nombreux programmes qu'ils doivent surveiller et l'appréciation des contrôles de gestion n'est qu'une des nombreuses tâches qui incombent aux auditeurs chargés des finances dans le secteur de la santé. L'audit du programme Medicare doit donc adopter une stratégie beaucoup plus ciblée.

S'il se fonde sur les antécédents, sur l'architecture du programme de santé et sur les incitations financières découlant de cette architecture, l'auditeur partira logiquement de l'hypothèse selon laquelle, si insuffisances il y a, elles sont très certainement à chercher du côté du contrôle des intermédiaires et des prestataires de services de santé. Il peut donc décider de n'examiner que certains contrôles effectués au sein de la HCFA, ceux concernant les systèmes de tarification et de règlement, par exemple. Il discutera cependant avec les gestionnaires de la HCFA de leur appréciation informelle des contrôles effectués auprès des intermédiaires et de certains grands prestataires de services de santé tels que les principaux hôpitaux. Sur l'ensemble des intermédiaires sous contrat responsables du traitement, du règlement et de l'étude des demandes de prise en charge par Medicare, l'auditeur n'en choisira ensuite que quelques-uns, une demi-douzaine sans doute sur les 80 intermédiaires (voire davantage) en question, pour se consacrer à un examen relativement approfondi des contrôles dont ils auront fait l'objet.

Prouver les abus

Lorsqu'un auditeur décèle des insuffisances dans les contrôles de gestion des intermédiaires, celles-ci indiquent seulement qu'il est possible que des fonds fédéraux aient été dépensés de façon abusive

et impunément. Aucune preuve que de tels abus ont effectivement été commis n'existe *a priori*. Pour convaincre ses interlocuteurs de sa réalité et de la nécessité de prendre des mesures correctives, l'auditeur doit réunir des preuves de la fraude ou des gaspillages. Il lui faut donc étudier l'activité des prestataires de services de santé (médecins, hôpitaux, pharmacies, etc.) ainsi que les honoraires qui ont donné lieu à des remboursements par les intermédiaires.

L'auditeur se penchera alors sur les registres de certains prestataires, pour y trouver différents types de brèches qui (sur la foi de son expérience) sont susceptibles d'avoir permis une utilisation abusive de l'argent public. Nombre de remboursements par le programme Medicare se fondent sur un diagnostic médical. L'auditeur a donc la possibilité de rechercher les cas où un diagnostic plus grave (donc mieux remboursé) que ne le justifiait les informations disponibles a été prononcé, puis d'examiner les procédures employées par les hôpitaux pour vérifier la sûreté du diagnostic dans des cas limites. L'auditeur cherchera également des preuves de transactions frauduleuses, illustrées le plus souvent par des prestations ou des patients fictifs.

Proposer des solutions

Lorsque l'auditeur a établi - preuves à l'appui - le peu de fiabilité de certains contrôles et, si possible, la réalité des pertes ainsi induites, il doit indiquer des pistes pour résoudre le problème. Il peut quelquefois suffire de modifier une procédure. Par exemple, les intermédiaires par lesquels passent les versements au titre de Medicare enregistrent toutes les opérations grâce à des systèmes informatisés pilotés par des ordinateurs très sophistiqués. Il leur est ainsi loisible de procéder à toute une série de vérifications pouvant souvent mettre en évidence des règlements non justifiés. Des études statistiques peuvent permettre d'identifier les médecins qui se distinguent systématiquement en termes de nombre de patients traités et de gravité des diagnostics. De telles anomalies peuvent être le signe d'abus. Cette méthode d'investigation permet de consacrer les moyens limités disponibles pour la surveillance des fournisseurs aux cas les plus probables d'abus ou de fraude.

Contrôles de gestion et conception des programmes

Cependant, le dysfonctionnement découvert est quelquefois trop grave pour qu'une simple modification de procédure puisse y remédier. La structure du système de santé des Etats-Unis, dans lequel une multitude de prestataires de services de santé indépendants perçoivent un revenu principalement constitué d'honoraires (réglés non par les patients eux-mêmes, mais une myriade de tiers, qui sont souvent des compagnies d'assurance), le rend naturellement vulnérable aux abus. C'est également vrai du programme Medicare. Les statistiques peuvent contribuer à révéler les abus les plus flagrants, mais ne permettent pas de confondre avec une fiabilité suffisante le médecin qui arrondit ponctuellement ses revenus en inventant des patients ou en aggravant artificiellement ses diagnostics.

Mettre en place des contrôles de gestion assez fiables pour dénoncer ce type d'abus risque bien de revenir plus cher que les abus censés être ainsi évités. En outre, ces contrôles pourraient se révéler suffisamment indiscrets pour gêner les médecins dans l'exercice de leurs fonctions légitimes.

Limites des contrôles

Il n'est pas question de parler d'inefficacité des contrôles de gestion dans le cadre de programmes comme Medicare, mais de reconnaître leurs limites. A un certain moment, il devient nécessaire de compter sur l'honnêteté fondamentale de la plupart des acteurs du système, sur l'effet dissuasif des sanctions sévères

punissant les abus avérés et sur un ensemble de contrôles de gestion (s'appuyant sur des vérifications statistiques ou des examens-surprise effectués par sondage des registres tenus par les prestataires de services de santé) qui, ensemble, constituent une garantie raisonnable que les violations manifestes seront découvertes. Dans un tel contexte, les abus ne cesseraient sans doute pas tout à fait, mais leur fréquence serait ramenée à un niveau "acceptable".

Situation actuelle

La gestion du programme Medicare est malheureusement loin d'atteindre ce niveau acceptable, comme l'indiquent ces quelques lignes figurant dans un rapport récent de la Cour des comptes :

En 1992, nous avons signalé que Medicare était un des programmes publics considérés comme extrêmement vulnérables aux gaspillages, à la fraude, aux abus et à une mauvaise gestion. Nous avons notamment fait état des problèmes suivants : impuissance des moyens dont disposent les prestataires de service chargés de traiter les demandes de prise en charge à prévenir la fraude et les abus, insuffisances de la gestion des prestataires Medicare par la HCFA, conception fautive des politiques de règlement et déficience des vérifications de la facturation. Depuis lors, la HCFA a opéré diverses modifications réglementaires et administratives pour corriger ces travers. Cependant, ces améliorations notables ne suffisent pas à protéger Medicare contre les pertes financière¹³.

Le rapport poursuit : "Aujourd'hui Medicare prend plus de cas en charge, après un examen moins approfondi, qu'elle n'en a jamais accepté au cours des cinq dernières années. [...] Un financement mal adapté a ralenti le développement de nouveaux contrôles permettant de protéger les deniers publics consacrés à Medicare". Il paraît évident que ce programme, pour lequel l'Etat fédéral a dépensé 162 milliards de dollars en 1994, est loin de pouvoir s'appuyer sur des contrôles de gestion efficaces.

Medicare constitue l'un des défis les plus difficiles qu'un auditeur interne soit appelé à relever. Les acteurs sont nombreux, leurs relations financières complexes et les incitations financières ne sont pas de nature à leur faire instaurer volontairement des contrôles de gestion fiables. On peut hélas en dire autant de la plupart des programmes sociaux fonctionnant sous tutelle fédérale.

Les contrôles de gestion dans le cadre des marchés militaires

Des marchés fondés sur les dépenses

C'est à des problèmes différents, mais tout aussi sérieux, que se trouve confronté l'auditeur interne travaillant sur des programmes liés à la fourniture de biens à l'usage de l'Etat fédéral. Le cas du ministère américain de la Défense (DOD : *Department of Defense*) est particulièrement significatif. Comme nous l'avons déjà indiqué, presque toutes les armes sont achetées à des entreprises privées qui les fournissent sous contrat. Dans la plupart des cas, ces marchés sont négociés en l'absence de toute mise en concurrence significative. En général, le marché prévoit que le règlement du fournisseur aura lieu aux termes de l'une ou l'autre des procédures suivantes : soit le prix est fixé sur la base des estimations du fournisseur des coûts de fabrication (marché sur dépenses estimées), soit le marché prévoit que la société sera principalement payée sur la base des coûts de fabrication effectifs (marché sur dépenses contrôlées). (Les efforts entrepris pour passer à l'achat de systèmes d'armement complexes sur la base d'appels d'offres et de prix fixes se sont en grande partie soldés par des échecs.)

Dépendance vis-à-vis des informations du fournisseur

De telles dispositions contractuelles placent l'administration dans la dépendance vis-à-vis des informations fournies par la société lorsqu'il s'agit de déterminer le prix des prestations. Il est donc tout à fait indispensable que les coûts (réels ou estimés) soient correctement indiqués. En règle générale, pourtant, il est dans l'intérêt de la société de "gonfler" ces coûts. Comme pour le programme Medicare, le scepticisme de l'auditeur quant aux données fournies par la société prestataire est donc légitime.

Le ministère de la Défense se débat depuis de nombreuses années avec ce problème. Il a créé son propre organisme d'audit des marchés militaires (le DCAA : *Defense Contract Audit Agency*). Quelque 4 000 personnes y travaillent, et leur mission est de contrôler la validité de marchés militaires dont la valeur cumulée dépasse largement les cent milliards de dollars par an¹⁴.

Contrôler les estimations de coût

Lorsque les marchés sont conclus sur la base des coûts estimés, le DCAA étudie la fiabilité des estimations avancées par la société. Par exemple, lorsqu'un contrat est négocié, il est peu probable que la société ait déjà établi un prix ferme pour les composants qu'elle se procure auprès d'un sous-traitant. Ce prix-là sera en effet négocié entre elle-même et son sous-traitant après acceptation du marché principal. Le fournisseur principal potentiel peut bien entendu fonder son devis sur des achats précédents de composants comparables ou sur des barèmes de prix publié par le sous-traitant envisagé, mais il peut aussi être en mesure de négocier un rabais substantiel à partir du prix de catalogue, accroissant ainsi considérablement sa marge par rapport à ce que prévoyaient les négociations initiales.

Lorsque les auditeurs du DCAA examinent ces marchés, il leur faut déterminer si les coûts estimatifs proposés par le fournisseur principal comme base de négociation sont "raisonnables". Dans l'hypothèse où le fournisseur a raisonnablement pu prévoir les rabais qu'il pouvait escompter, mais n'en a pas fait état au cours des négociations, le prix exigé dans le contrat est "erroné", ce qui autorise l'Etat à en demander la révision à la baisse.

Il est certes nécessaire de vérifier que les marchés considérés individuellement ne reposent pas sur un prix erroné, ne serait-ce que dans un but dissuasif, mais cette méthode réclame un travail de titan. Il est donc plus avisé de faire en sorte que les fournisseurs potentiels fondent leurs estimations de coût sur un calcul raisonnable. La plupart des gros fournisseurs de l'administration publique recourent à des systèmes d'estimation des coûts. Les ressources du DCAA peuvent tout à fait être utilisées à déterminer si ces systèmes s'appuient sur des techniques et des contrôles d'estimation raisonnables, pour éviter la fixation de prix erronés. De tels systèmes peuvent par exemple intégrer un coefficient de probabilité (empirique) reflétant la possibilité que les sous-traitants acceptent de faire une remise sur leurs prix de catalogue.

Le DCAA a considérablement investi pour évaluer et perfectionner ces systèmes d'estimation des coûts. Les résultats obtenus sont encourageants, mais inégaux. En 1995, la Cour des comptes indiquait ainsi :

Nous avons récemment étudié le cas de 30 fournisseurs du DOD qui, selon l'appréciation du DCAA, utilisaient des systèmes d'estimation des coûts à haut risque : le nombre cumulé des défauts significatifs détectés dans ces trente systèmes se montait à 117. Nous observons que les efforts entrepris pour corriger ces défauts sont inégaux. Bien que 19 des 30 fournisseurs incriminés aient corrigé ... tous les défauts significatifs signalés, l'étude des 11 autres a montré que des défauts importants subsistaient depuis

3,8 ans en moyenne. Le fait qu'aucune mesure corrective ne soit intervenue en temps opportun est à l'origine de toute une série de problèmes pour le ministère de la Défense, notamment d'une majoration des coûts et de retards dans l'attribution des marchés¹⁵.

Contrôle des coûts réels

Les marchés prévoyant que l'Etat fédéral rembourse le fournisseur pour les coûts effectivement induits donnent lieu à des problèmes de contrôle de gestion et d'audit différents. Là aussi, l'Etat fédéral dépend du fournisseur et de son système de comptabilisation des coûts pour toutes les informations qui déterminent les sommes dues en vertu du marché.

Les montants qui apparaissent dans les relevés de coûts des fournisseurs ne doivent normalement correspondre qu'à des coûts prévus par le marché. Deux types d'erreur sont souvent observés. La première erreur possible consiste à affecter des coûts à un projet dépendant du DOD alors qu'ils découlent en réalité d'autres prestations. Les salaires et rémunérations des ouvriers peuvent par exemple être facturés pour des périodes pendant lesquelles ils n'ont pas travaillé pour le projet concerné. Pour éviter ce phénomène, les auditeurs du DCAA examinent en général le système de comptabilisation des coûts et, plus spécifiquement, les contrôles de gestion destinés à vérifier que tous les coûts ont été affectés aux projets correspondants.

Une autre erreur fréquemment répertoriée consiste à inclure des montants non remboursables en vertu du marché. La plupart des marchés fondés sur les coûts permettent aux cocontractants de facturer à l'Etat non seulement les coûts directs du projet, mais également une partie de leurs frais généraux, ce qui pose problème car dans ce type de marché tous les frais généraux ne sont pas remboursables.

La législation et la réglementation fédérales excluent expressément certains types de dépenses, notamment celles liées au lobbying et les frais de représentation, de "l'enveloppe" des frais généraux susceptibles d'être pris en compte dans le cadre de projets fédéraux. D'autres frais généraux peuvent également être écartés lorsqu'ils ne sont pas indispensables à la réalisation du projet. Des règlements fédéraux obligent les entrepreneurs travaillant avec l'Etat de créer des systèmes capables d'identifier et de supprimer les coûts non autorisés de leur proposition de frais généraux. Les entrepreneurs ont toutefois un intérêt financier à ne pas s'exécuter avec trop de zèle. Les résultats peuvent être observés dans ce commentaire figurant dans un rapport récent de la Cour des comptes :

Ces systèmes ne fonctionnent malheureusement pas aussi bien qu'ils le devraient. Au fil des années, le DCAA et nous en sommes venus à remettre en cause la légitimité de milliards de dollars comptabilisés dans les propositions de frais généraux présentées par les entrepreneurs.

Nos travaux antérieurs montrent que si des frais non remboursables étaient mentionnés dans ces documents, cela était dû en grande partie à la mauvaise qualité des procédures utilisées par les fournisseurs pour distinguer les dépenses non autorisées par le contrat¹⁶.

Ces exemples montrent que les responsabilités d'un auditeur interne de l'administration publique ne se limitent pas aux murs de l'organisme où il/elle travaille. Lorsque des capitaux sortent de cet organisme - à destination d'un entrepreneur ou d'un autre échelon de l'administration publique, par exemple - et que les sommes payables dépendent des prestations déclarées par cette autre partie, l'auditeur interne peut également avoir à examiner les prestations de cette autre partie. La protection contre les abus, les gaspillages et la fraude peut être liée davantage aux contrôles de gestion assurés par ce tiers qu'aux contrôles effectués en interne, par l'organisme public lui-même.

6. Limites des contrôles de gestion et de l'audit interne

Limites intrinsèques

Pour un organisme public, les contrôles de gestion constituent une protection indispensable contre les gaspillages, les abus et la fraude, ainsi qu'un moyen de veiller à la mise en place adéquate des règles définies par la direction. L'audit interne est quant à lui essentiel à l'appréciation de l'efficacité des contrôles et au dépistage des manquements aux contrôles, qu'ils soient intentionnels ou accidentels. Une vigilance de tous les instants s'impose néanmoins car l'évolution de l'environnement et des procédures de fonctionnement peut rendre inopérants même les meilleurs systèmes de contrôle.

D'autres limitations diminuent l'efficacité des contrôles de gestion. Comme l'a montré l'exemple du programme Medicare, il est impossible, avec un programme complexe mettant en jeu des millions de transactions par an, de concevoir des contrôles de gestion économiquement rationnels et des procédures d'audit écartant tout risque ou capables de dépister des abus ponctuels, et ce à une échelle relativement petite. De plus, même des contrôles de gestion bien pensés n'atteignent leur objectif que dans la mesure où le personnel s'y plie et où la direction réagit aux anomalies signalées.

Dans une affaire récente concernant la filiale à Singapour de la banque Barings, il est apparu que les instances de contrôle n'avaient pris aucune mesure corrective malgré des rapports indiquant qu'un des opérateurs outrepassait très nettement les limites fixées par la banque. En un temps relativement court, les pertes imputables à cet opérateur ont conduit à la faillite de l'ensemble du groupe. Si aucun compte n'est tenu des contrôles de gestion et des informations qu'ils donnent, ils deviennent alors plus dangereux qu'utiles en créant une fausse impression de sécurité. Il existe cependant une limite plus importante encore à la capacité des contrôles de gestion à prévenir les abus.

Abus des cadres dirigeants

Les contrôles de gestion doivent donner aux plus hauts responsables d'un organisme la garantie raisonnable que leurs subordonnés tiennent compte des politiques de gestion et préservent les intérêts financiers dudit organisme. Outils de contrôle à la disposition des hauts responsables, ils ne constituent aucunement un moyen de contrôle de ces propres responsables.

Or, il est malheureusement facile aux dirigeants de mettre en échec les contrôles de gestion. Dans le secteur privé, nombreux sont les exemples de hauts responsables ayant contourné les systèmes de contrôle de gestion, ou s'étant rendus coupables d'escroquerie ou de détournements de fonds importants au détriment de leur société. L'effondrement des caisses d'épargne-logement (*Savings and loan associations*) américaines a ainsi mis à jour nombre de ces imperfections caractéristiques des contrôles de gestion¹⁷.

7. Le scandale du ministère du Logement et de l'urbanisme

Hélas, la démonstration de l'impuissance des contrôles de gestion à empêcher les malversations des hauts cadres a également été faite dans le secteur public. Le scandale du ministère du Logement et de l'urbanisme (*HUD scandal*) se résume à peu près en ces termes : des responsables politiques sont passés outre les procédures normales et les systèmes de contrôle de gestion et ont détourné les maigres fonds de l'organisme au profit d'amis politiques influents.

Historique

Le ministère du Logement et de l'urbanisme (HUD : *Department of Housing and Urban Development*) est un organisme de taille relativement modeste qui a vu le jour en 1965. Il devait piloter toute une série de programmes destinés à encourager la construction de logements, notamment pour les familles à faible revenu, et apporter un soutien financier aux municipalités. Son histoire s'est caractérisée par une mauvaise gestion et a été jalonnée d'affaires de corruption. Dans un premier temps, la corruption a généralement été le fait d'agents des antennes locales du ministère (ou d'entrepreneurs privés travaillant pour son compte) qui agissaient en collusion avec ses partenaires au sein de ce ministère pour escroquer l'Etat fédéral. Dans les années 80, en revanche, la corruption a atteint les plus hautes instances de l'organisme.

Des simples escroqueries ...

Le scandale du ministère du Logement et de l'urbanisme s'est traduit par des malversations de différentes natures qui ont été divulguées à la fin des années 80 et ont fini par faire la preuve de l'incompétence et de la corruption entachant la gestion de l'organisme. Une affaire, par exemple, sans rapport avec la notion de corruption politique, a mis en cause un agent immobilier : autorisé à vendre des biens dont le ministère était propriétaire, cet agent avait conservé pour lui-même le produit de la vente. Les contrôles de gestion les plus rudimentaires auraient immédiatement permis de dénoncer cette irrégularité, mais les vols de ce type ont perduré un certain temps pour finalement atteindre un total de plusieurs millions de dollars.

... aux manipulations politiques

Isolée, cette affaire aurait probablement été considérée comme un exemple supplémentaire de la malhonnêteté des partenaires du ministère, mais elle s'est doublée de la divulgation, à peu près au même moment, de la corruption de hauts responsables de cet organisme pour motifs politiques. Dans les années 80, la direction du ministère était dominée par un groupe de responsables choisis pour leur appartenance politique et non pour leurs compétences de gestionnaires ou leur connaissance des programmes de cet organisme. Quelques-uns d'entre eux sont sans aucun doute devenus des dirigeants dévoués et efficaces, mais d'autres ont préféré servir les intérêts financiers de leurs alliés politiques extérieurs à l'administration.

La manipulation des programmes du ministère du Logement et de l'urbanisme à des fins politiques a été facilitée par deux facteurs. Tout d'abord, la direction du ministère et, de fait, celle de l'exécutif tout entier, étaient hostiles aux programmes de ce ministère. Plusieurs propositions d'y mettre fin avaient été rejetées par le Congrès. L'exécutif n'avait donc qu'un intérêt très mince à s'assurer de la bonne gestion de ces programmes. Ensuite, la conception de certains de ces programmes était elle aussi en cause. Pour plusieurs d'entre eux, le ministre du Logement et de l'urbanisme avait pratiquement carte blanche pour ce qui concernait la sélection de tel ou tel projet. Dans certains milieux, il est devenu notoire que le ministre, travaillant en accord avec ou sous l'égide de son chef de cabinet (*Executive Assistant*), était disposé à distribuer des fonds destinés aux programmes en guise de cadeaux politiques. Les investisseurs désireux de voir leur projet approuvé par le ministère apprenaient que le succès passait par les services d'un "consultant", dont les amitiés politiques ouvraient les portes du bureau du ministre ou de son chef de cabinet. C'est sur la demande de ce "consultant" que le ministre ou son chef de cabinet donnaient soit leur accord personnel au projet soit des instructions en ce sens à d'autres responsables du ministère¹⁸.

Le rôle de l'inspecteur général

Il est illusoire de penser que des contrôles de gestion puissent être un rempart efficace contre la corruption des hauts dirigeants, surtout lorsqu'un programme est intrinsèquement vulnérable du fait des erreurs commises lors de sa conception. Il n'en est pas moins instructif de voir quelle a été l'action de l'inspecteur général du ministère pendant cette période, notamment en ayant à l'esprit l'indépendance théorique que leur accorde la loi qui porte leur nom.

C'est l'inspecteur général qui a été à l'origine de la première dénonciation de corruption, au printemps 1989¹⁹. Son rapport mettait toutefois l'accent sur la manipulation politique des projets à un niveau plus subalterne (directeur général) et non sur la corruption au sommet. En outre, le rapport a été publié bien après que le ministre incriminé a cessé d'exercer ses fonctions et il est désormais évident que les problèmes étaient apparus au moins en 1984.

On ignore les raisons exactes pour lesquelles l'inspecteur général ne s'est pas penché plus tôt sur cette question. Au sein du ministère, la manipulation politique des approbations de projets a selon toute vraisemblance été un secret de polichinelle tout au long de la période. Rien ne prouve que l'inspecteur général ait été mêlé à l'affaire et ses rapports semestriels indiquent son inquiétude au sujet de la médiocrité des contrôles et de la vulnérabilité des programmes. Ces rapports font en effet amplement référence à ces problèmes. Chaque rapport mitigeait néanmoins les signes d'inquiétude en répétant que le ministère s'efforçait d'y remédier, efforts qui ne semblent pourtant pas être allés très loin.

Une des explications possibles à l'ambivalence des rapports de l'inspecteur général sur les défauts des contrôles de gestion (et, peut-être, à son incapacité à enquêter sur le problème de la manipulation politique) serait qu'il croyait sincèrement que la direction de l'HUD avait à coeur de renforcer les procédures et les contrôles et que les erreurs n'étaient que des phénomènes isolés et non le résultat d'un système de gestion frauduleux. Cette version est toutefois démentie par le fait que les assurances sur un retour à la normale se sont succédées année après année, en dépit de l'absence manifeste d'efforts visant à mettre en oeuvre les améliorations promises.

Dualité des loyautés et responsabilités en jeu

Les devoirs de loyauté contradictoires issus de la loi sur les inspecteurs généraux fournissent cependant une explication plus convaincante. La loyauté des inspecteurs généraux à l'égard de leur organisme aurait-elle dû prévaloir, conformément à la tradition concernant la fonction d'auditeur interne ? Et dans ce cas, l'inspecteur général devait-il multiplier les efforts au sein de l'organisme, en mettant plus spécifiquement l'accent sur l'importance des contrôles de gestion, quitte à se montrer moins offensif dans ses déclarations publiques ? Ou bien devait-il avant tout fidélité au Président, qui l'avait nommé et pouvait le révoquer sans préavis ? Dans cette seconde hypothèse, une certaine prudence dans les commentaires livrés au public paraissait également s'imposer, sachant que le Président d'alors ne faisait guère le cas des contrôles de gestion et privilégiait au contraire de solides liens de loyauté avec ses amis politiques. L'inspecteur général aurait-il enfin dû réserver sa loyauté au Congrès, auquel il est tenu de rendre compte et qui lui alloue un budget, ce qui aurait impliqué une position publique beaucoup plus critique, notamment vis-à-vis d'affaires délictueuses mettant en cause des individus identifiés et dont le Congrès se montre si friand.

Il semble que l'inspecteur général de l'HUD ait tenté de se sortir de ce dilemme sans vexer aucune susceptibilité : tout en signalant les infractions pouvant intéresser le Congrès, il a modéré ses critiques de la direction de l'organisme, ménageant ainsi les responsables politiques de l'exécutif. L'inspecteur général a apparemment essayé de persuader le ministre de la nécessité de contrôles plus stricts, mais a dû renoncer

face aux réticences de ce dernier à faire monter le dossier en première ligne. De la part d'un auditeur, ce parti pris est sans doute contestable, mais il faut reconnaître que seul un caractère exceptionnellement trempé aurait pu résister aux pressions contradictoires nées de la loi sur les inspecteurs généraux.

8. Forces et faiblesses du système des inspecteurs généraux

Plus de quinze années ont passé depuis le vote de la loi sur les inspecteurs généraux, ce qui nous autorise raisonnablement à commencer de juger de sa sagesse. De nombreux observateurs ont conclu qu'en dépit des bonnes intentions qui ont présidé à sa conception et des quelques résultats notables enregistrés, cette loi et le fonctionnement des unités auxquelles elle a donné naissance présentent certains défauts majeurs²⁰.

A sa décharge, la loi sur les inspecteurs généraux a accru l'indépendance des enquêteurs et des auditeurs internes en prévoyant qu'ils rendent compte de leur travail à l'extérieur. La transparence nettement accrue de la fonction et son financement par un budget indépendant a permis à ces postes d'attirer le personnel requis. Leur indépendance est toutefois loin d'être complète. Le Président conserve le pouvoir de révoquer les inspecteurs généraux, comme l'a massivement fait le Président Reagan en 1981. Les inspecteurs généraux sont donc prisonniers de loyautés peu compatibles, ce qui rend leur tâche extrêmement délicate.

Dénoncer la fraude et les abus

Dans une certaine mesure les ressources octroyées sont utilisées efficacement. Les bureaux des inspecteurs généraux (chargés des audits ou des enquêtes) ont découvert et rendu publics de nombreux abus commis par des agents ou des mandataires de l'administration publique. Dans la plupart des cas, même lorsque l'enquête suggère des faits relevant du domaine pénal, seules des sanctions administratives sont prises. Ce décalage traduit d'une part la difficulté de réunir les preuves nécessaires à une condamnation et, d'autre part, la volonté du ministère public de ne donner suite qu'aux affaires les plus retentissantes du fait de la limitation des moyens et de la capacité des tribunaux et des prisons.

Améliorer les contrôles

A d'autres égards, les progrès réalisés dans l'amélioration des contrôles de gestion effectués pour prévenir les abus sont lents. La persistance des problèmes affectant le ministère du Logement et de l'urbanisme, le programme Medicare et le système d'achat des fournitures militaires en témoigne. On ignore encore si les initiatives prises récemment (FMFIA et CFOA) accéléreront les progrès. La relative inefficacité des inspecteurs généraux dans ce domaine pourrait bien s'expliquer par les incitations contradictoires liées à la double obligation de compte rendu qui leur est faite.

Préoccupations du Congrès

A mesure que les inspecteurs généraux ont vu augmenter l'importance de leur rôle de rapporteurs devant le Congrès, ils ont compris que le législateur trouvait politiquement beaucoup plus gratifiant (en termes de perspectives de réélection) de dénoncer les responsables d'abus au sein de programmes publics que de renforcer les contrôles de gestion qui permettraient de les prévenir. Le législateur encourage les inspecteurs généraux à présenter des dossiers relatifs à des malversations, mais accorde peu ou pas

d'attention aux rapports stigmatisant l'insuffisance des contrôles de gestion²¹. Il semble clair que, pour cette raison ou pour une autre, les inspecteurs généraux donnent la priorité à la recherche de coupables par rapport au renforcement des contrôles de gestion.

Evolutions en vue

A présent que les inspecteurs généraux sont, au moins partiellement, responsables devant le Congrès, il est peu probable que la priorité accordée aux "affaires" considérées individuellement disparaisse à court terme. Il n'est pas non plus vraisemblable que la structure qui les encadre sera radicalement modifiée dans un avenir proche. Les inspecteurs généraux se sont fait une réputation de gardiens de la probité, ce qui rend difficile à d'autres de suggérer une redéfinition de la fonction. Le Congrès continue en outre de récolter les fruits politiques de l'ordre des priorités actuel et a donc peu intérêt à le modifier.

Les sources la plus probable d'un renforcement des contrôles de gestion sont sans doute la FMFIA et la CFOA, conjuguées à un souci des responsables de l'exécutif de procéder à une profonde réforme de la gestion. La réunion de ces deux conditions pourrait conduire à une redistribution des priorités des inspecteurs généraux ou, à défaut, à la création de nouvelles unités chargées d'améliorer la gestion et notamment de durcir les contrôles.

Le gouvernement Clinton a fait savoir son profond attachement à une gestion efficace. Il lui reste à démontrer qu'il est suffisamment fort politiquement pour agir en conformité avec cette exigence, en dépit d'une domination du Congrès par le parti adverse. Outre une opposition politique, la réforme de la gestion et le renforcement des contrôles doit surmonter un autre obstacle : les contrôles coûtent cher, en tous cas à court terme, et les fonds sont difficiles à trouver dans l'environnement budgétaire actuel. Quoi qu'on pense de cette vision à court terme, la tentation est forte de réduire les fonds alloués à l'amélioration des contrôles, au même titre que les autres. Aux Etats-Unis, dans l'immédiat, les perspectives d'une prise en compte appropriée des contrôles de gestion dans l'administration sont au mieux incertaines.

9. Conclusion

L'efficacité des contrôles de gestion est indispensable au bon fonctionnement de tout organisme. Le contrôle interne constitue une composante vitale de tout système de contrôle de gestion efficace, en partie du fait de sa capacité à dépister et dissuader les abus, mais surtout de son pouvoir d'évaluation de l'efficacité des autres composantes du système de contrôle.

Comme le montre l'exemple des Etats-Unis, créer une structure de contrôles de gestion efficace n'est pas aisé. Plus la structure de l'administration et ses relations avec les autres pans de l'économie sont complexes, plus les contrôles de gestion nécessaires sont compliqués et lourds, et plus il devient difficile à l'auditeur interne de déterminer la meilleure façon d'utiliser les ressources limitées allouées à l'audit. De plus, mêmes les textes de lois les mieux intentionnés peuvent avoir des effets pervers. La loi sur les inspecteurs généraux, destinée à consolider les fonctions d'audit et d'enquête internes en les rendant responsables devant le Président et le Congrès, a en fait été à l'origine de liens de loyauté divergents et potentiellement antagonistes.

Enfin, aussi indispensables soient-ils, les systèmes de contrôle de gestion, qui prévoient une structure d'audit interne solide, ne sont jamais des garanties absolues. Leur efficacité présuppose rigueur et régularité des contrôles, même lorsque d'autres urgences semblent à l'ordre du jour. Il faut travailler sans cesse à leur perfectionnement pour que les mutations de l'environnement opérationnel ne nuisent pas à leur efficacité. En dernier lieu, tous les systèmes de contrôle de gestion - unités d'audit interne comprises -

peuvent être mis en échec par les hauts responsables dont ils sont censés être les instruments. En définitive, un système de contrôle de gestion ne peut qu'aider les organes directeurs et ne remplace ni leur compétence ni leur intégrité.

NOTES

1. Cette contribution porte sur les contrôles de gestion dans le contexte de l'administration fédérale des Etats-Unis. Chacun des 50 Etats ayant sa propre constitution, ses lois et ses pratiques administratives, les problèmes rencontrés ne sont pas partout les mêmes.
2. Le terme "organisme" (*agency*) désigne ici des entités appartenant à la branche exécutive des pouvoirs publics. Il inclut notamment les ministères (*cabinet departments*, aux Etats-Unis), mais également des organismes indépendants ou d'autres entités administratives.
3. Le terme "organismes centraux" (*central agencies*) désigne les organismes du pouvoir exécutif qui orientent l'activité des organismes d'exécution (*operating agencies*). Il existe de nombreux organismes centraux, mais les plus pertinents dans le cadre de cette étude sont la Direction du budget (OMB : *Office of Management and Budget*), le ministère des Finances (*Treasury Department*) et la direction de la gestion du personnel (OPM : *Office of Personnel Management*).
4. U.S. Office of Management and Budget, "Management Accountability and Control," Circular No. A-123, révision du 21 juin 1995.
5. The Federal Managers' Financial Integrity Act of 1982, Public Law 97-255, 31 U.S. Code 3512.
6. Chief Financial Officers Act, Public Law 101-576, 31 U.S. Code 901(b), 3515.
7. Cité in O. Ray Whittington, *et al.* (1992), *Principles of Auditing*, 10^e éd., Richard D. Irwin, Inc., Boston.
8. Inspector General Act, 1978, Public Law 95-452, 92 Stat. 1101.
9. La Cour des comptes, sous la pression exercée par la rigueur budgétaire qui touche l'ensemble de l'administration, procède actuellement à une réduction de ses effectifs qui de 5 200 au début des années 90 devraient être ramenés à environ 3 500 personnes fin 1997.
10. *Government Auditing Standards*, révision de 1994, U.S. General Accounting Office, juin 1994. Cet ouvrage est souvent désigné du nom de "livre jaune" (*Yellow Book*).
11. *Bowsher v. Synar*, 106 Supreme Court 3181 (1986). La Cour Suprême a décidé que la Cour des comptes faisait partie du pouvoir législatif et que le Congrès violait donc la Constitution en tentant de l'autoriser à émettre des ordonnances imposant à l'exécutif des réductions de dépenses selon des formules strictement mathématiques.
12. *Standards for Internal Controls in the Federal Government*, U.S. General Accounting Office, 1983. Cet ouvrage est souvent désigné du nom de "livre vert" (*Green Book*).
13. "Medicare Claims," GAO/HR-95-8, U.S. General Accounting Office, février 1995.
14. Cela signifie que chaque auditeur couvre environ 25 millions de dollars de marchés. Les chiffres dénoncent en réalité un rapport encore différent car le DCAA se charge également de contrôler des contrats pour le compte d'autres organismes publics, la NASA, notamment.

15. "Defense Contract Management," GAO/HR-95-3, U.S. General Accounting Office, février 1995.
16. *Ibid.*
17. Les caisses d'épargne-logement représentaient une multitude d'institutions financières très comparables à des banques, à ceci près que leur vocation première consistait à financer des achats de logement. Les dépôts étaient garantis par l'Etat fédéral et leur effondrement, dans les années 80, a coûté plusieurs centaines de milliards de dollars au budget des Etats-Unis.
18. Pour les détails du scandale du ministère du Logement et de l'urbanisme, voir "Abuse and Mismanagement at HUD", Report of the Committee on Government Operations of the U.S. House of Representatives (rapport de la commission de la Chambre des représentants sur les activités de l'administration publique), House Report 101-977, 1^{er} novembre 1990, et "Final Report and Recommendations", HUD/MOD REHAB Investigation Subcommittee, Committee on Banking, Housing and Urban Affairs (commission des affaires bancaires, du logement et de la ville), Sénat des Etats-Unis, novembre 1990.
19. "Thomas T. Demery, Section 8 Moderate Rehabilitation Program," Report of Investigations, Office of Inspector General, Department of Housing and Urban Development, No. HM 1-1054, 17 avril 1989.
20. Pour une étude plus fouillée sur les inspecteurs généraux, voir Paul C. Light (1993), *Monitoring Government: Inspectors General and the Search for Accountability*, The Brookings Institution, Washington, D.C.
21. Il y a bien évidemment des exceptions et notamment les législateurs responsables du vote des lois FMFIA et CFAA.