

INTOSAI



*Orientations relatives
à l'établissement de
rapports sur
l'efficacité des
contrôles internes:
Expériences des ISC
dans la mise en
oeuvre et l'évaluation
de contrôles internes*

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. Box 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK
TEL.:+45 3392 8400 • FAX:+45 3311 0415 •E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

INTOSAI



INTOSAI General Secretariat - RECHNUNGSHOF
(Austrian Court of Audit)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: intosai@rechnungshof.gv.at;
WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

INTOSAI

Orientations relatives à l'établissement de rapports sur l'efficacité des contrôles internes:
Expériences des ISC dans la mise en oeuvre et l'évaluation de contrôles internes

Publication de la Commission des normes de contrôle interne

PREFACE

Chapitre I

INTRODUCTION

Chapitre II

LA MISE EN UVRE EFFICACE DE NORMES GENERALES

GARANTIE RAISONNABLE

ATTITUDE D'ADHESION

INTEGRITE ET COMPETENCE

OBJECTIFS DU CONTROLE

VERIFICATION DES CONTROLES

Chapitre III

REALISATION DES OBJECTIFS DU CONTROLE PAR LE BIAIS DE NORMES
DETAILLEES

DOCUMENTATION

ENREGISTREMENT PROMPT ET ADEQUAT DES TRANSACTIONS ET DES
EVENEMENTS

AUTORISATION ET MISE EN OEUVRE DES TRANSACTIONS ET DES
EVENEMENTS

SEPARATION DES FONCTIONS

SUPERVISION

RESPONSABILITE ET ACCES AUX RESSOURCES ET AUX DOCUMENTS

Chapitre IV

MISE EN PLACE DE STRUCTURES DE CONTROLE INTERNE EFFICACES

ASSISE JURIDIQUE

NORMES DE CONTROLE INTERNE

RESPONSABILITE DES ORGANES DE DIRECTION

AUTO-EVALUATIONS

AUDITS INTERNES

RESPONSABILITE DE L'ISC

CONCLUSIONS

ANNEXE I

INSTITUTIONS SUPERIEURES DE CONTROLE AYANT CONTRIBUE A L'ETUDE

PREFACE

En juin 1992, la Commission des normes de contrôle interne de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) a publié ses Directives pour l'Elaboration des Normes de contrôle interne. Les normes qui y sont énoncées devaient permettre aux organes de direction des organismes public de mettre en place une structure de contrôle interne efficace et permettre aux contrôleurs des finances publiques d'évaluer de telles structures.

Cinq ans plus tard, la Commission a invité les membres de l'INTOSAI à partager les expériences de leurs pays en matière d'élaboration, de tenue et d'évaluation de structures de contrôle interne basées sur les directives. Le présent document constitue la synthèse des réponses des organismes suivants:

- Afrique du Sud, Auditor-General;
- Bolivie, Institution Supérieure de Contrôle des Finances Publiques;
- Chine, Institution Supérieure de Contrôle des Finances Publiques;
- Costa Rica, Institution Supérieure de Contrôle des Finances Publiques;
- Egypte, Organisation Centrale de Contrôle;
- Etats-Unis d'Amérique, General Accounting Office;
- Islande, Institution Supérieure de Contrôle des Finances Publiques;
- Japon, Institution Supérieure de Contrôle des Finances Publiques;
- Nouvelle-Zélande, Audit Office;
- Pays-Bas, Cour des Comptes;
- Royaume-Uni, National Audit Office; et
- Tonga, Audit Office.

La Commission tient à remercier ces membres de l'INTOSAI pour leur participation à ce projet. Leurs expériences dans l'utilisation des normes de l'INTOSAI relatives au contrôle interne peuvent contribuer à mieux guider les membres de l'INTOSAI dans la réalisation ou le renforcement de leur capacité à concevoir des structures de contrôle interne de grande qualité et à les évaluer correctement, renforçant ainsi la gestion et le suivi des finances publiques.

Arpad Kovacs

Institution Supérieur de Contrôle des Finances Publiques de Hongrie

Président de la Commission des normes de contrôle interne

Chapitre I

INTRODUCTION

La publication de l'INTOSAI datée de juin 1992 et intitulée Directives pour l'Elaboration des Normes de contrôle interne définit la structure de contrôle interne comme étant l'ensemble des dispositions prises par l'organisme, y compris l'attitude, les méthodes, les procédures et les autres mesures prises par les organes de direction afin de garantir raisonnablement que les objectifs généraux suivants seront réalisés:

- promouvoir des opérations ordonnées, économiques, efficaces et des produits et services de qualité, conformément à la mission de l'organisme;
- protéger les ressources de la perte due au gaspillage, à l'abus, à la mauvaise gestion, aux erreurs, à la fraude et aux irrégularités;
- respecter les lois, les réglementations et les directives de la direction; et
- préparer et conserver des données financières et administratives fiables et les publier loyalement et en temps opportun.

Les normes de contrôle interne énoncées par l'INTOSAI servent de cadre à toute structure de contrôle interne qui souhaite réaliser ces objectifs. Les normes de l'INTOSAI, qu'elles soient générales ou détaillées, sont reprises dans les chapitres II et III, respectivement. Ces chapitres mettent également en exergue les points de vue sur la mise en oeuvre des normes contribuées par les membres de l'INTOSAI. Leurs perspectives édifiantes sont présentées dans le contexte tant des pratiques du contrôle qui ont bien fonctionné que des faiblesses identifiées au niveau du contrôle.

De même, les informations fournies par les membres de l'INTOSAI à la présente étude nous ont été précieuses pour identifier les pratiques que les institutions supérieures de contrôle des finances publiques ont trouvé d'une extrême utilité pour la création et le suivi d'un cadre de contrôle interne solide. Citons parmi ces pratiques communes:

- l'existence de dispositions constitutionnelles et légales établissant de par la loi une base générale (ou une condition et des objectifs) pour la tenue de contrôles internes efficaces;
- l'énonciation de normes de contrôle interne devant être respectées lors de la conception d'une structure de contrôle interne; ces normes peuvent être conçues sur le modèle des normes de l'INTOSAI ou en être adaptées; ainsi que le fait de
- attirer l'attention des organes de direction sur leurs responsabilités en matière de mise en place de contrôles internes efficaces et de maintien en permanence d'un environnement favorable de contrôle interne;
- souligner la prévention des dysfonctionnements des contrôles internes - plutôt que leurs détection et de leurs correction- en exigeant des responsables qu'ils procèdent périodiquement à l'auto-évaluation des opérations de contrôle interne;
- souligner le rôle des contrôleurs internes qui constituent une partie très importante de la structure de contrôle interne de l'organisme;

- veiller à ce que les institutions supérieures de contrôle puissent jouer un rôle important dans (1) la mise en place de normes de contrôle interne, (2) la création d'un cadre solide pour le contrôle interne, (3) la coopération avec les contrôleurs internes et (4) l'évaluation des contrôles internes en tant que partie intégrante des contrôles tant financier que du rendement.

Ces éléments communs à toute structure viable de contrôle interne sont décrits plus en détail au Chapitre IV. Ils renforcent les orientations dans les domaines que la Commission du contrôle interne de l'INTOSAI a énoncées en juin 1992.

Chapitre II

LA MISE EN OEUVRE EFFICACE DE NORMES GENERALES

Afin de veiller à l'existence d'un environnement de contrôle approprié au sein de l'organisme, l'INTOSAI a élaboré des normes générales de contrôle interne dans les domaines suivants: (1) garantie raisonnable, (2) attitude d'adhésion, (3) intégrité et compétence, (4) objectifs du contrôle et (5) vérification des contrôles. [(1) assurance raisonnable, (2) attitude de soutien, (3) intégrité et compétence, (4) objectifs du contrôle et (5) suivi des contrôles.]

GARANTIE RAISONNABLE

La première norme générale de l'INTOSAI relative au contrôle interne stipule que les structures de contrôle interne garantissent de manière raisonnable que les objectifs généraux seront réalisés. La garantie raisonnable équivaut à un degré de confiance satisfaisant compte tenu des coûts, des bénéfices et des risques. Ce qui implique que le coût du contrôle interne ne doit pas être supérieur à l'avantage qui en est tiré. Les pays membres de l'INTOSAI ont acquis une certaine expérience dans l'application de cette norme.

La Nouvelle-Zélande, par exemple, rapporte que chaque responsable principal d'un département gouvernemental est tenu, en sa qualité de directeur responsable, de mettre en place et de tenir un ensemble de procédures de contrôle interne permettant d'avoir une garantie raisonnable concernant l'intégrité et la fiabilité des rapports financiers. Etant donné que cette responsabilité est normalement déléguée au directeur des affaires financières de l'organisme, celui-ci signe avec le premier responsable un Etat des responsabilités, lequel est joint au rapport annuel de l'organisme au même titre que les états financiers et les évaluations du rendement des services.

Au Japon, la garantie raisonnable quant à l'efficacité de la tenue des contrôles internes est affectée par les activités du secteur public qui sont devenues, au fil des dernières décennies, de plus en plus compliquées et diversifiées; elle est aussi affectée par la délégation croissante de l'autorité aux échelons inférieurs de la hiérarchie. Mais la Constitution du Japon prévoit le fondement général nécessaire à la création d'un environnement de contrôle efficace en édictant des conditions comme (1) l'obligation pour le gouvernement de soumettre annuellement à la Diète (parlement) la comptabilité finale des recettes et des dépenses de l'Etat et (2) l'obligation pour le Board of Audit de contrôler ces comptes tous les ans.

D'un autre côté, selon le rapport de l'ISC de la République d'Afrique du Sud, les contrôles internes appliqués à l'administration publique de ce pays n'ont pas encore atteint un niveau satisfaisant et ne sont pas encore efficaces. Il s'agit là du résultat de transformations majeures apportées à la structure de l'administration publique pendant les quelques dernières années, comme par exemple la fusion des administrations des "homelands" indépendants, des

territoires autonomes et de la République d'Afrique du Sud. En outre, le nombre de provinces est passé de quatre à neuf, ce qui a nécessité la création de cinq nouvelles administrations provinciales. Avec la mise sur pied de la nouvelle sphère provinciale, la sphère nationale a été réduite, de manière à transférer certaines attributions aux administrations provinciales. Dans la sphère locale, la structure a changé, en ce sens que les conseils municipaux ont été remplacés par des conseils municipaux de transition. Compte tenu de cette situation, les organes de direction n'ont pas toujours les connaissances nécessaires pour mettre en place des contrôles internes appropriés et pour les maintenir en état de marche.

Bien que l'environnement de contrôle interne en République d'Afrique du Sud ne soit pas à l'heure actuelle à même de fournir une garantie raisonnable quant à l'existence de contrôles internes appropriés et quant à leur fonctionnement conformément aux prévisions, les pouvoirs publics sont conscients de ce problème et essaient de le résoudre en ayant recours à des moyens tels que la mise sur pied d'une fonction de contrôle interne dans tous les organismes publics. De même, le gouvernement a désigné des consultants locaux et internationaux en vue de faciliter la mise en place d'un institut professionnel de finances publiques et de contrôle.

ATTITUDE D'ADHESION

Une autre norme générale de contrôle stipule que à tout moment, il convient que les dirigeants et les agents conservent et fassent preuve d'une attitude d'adhésion positive envers les contrôles internes. Les pays membres de l'INTOSAI ont appris de première main le rôle central que cette norme peut jouer dans la création d'un environnement de contrôle interne efficace.

Par exemple, au début des années 1990, l'Institution Supérieure de Contrôle des Finances Publiques d'Islande a entrepris de nombreux contrôles auprès de grandes institutions publiques de crédit qui ont révélé de sérieuses faiblesses dans divers domaines liés au contrôle, au suivi et à l'établissement de rapports concernant les crédits non rentables. Dans de nombreux cas, l'attitude laxiste des gestionnaires publics par rapport aux contrôles appropriés à l'octroi de crédits, au recouvrement, à la gestion du risque et à l'application des provisions pour pertes occasionnées par le crédit; cette attitude laxiste a été à l'origine des faiblesses. Ceci a abouti, fin 1991, à la cessation d'activité du Fonds de développement d'Islande parce que ses organes de direction n'avaient pas su reconnaître de fortes pertes sur les crédits. Des améliorations ont été enregistrées dans certains domaines comme la comptabilisation correcte des provisions pour pertes dues au crédit, comptabilisation qui est désormais faite régulièrement par tous les fonds gouvernementaux d'une certaine importance.

Dans un autre exemple, pendant les années 1980 et 1990, les Etats-Unis ont connu un grand nombre de faillites d'organismes de crédit et de banques, ce qui a coûté au gouvernement fédéral des centaines de milliards de dollars. Les faiblesses du contrôle étaient la principale cause de ces faillites; parmi les principaux facteurs ayant occasionné ces faiblesses, il convient de citer une faille fondamentale dans la façon avec laquelle les organes de direction concevaient les contrôles internes et dans leur mode de fonctionnement. Par exemple, dans certaines institutions d'épargne et de crédit, la faiblesse de la supervision exercée par le conseil d'administration et la présence d'une figure dominante avaient des effets néfastes sur la viabilité de l'institution. Ceci a eu pour résultat des activités à risque comme par exemple des pratiques visant la croissance excessive, des concentrations de crédit non justifiées et une dépendance excessive par rapport aux sources de financement volatiles.

Toutefois, les pays membres de l'INTOSAI, dont l'Islande et les Etats-Unis, considèrent le contrôle interne comme étant une partie majeure et importante de leurs activités. Par exemple, en réaction aux faillites des organismes d'épargne et de crédit et des banques, le Congrès des Etats-Unis a promulgué un texte de loi, la Loi de 1990 relative à l'amélioration du dépôt fédéral des compagnies d'assurance, visant à faire face aux faiblesses manifestes qui ont contribué aux premières faillites bancaires et à exiger des rapports sur l'efficacité des rapports financiers sur les contrôles internes. Dans un autre cas, le gouvernement du royaume de Tonga a fait preuve d'une attitude de soutien par rapport aux contrôles internes en faisant promulguer un texte de loi et en fixant les réglementations et les politiques connexes. Citons parmi ces mesures (1) des textes pour la mise en place d'un cadre de contrôle interne pour le déboursement de fonds publics et la préparation des comptes et (2) des réglementations fixant les points de contrôle interne relatifs à la perception, la dépense, la conservation et le transfert de deniers publics. En outre, l'Audit Department attire l'attention des autres départements publics sur l'importance qu'il y a à améliorer les contrôles internes appliqués à la gestion financière et aux programmes.

INTEGRITE ET COMPETENCE

S'agissant de l'intégrité et de la compétence, les normes générales de l'INTOSAI recommandent ce qui suit. Il convient que les dirigeants et les agents se parent d'une intégrité tant au niveau personnel que professionnel et aient un niveau de compétence qui leur permette de saisir l'importance qu'il y a à élaborer, mettre en oeuvre et maintenir de bons contrôles internes et d'en réaliser les objectifs généraux. De nombreux pays membres de l'INTOSAI estiment que le non respect de cette norme générale peut aboutir à des situations de faiblesse des contrôles internes où sont impliquées d'importantes masses monétaires.

Dans une situation analogue, à l'occasion d'une étude à l'échelle de l'ensemble de l'administration publique portant sur l'acquisition de biens et de services, laquelle représente une part importante des dépenses publiques de Nouvelle-Zélande, l'Audit Office a constaté diverses faiblesses qu'il a attribuées, en partie, à l'absence d'intégrité et de compétence chez les responsables chargés des acquisitions. Ces faiblesses allaient de l'absence de documentation sur le processus de prise de décision pour déterminer les besoins en acquisitions et l'absence de délégation de pouvoirs, jusqu'à l'absence d'un dépouillement correct et d'une approbation claire d'acquisitions données. L'Audit Office de Nouvelle-Zélande signale également qu'à l'occasion d'une étude récente portant sur des domaines sensibles de dépenses discrétionnaires, comme par exemple l'utilisation de cartes de crédit, l'intégrité de quelques hauts responsables a été remise en question.

Il convient également de signaler un cas similaire, celui du Ministère de l'Habitat et du développement urbain du gouvernement fédéral des Etats-Unis (HUD) qui est la principale instance publique responsable de l'habitat, du développement des collectivités et de l'équité en matière d'habitat. En 1989, des cas flagrants de fraude, d'abus et de mauvaise gestion ont été signalés au sein du HUD et ont été attribués à des faiblesses au niveau des contrôles internes, dont l'insuffisance de cadres compétents ayant des profils diversifiés. Depuis, des mesures ont été prises pour changer le mode de gestion du HUD.

D'un autre côté, les pays membres de l'INTOSAI déclarent également avoir des pratiques liées au contrôle interne visant à éviter les situations comme celles qui viennent d'être décrites. Par exemple, l'ISC de la République populaire de Chine fait état de contrôles internes s'étendant aux besoins en personnel. Les candidats à un poste passent des examens très stricts, sont évalués et sélectionnés de manière transparente et impartiale; les nouvelles recrues bénéficient

d'une formation. Ils ne sont autorisés à rejoindre leur nouveau poste que lorsqu'ils sont à même de faire valoir le "Certificat du poste." Ainsi, la reconnaissance est fonction des compétences. En outre, les membres subissent des examens réguliers et sont soit rétribués soit sanctionnés en fonction de leur rendement au travail et de leur contribution à l'organisme. En cas de besoin, ils sont transférés à d'autres postes.

OBJECTIFS DU CONTROLE

Les normes de contrôle interne de l'INTOSAI recommandent aussi qu'il convient d'identifier ou d'élaborer des objectifs de contrôle spécifiques à chaque activité d'un ministère, d'un département ou d'un organisme; ces objectifs doivent être appropriés, complets, raisonnables et intégrés aux objectifs globaux de l'organisme. Les exemples suivants illustrent les expériences des pays membres de l'INTOSAI dans la mise en place d'objectifs pour le contrôle, lesquels ne sont dans certains cas guère plus que des objectifs généraux liés à l'organisation.

L'Auditor-General de la République d'Afrique du Sud signale que l'un des premiers objectifs du gouvernement consiste à éviter les erreurs et les irrégularités dans la gestion et dans les informations financières ou, dans le cas où de telles erreurs et irrégularités ont lieu, à les détecter. Citons parmi les divers objectifs spécifiques au contrôle (1) l'enregistrement et la comptabilisation correcte des transactions et des activités, (2) la préservations des avoirs et des informations contre le mauvais emploi et le détournement et (3) la fixation de limites au-delà desquelles les agents ne peuvent pas engager l'organisme.

De même, l'Auditor-General du royaume de Tonga déclare avoir pris l'initiative d'identifier et d'élaborer des objectifs spécifiques de contrôle pour chacun des départements ministériels et pour chaque activité départementale. L'Auditor-General est en train de s'assurer que les objectifs du contrôle sont appropriés, complets, raisonnables et intégrés à l'ensemble de l'organigramme de l'organisme. Les directives de l'INTOSAI en matière de contrôle interne servent de base à ce processus.

Inversement, lorsque les contrôles internes et leurs objectifs ne sont pas clairement établis et compris, les contrôles internes peuvent s'arrêter de fonctionner. Par exemple, le Board of Audit du Japon a relevé que les municipalités incluaient indûment les frais médicaux de nombreux retraités dans les frais d'assurance maladie. Ce qui a occasionné des dépassements considérables au niveau des frais de subvention. Ce problème est dû, en partie, au fait que les municipalités n'avaient pas compris le système et les conditions de subvention des frais médicaux.

VERIFICATION DES CONTROLES

En outre, les normes de l'INTOSAI précisent que les dirigeants doivent constamment vérifier leurs opérations ou prendre des mesures promptes et réagir à toute constatation d'opérations où les éléments de régularité, d'économie, d'efficacité et d'efficacités ne sont pas respectés. Les cas suivants montrent l'importance qu'il y a d'assurer le suivi des activités afin de s'assurer que les contrôles réalisent les résultats souhaités et d'intégrer cette norme aux méthodes et aux procédures utilisées dans le contrôle des activités.

Dans un cas, l'ISC d'Islande signale que la faiblesse principale réside dans le fait que l'importance des contrôles internes n'est pas comprise par les différents administrateurs de l'organisme. Au même titre que d'autres problèmes, cette faiblesse était manifeste dans

l'absence d'adhésion à la structure de contrôle interne existante. L'ISC déclare que, même lorsque l'organisme public dispose de contrôles internes clairement définis sur le papier, la réalité peut être tout à fait différente. L'ISC estime que, en l'absence de la compréhension et du suivi nécessaires, il est plus commode pour les gens de ne pas respecter les pratiques de contrôle établies.

Un autre cas concerne le gouvernement de Nouvelle-Zélande dont le recours fréquent à des consultants entraîne des dépenses considérables. L'Audit Office de Nouvelle-Zélande signale qu'il a décelé des activités irrégulières qui ne respectent pas les principes de l'économie, de l'efficacité et de l'efficacités, liées au recours à des consultants. En outre, l'expérience de l'Office montre que les départements n'ont pas pris de mesures promptes en réaction à ces conclusions de telle sorte que la norme appelant à la vérification des contrôles n'était pas respectée.

Plus positivement, le National Audit Office du Royaume-Uni signale que, lorsque des cas de faiblesses sont identifiés et signalés au niveau des contrôles internes, les organes de direction réagissent aux points soulevés et des mesures correctives sont normalement prises dans l'immédiat. Le but de l'Office est de superviser les actions de suivi et, le cas échéant, de fournir des conseils supplémentaires aux organes de direction. Les nouvelles zones à risques identifiées suite au contrôle sont répercutées sur la planification des contrôles à venir.

Chapitre III

REALISATION DES OBJECTIFS DU CONTROLE PAR LE BIAIS DE NORMES DETAILLEES

Afin de contribuer à la réalisation des objectifs du contrôle et à la mise en place d'une structure du contrôle interne à la fois ordonnée et efficace, les directives de l'INTOSAI en matière de contrôles internes comportent des normes détaillées s'étendant aux aspects suivants: (1) la documentation, (2) l'enregistrement prompt et adéquat des transactions et des événements, (3) l'autorisation et mise en oeuvre des transactions et événements, (4) la séparation des fonctions, (5) la supervision et (6) la responsabilité et accès aux ressources et aux documents.

DOCUMENTATION

S'agissant du caractère approprié de la documentation, les normes détaillées de l'INTOSAI précisent ce qui suit. La structure du contrôle interne ainsi que toutes les transactions et événements significatifs doivent être consignés dans une documentation claire, laquelle doit pouvoir être examinée facilement. La documentation relative aux transactions et aux événements significatifs doit être complète et précise et devrait permettre de suivre chaque transaction ou événement (ainsi que les informations qui leur sont rattachées) depuis leur genèse jusqu'à leur réalisation en passant par le processus proprement dit. Un nombre représentatif de pays membres de l'INTOSAI signalent avoir pris connaissance des effets néfastes de l'absence de documentation adéquate, comme l'illustrent les trois situations suivantes.

D'abord, le National Audit Office du Royaume-Uni signale des cas d'absence ou d'insuffisance de la documentation justifiant les transactions financières, identifiés à l'occasion de contrôles financiers. Par exemple, le National Audit Office a rapporté des cas caractérisés par

- l'absence de pièces soumises par les agents afin de justifier des dépenses payées par carte de crédit sur fonds publics.

- l'absence de pièces appropriées justifiant les réclamations des candidats à un soutien juridique, ce qui entraîne une insuffisance de justificatifs confirmant le droit à ces prestations et les versements licites tels qu'ils ont été autorisés par le Parlement; et

- l'incapacité de l'organisme public à produire les pièces justifiant la décision de ses organes de direction de ne pas faire appel à la concurrence dans les appels d'offres.

Deuxièmement, les départements, ministères et corps constitués relevant du gouvernement de Tonga ont eux aussi identifié des cas de documentation et de registres inexistantes ou incomplets. Par exemple, au niveau d'un des départements où des copies de reçus ont été égarées, le comptable ainsi que le service comptable n'ont pas estimé qu'il s'agissait là d'un fait sérieux ou contraire à la législation ou à la réglementation.

Troisièmement, suite à l'examen de pièces justifiant des transactions, l'Auditor-General de la République d'Afrique du Sud a identifié et signalé au Parlement un grand nombre de cas de paiements effectués par le Département du Travail; les bénéficiaires ayant perçu les mêmes montants sur la base des mêmes documents sources. Dans d'autres cas, les mêmes montants ont été versés de nouveau au vu des mêmes documents sources, bien que les noms des bénéficiaires ne soient pas parfaitement concordants. La valeur des versements doubles ou multiples était considérable.

Afin de pallier ce type de déficience, les normes de l'INTOSAI relatives au contrôle interne recommandent que la documentation des transactions et des événements significatifs doit être complète et exacte. Ceci devrait permettre de suivre chaque transaction ou événement (ainsi que les informations qui leur sont rattachées) depuis leur genèse jusqu'à leur réalisation en passant par le processus proprement dit.

ENREGISTREMENT PROMPT ET ADEQUAT DES TRANSACTIONS ET DES EVENEMENTS

Les normes détaillées de l'INTOSAI stipulent également que les transactions et les événements significatifs doivent être promptement enregistrés et correctement répertoriés. Ceci s'applique à l'ensemble du processus ou cycle de vie d'une transaction ou d'un événement, y compris (1) le déclenchement et l'autorisation, (2) toutes les étapes du processus et (3) son classement définitif dans les répertoires sommaires. Comme c'est le cas pour la documentation, les membres de l'INTOSAI ont parlé des défis qui sont également posés par cette norme.

Par exemple, en raison de défaillances au niveau du contrôle interne appliqué au système de paiement du personnel de l'Armée des Etats-Unis, des paiements ont été effectués indûment à des personnes qui avaient quitté l'Armée. De plus, ces versements indus n'ont pas pu être détectés par le système des traitements et salaires. Pour la période d'un mois étudiée par le General Accounting Office des Etats-Unis, il a été établi que 2.200 soldats de l'Armée avaient reçu des excédents de salaires. Parmi eux, de nombreuses personnes ont perçu des sommes indues pendant des mois; les excédents ayant atteint au total \$7,8 millions. Ces versements indus ont eu lieu principalement parce que le personnel du Ministère de la Défense n'avait pas respecté les procédures en vigueur. Par exemple, les services financiers décentralisés n'inscrivaient pas toujours à temps les cas de soldats relevés du service actif et les autres

transactions sur les traitements et salaires; les agents travaillant au service des traitements et salaires n'étaient pas à même de faire valoir des pièces justificatives appropriées pour certains paiements.

Le National Audit Office du Royaume-Uni a également signalé des cas qu'il désigne comme des faiblesses de contrôle liées à des transactions qui ne sont pas enregistrées promptement et correctement. Dans un cas, il n'y avait pas de procédure garantissant la manipulation et l'enregistrement prompts et sûrs des recettes en espèces. Par exemple, l'Office a identifié des retards de plus de deux semaines pour le dépôt des chèques, ce qui augmentait les risques de fausse imputation. Dans un autre cas, l'Office a signalé des faiblesses au niveau des contrôles financiers appliqués aux acquisitions, dont l'omission d'enregistrer l'autorisation de transactions comme l'émission de bons de commandes, l'insuffisance de pièces justifiant la livraison, et la vérification inadéquate des denrées reçues.

En outre, en Nouvelle-Zélande, les systèmes de certains organismes publics ont connu d'importants changements, sans que ces changements soient entièrement testés. Ceci a engendré des cas de traitement tardif de transactions et d'absence de concordance. Il s'agit là d'une déficience fréquente signalée par l'ISC de ce pays.

Afin d'éviter de pareilles situations, les normes de l'INTOSAI en matière de contrôle interne considèrent que l'enregistrement prompt et correct de l'information est essentiel. Le respect de cette norme est crucial pour garantir l'opportunité et la fiabilité - et donc la valeur et la pertinence pour les responsables - de toutes les informations utilisées par un organisme pour justifier ses activités et la prise de décision.

AUTORISATION ET MISE EN OEUVRE DES TRANSACTIONS ET DES EVENEMENTS

Les normes détaillées de l'INTOSAI énoncent le principe selon lequel les transactions et les événements significatifs ne doivent être autorisés et exécutés que par les personnes qui en ont la compétence. Le fait de se conformer aux conditions d'une autorisation signifie que les agents s'acquittent des responsabilités dont ils ont été chargés conformément aux directives et à l'intérieur des limites définies par les organes de direction ou par la législation.

Toutefois, certains membres de l'INTOSAI signalent des cas où des contrôles plus stricts appliqués à l'autorisation des transactions auraient pu engendrer des contrôles plus efficaces et faire faire des économies. Par exemple, en 1992, l'ISC d'Islande a procédé au contrôle des dépenses du parc automobile d'un grand nombre d'organismes relevant du gouvernement islandais. Le contrôle a révélé de nombreuses faiblesses au niveau de l'ensemble de la structure et du contrôle dans ce domaine; des contrats ont ainsi été passés avec des agents de manière non structurée et compte non tenu des besoins en transport, limitant ainsi l'approbation de la direction et d'autres contrôles.

Cette question a été illustrée par un autre exemple donné par le Contrôleur Général de la République de Costa Rica, exemple lié à l'utilisation du parc automobile de l'Etat. Le contrôle a permis de déceler qu'en dépit du fait que l'utilisation des voitures devait être dûment autorisée, celles-ci étaient utilisées (1) à des fins non autorisées, (2) en dehors de l'horaire de travail, sans autorisation et (3) indûment par un responsable pour ses besoins propres.

Sur la base d'études sur les problèmes de contrôle interne comme ceux qui viennent décrits, les contrôleurs de Chine déclarent souscrire à l'idée que le concept de contrôle interne doit

s'étendre au contrôle de l'autorisation. Ils estiment que ce type de contrôle est nécessaire pour garantir que le personnel agit dans le cadre de ses attributions et, de la sorte, exerce un contrôle sur les activités de l'organisme au point où elles sont déclenchées.

SEPARATION DES FONCTIONS

Comme c'est le cas pour les autres normes détaillées, les membres de l'INTOSAI sont parfaitement conscients du risque d'erreur, de gaspillage ou de malversation associé au fait qu'une personne seule contrôle toutes les étapes importantes d'une transaction ou d'un événement. A cet égard, les directives de l'INTOSAI en matière de contrôle interne stipulent que les fonctions et les responsabilités principales qui concernent l'autorisation, le traitement, l'enregistrement et la vérification des transactions et des événements doivent être réparties entre des personnes différentes. Le mise en oeuvre de cette norme dans de bonnes conditions permettrait d'éviter des situations analogues à celles décrites dans les exemples suivants contribués par les membres de l'INTOSAI comme Tonga qui estime que la séparation des responsabilité constitue l'une des principales faiblesses commune aux départements et ministères relevant de son gouvernement.

Selon des exemples plus spécifiques, l'Audit Office de Nouvelle-Zélande constate que les risques ont augmenté en raison du recours par certains organismes publics à des effectifs importants de contractuels. Si les organismes ont pu de cette manière atteindre leurs objectifs de réduire les dépenses, il y a eu dans certains cas des compromis dans la création d'un risque en ce qui concerne la séparation des responsabilités.

Afin de faire face à ce type de problème, le Japon signale que ses systèmes de contrôle visant à éviter les erreurs comptables et les fraudes prévoit la séparation des responsabilités comme par exemple la séparation entre les responsables des contrats et les responsables des paiements. A titre d'exemple (1) les ministres informent leurs responsables des paiements lorsque les programmes de paiement sont approuvés par le Ministère des finances, (2) les responsables des paiements soumettent régulièrement des rapports sur les paiements aux ministres, (3) les responsables des contrats informent les responsables des paiements des montants / contenus des contrats et demandent leur approbation, (4) les responsables des paiements approuvent le montant / contenu des contrats après avoir vérifié, par exemple, si les contrats ne dépassent pas les limites du budget.

Cependant, comme le signale le National Audit Office du Royaume-Uni, il est souvent difficile pour les petits organismes de veiller à une bonne séparation des responsabilités. L'Office signale des cas où (1) des personnes avaient la possibilité à la fois d'autoriser et de vérifier les paiements, (2) le personnel pouvait commander, autoriser et prendre livraison de biens et (3) il n'y avait guère d'indice permettant de dire si des vérifications étaient effectuées par la hiérarchie.

Dans les cas où la petite taille des organismes rend difficile la séparation des responsabilités, les directives de l'INTOSAI suggèrent que les organes de direction doivent prendre conscience des risques et compenser par d'autres contrôles. Par exemple, la rotation des agents peut aider à s'assurer qu'aucune personne ne traite à elle seule les aspects importants des transactions ou événements pendant une période trop longue.

SUPERVISION

Les directives de l'INTOSAI relatives au contrôle interne stipulent qu'une supervision compétente est nécessaire pour veiller à la réalisation des objectifs du contrôle interne. Les efforts des membres de l'INTOSAI visant à mettre en oeuvre et à contrôler des contrôles internes soulignent l'importance d'une bonne supervision des attributions et des agents en tant que mécanisme fondamental du contrôle interne.

Le Contrôleur Général de la République de Costa Rica a fourni deux excellentes études de cas où la norme de l'INTOSAI relative à la supervision n'est pas respectée. Le premier cas a trait à un système informatique utilisé par les banques qui perçoivent les taxes douanières en vue de leur transmission électronique aux bureaux de douanes sur l'ensemble du territoire de Costa Rica. Les contrôleurs ont constaté que le processus élaboré par les douanes pour la confirmation, l'enregistrement et la révision de cette information permettait la modification non supervisée des données transmises électroniquement et sans qu'il y ait de pièces justificatives ou de vérification pour en établir la validité et la fiabilité.

Le deuxième cas a trait à l'évaluation des ressources utilisées par le gouvernement de Costa Rica pour assurer les services de santé, notamment le service de consultation externe assuré par l'un des hôpitaux les plus importants du pays. Les contrôleurs signalent que les ressources médicales étaient clairement sous-utilisées parce que le calendrier de travail arrêté n'était pas respecté, ce qui a entraîné la mauvaise utilisation des équipements et des installations existants alors que les patients n'étaient pas pris en charge à temps. La raison en est attribuée à l'absence de supervision et de contrôle ultérieur des calendriers de travail par les chefs de services médicaux.

Un autre pays, le Royaume de Tonga, a également identifié la supervision ainsi que l'absence de formation, comme étant une faiblesse au niveau des contrôles internes commune à tous les organismes publics. L'Auditor General a contribué à faire face à ces faiblesses en démarrant des programmes de formation, en identifiant des superviseurs pour chaque niveau de la hiérarchie et en soulignant l'importance de ces aspects des systèmes de contrôle interne.

Un troisième membre de l'INTOSAI, le National Audit Office du Royaume-Uni, estime que la bonne supervision est essentielle aux opérations qui sont liées aux contrats et que le suivi des contrats permet de garantir que les fournisseurs respectent les termes et les conditions des contrats en matière de prix, de normes et de livraison et de garantir que les contrats soient toujours compétitifs. L'Office a, par exemple, constaté que les signes d'un mauvais suivi des contrats ont entraîné un coût final de £180.000 pour un contrat dont la valeur initiale était de £25.000, sans que l'augmentation ait été approuvée. Dans un autre cas, l'Etat avait droit à un remboursement sur un contrat, mais n'avait pas fait de réclamation dans ce sens parce qu'il n'était pas au courant.

Afin de garantir une bonne supervision, les normes de l'INTOSAI relatives au contrôle interne stipulent que les chefs hiérarchiques sont tenus de vérifier et d'approuver, le cas échéant, le travail confié à leurs agents. Ils sont également tenus de fournir à leurs agents les directives et la formation nécessaires pour veiller à ce que les erreurs, le gaspillage et les malversations soient minimisés et à ce que les directives spécifiques des organes de direction soient comprises et réalisées.

RESPONSABILITE ET ACCES AUX RESSOURCES ET AUX DOCUMENTS

La dernière norme détaillée de l'INTOSAI indique que l'accès aux ressources et aux documents doit être limité aux personnes autorisées qui en ont la garde ou qui sont habilitées

à les utiliser. Pour veiller à la responsabilisation, les ressources doivent être périodiquement comparées aux montants enregistrés afin de déterminer s'il y a convergence. C'est la vulnérabilité des avoirs qui doit déterminer la fréquence des vérifications. Le travail des membres de l'INTOSAI a permis de démontrer les effets du non respect de cette norme visant à atténuer le risque d'utilisation induue ou de perte pour l'Etat et visant à permettre de réaliser les directives des organes de direction.

Dans un cas d'accès aux registres, l'organisme chargé de la collecte des impôts pour le compte du gouvernement des Etats-Unis, l'Internal Revenue Service (IRS), a énormément souffert en raison des mauvais contrôles internes appliqués à son système informatique. Le contrôle des états financiers effectué par le General Accounting Office des Etats-Unis a permis de montrer que l'IRS n'avait pas de garde-fous appropriés permettant de détecter ou d'éviter l'accès non autorisé des agents aux informations relatives au contribuable ou d'empêcher les agents de changer certains programmes informatiques afin de procéder à des transactions non autorisées sans être détectés. Parmi les problèmes fondamentaux du contrôle, il convient de citer les contrôles qui n'ont pas réussi à empêcher les utilisateurs d'accéder de manière non autorisée aux programmes et aux fichiers de données sensibles. De même, de nombreux utilisateurs ont bénéficié d'un accès autorisé à des privilèges important au niveau des systèmes informatiques, privilèges qui auraient permis de contourner les contrôles de sécurité en place.

Dans un cas de comparaison entre les ressources et les registres, l'Auditor General de la République d'Afrique du Sud signale qu'il n'était pas possible d'établir si le solde du compte bancaire du Département des affaires foncières était exhaustif et correct et ce parce que le département n'avait pas procédé à un apurement du compte courant bancaire depuis plus d'une année. L'écart entre le solde tel que calculé par les services comptables du département et tel qu'il figure sur les relevés bancaires était énorme.

Les normes de l'INTOSAI en matière de contrôle interne indiquent que le fait de limiter l'accès aux registres et de procéder à l'apurement périodique des registres atténuent le risque pour l'Etat d'utilisation non autorisée ou de perte et permettent la réalisation des directives des organes de direction.

Chapitre IV

MISE EN PLACE DE STRUCTURES DE CONTROLE INTERNE EFFICACES

Conformément aux directives de l'INTOSAI, les pays membres soulignent le fait que la mise en place de structures de contrôle interne efficaces nécessite les éléments essentiels suivants: (1) une assise juridique, (2) des normes de contrôle interne, (3) des responsables qui acceptent d'assumer la première responsabilité en matière d'efficacité des contrôles, (4) l'auto-évaluation périodique des contrôles internes faite par les organes de direction, (5) vérifications internes des contrôles et (6) une institution supérieure de contrôle acquise à la mise en place et à la vérification des systèmes de contrôle interne.

ASSISE JURIDIQUE

Comme l'indiquent les directives de l'INTOSAI en matière de contrôle interne, dans certains pays, le législateur fixe les objectifs généraux que les structures du contrôle interne sont tenues de réaliser, tout en laissant à un organisme responsable du niveau central le soin de fixer les normes de contrôle interne. Dans d'autres pays, le législateur arrête par texte de loi les contrôles spécifiques devant être appliqués à certaines opérations.

En effet, les membres de l'INTOSAI estiment qu'il est utile d'avoir une législation qui fixe des conditions générales et des objectifs à la mise en place de contrôles internes efficaces. Par exemple, en Bolivie et aux Pays-Bas, la Loi de 1990 sur la gestion et le contrôle de l'administration publique et la Loi sur la comptabilité publique constituent, respectivement, les assises juridiques du contrôle interne du secteur public.

Au Japon, des systèmes de vérification et de contrôle financier et comptable sont prévus par la Loi sur les finances publiques et la Loi sur la comptabilité publique ainsi que par des textes réglementaires basés sur ces textes. Les activités financières et comptables de tous les ministères et organismes relevant de l'Etat japonais sont régies par ces systèmes réglementaires de vérification et de contrôle.

Le Congrès des Etats-Unis a également reconnu l'importance d'une assise juridique pour la promotion de contrôles internes efficaces. A titre d'exemple, il a promulgué une législation qui oblige les organismes relevant de l'Etat américain à (1) préparer annuellement une évaluation et un rapport sur l'état des systèmes de contrôle interne, (2) se doter d'une fonction indépendante de contrôle et (3) préparer des rapports annuels sur leur situation financière et les faire contrôler.

NORMES DE CONTROLE INTERNE

Les directives de l'INTOSAI en matière de contrôle interne indiquent aussi que, pour la mise en place du cadre des structures de contrôle interne, il convient de désigner une instance spécifique et la charger de l'élaboration et de la promulgation des normes devant être respectées dans la conception d'une structure de contrôle interne. Cette responsabilité peut être attribuée soit par voie constitutionnelle soit par une autre voie réglementaire et peut être confiée à un organisme du niveau central ayant autorité sur un grand nombre d'organismes publics.

Plusieurs pays membres de l'INTOSAI ont prescrit des normes de contrôle interne qui doivent être respectées dans la mise en place et le suivi d'une structure de contrôle interne; certains pays ont pris les normes de l'INTOSAI pour modèle ou les ont adoptées. Par exemple, l'Office of the Contrôleur Général de la République de Bolivie a eu recours aux directives de l'INTOSAI pour préparer et adopter des normes de contrôle interne devant être utilisées dans le pays. L'Office indique que le résultat est une contribution qui a Institution Supérieures de Contrôle des Finances Publiques facilité la réalisation des objectifs du contrôle.

Aux Etats-Unis, de par la loi, le Comptroller General est chargé de développer les normes de contrôle interne devant être utilisées par les organismes relevant du gouvernement des Etats-Unis. Ces normes ont vu le jour la première fois en 1983 sous le titre Normes de contrôle interne pour le Gouvernement fédéral [Standards for Internal Controls in the Federal Government]; elles devaient servir de critères pour la mise en place et l'évaluation de contrôles internes. Ces critères sont actuellement mises à jour.

Un autre pays, la République populaire de Chine, indique aussi qu'une norme est nécessaire pour l'évaluation des contrôles internes d'un organisme donné. L'ISC signale que cette norme est définie par les contrôleurs sur la base des réglementations prises par le gouvernement chinois et par ses départements connexes. L'ISC de Chine précise que cette norme - désignée habituellement comme norme idéale de contrôle - comporte les liens et les procédures de contrôle indispensables à un bon système de contrôle interne et il sert aux contrôleurs dans

l'évaluation impartiale des organismes cibles afin de déterminer si leurs contrôles internes sont complets et efficaces.

RESPONSABILITE DES ORGANES DE DIRECTION

Les directives de l'INTOSAI expliquent dans le détail les responsabilités des organes de direction en matière de contrôle interne, soulignant que tous les responsables doivent être conscients du fait qu'une structure de contrôle interne solide est fondamentale à leur contrôle de l'organisme, son objectif, ses activités et ses ressources. Les pays membres de l'INTOSAI ayant contribué des informations à la présente étude ont senti le besoin d'attirer l'attention des organes de direction sur leurs responsabilités dans la mise en place de contrôles internes efficaces et dans le maintien à tout instant d'un environnement favorable au contrôle interne.

Par exemple, la Cour des comptes des Pays-Bas indique que le cadre de la responsabilité en matière de contrôle interne, qui constitue la pierre angulaire de l'administration publique aux Pays-Bas, a été élaboré en collaboration étroite entre le Parlement, le Ministère des finances et la Cour. De même, à cet égard, la Loi sur la comptabilité publique précise que c'est le ministre qui est responsable de la recherche d'une bonne gestion financière et du contrôle de l'efficacité ainsi que de l'efficacité de la gestion, de l'organisation et de la politique.

Un autre cas concerne l'Islande où l'ISC signale que les organes de direction de chaque organisme public sont responsables de l'élaboration et de la mise en oeuvre des contrôles internes. De même, les organismes relevant de la sphère centrale de l'administration publique - comme l'Office Central de Comptabilité Publique, la Commission des rapports financiers et, dans une certaine mesure, le Ministère des finances - sont directement responsables de la mise en oeuvre des contrôles financiers.

Un autre exemple nous vient d'Egypte. La Central Auditing Organization d'Egypte indique que les hauts responsables de l'organisme sont responsables de l'élaboration et de la mise en oeuvre des contrôles internes, par exemple, en révisant continuellement l'organigramme mis en place pour en diriger et contrôler les activités.

AUTO-EVALUATIONS

Les pays membres de l'INTOSAI mettent l'accent sur la prévention des défaillances au niveau des contrôles internes avant qu'elles n'aient lieu. En guise d'illustration, l'ISC d'Afrique du Sud indique que l'un des principaux objectifs consiste à prévenir les erreurs et les irrégularités au niveau des informations relatives à la gestion ou à la finance; ou, le cas échéant, de détecter celles qui ont eu lieu. De même, en Egypte, les contrôleurs évaluent les systèmes de contrôle interne en vue d'en identifier l'efficacité pour prévenir ou détecter les erreurs les plus importantes.

Plusieurs pays membres de l'INTOSAI exigent des organes de direction de procéder périodiquement à des auto-évaluations des opérations de contrôle interne. Les directives de l'INTOSAI considèrent qu'il s'agit là d'une pratique utile pour veiller à ce que les contrôles dont sont responsables les organes de direction continuent à être appropriés et à fonctionner comme prévu.

Pour la Nouvelle-Zélande, l'accent est mis sur les procédures d'auto-examen au sein de chaque organisme public. Ces procédures comprennent un programme d'auto-évaluation s'étendant à

l'audit interne et aux contrôles financiers ainsi qu'à l'examen et l'évaluation par les organes de direction du rendement de la production.

Dans un autre cas, les organismes relevant du gouvernement des Etats-Unis sont tenus de par la loi de procéder annuellement à des auto-évaluations. Ces évaluations doivent être faites conformément à des directives préparées au niveau central par le Bureau américain de la gestion et du budget. Les résultats doivent en être communiqués au Président des Etats-Unis et au Congrès des Etats-Unis. Ces rapports doivent indiquer si les systèmes répondent aux objectifs du contrôle interne et s'ils sont conformes aux normes établies par le Comptroller General des Etats-Unis. De même, les organismes relevant du gouvernement des Etats-Unis sont tenus de prendre des mesures en vue de corriger les faiblesses au niveau du contrôle que les auto-évaluations auront identifiées.

En outre, les programmes futurs du Contrôleur Général de Bolivie appellent les organismes publics à programmer des auto-évaluations de la conception, du fonctionnement et de l'efficacité de leurs structures de contrôle interne. Le Contrôleur Général de Bolivie envisage que les plus hauts responsables dans chaque organisme public procéderont à une auto-évaluation et, au moins une fois par an, communiqueront leurs conclusions à l'Office du Contrôleur Général qui (1) évaluerait le processus et le résultat et (2) déterminerait la fiabilité des données produites par l'organisme et / ou des mesures correctives.

AUDITS INTERNES

Souvent, les organes de direction mettent en place une unité d'audit interne dans le cadre de la structure de contrôle interne et d'auto-évaluation de l'organisme. Dans cette tradition, la plupart des membres de l'INTOSAI estiment que le rôle de l'auditeur interne est d'une extrême importance dans la structure de contrôle interne de l'organisme. Par exemple, les organes supérieurs de contrôle de Bolivie et d'Egypte indiquent que les auditeurs internes doivent évaluer et établir périodiquement des rapports sur l'efficacité et les déficiences des structures de contrôle interne et le risque que représentent ces faiblesses pour l'efficacité du fonctionnement des activités publiques et pour la protection des biens publics.

Les Pays-Bas sont là aussi un cas typique - les services de l'audit au sein des ministères contrôlent les états financiers de leurs ministères et effectuent des audits spécifiques des systèmes de gestion financière. La Cour des comptes des Pays-Bas indique qu'en informant le ministre des faiblesses des contrôles internes constatées à l'occasion de ces audits, les auditeurs internes jouent un rôle très important dans l'amélioration continue des contrôles (financiers) internes. Ceci est renforcé par la conduite d'opérations spécifiques de contrôle interne faites à la demande du ministre.

Au Royaume-Uni, les comptables de chaque organisme public, qui sont responsables de la gestion financière et des systèmes de contrôle interne, sont assistés par les services d'une structure d'audit interne pour mener à bien ces responsabilités. L'audit interne fonctionne comme une prestation de service aux organes de direction en mesurant, en évaluant et en établissant des rapports sur l'efficacité des éléments du système de contrôle interne.

RESPONSABILITE DE L'ISC

Les membres de l'INTOSAI ont souligné le rôle essentiel joué par l'ISC dans (1) la mise en place des normes de contrôle interne, (2) la création d'un cadre de contrôle interne solide, (3) la collaboration avec les auditeurs internes et (4) l'évaluation des contrôles internes en tant

que partie intégrante de leurs contrôles tant financiers que du rendement. Bref, l'ISC doit orienter ses activités de manière à pouvoir évaluer la pertinence dans le principe, et l'efficacité dans la pratique, des contrôles internes existant dans les organismes contrôlés.

L'ISC de l'un des pays a décrit ses responsabilités en matière de contrôle ainsi qu'il suit. Le contrôle effectué par le Contrôleur Général de la République de Costa Rica consiste essentiellement en l'examen financier, comptable, économique, opérationnel, administratif et juridique des ressources publiques et s'effectue généralement par le biais d'investigations et d'audits s'étendant aux domaines financier, opérationnel, juridique, informatique et spécialisé.

A l'instar du processus utilisé par de nombreuses ISC membres de l'INTOSAI, le Contrôleur Général de Costa Rica

- évalue le système de contrôle interne de l'organisme contrôlé qui comprend l'environnement du contrôle, le système d'enregistrement et d'information et les procédures de contrôle;
- vérifie l'efficacité du système de contrôle interne et identifie les domaines critiques de l'activité examinée;
- prépare des rapports à l'intention de l'administration résumant les déficiences et les faiblesses constatées et recommandant des mesures à adopter en vue de leur résolution et en vue de prévenir des problèmes plus sérieux; et
- réalise des études pertinentes de suivi afin de déterminer si les recommandations et les mesures, mutuellement convenues avec l'administration, ont été correctement appliquées.

CONCLUSIONS

En 1992, la Commission des normes de contrôle interne de l'INTOSAI a publié ses directives en matière de normes de contrôle interne, appelant les ISC à encourager et à soutenir la mise en place de contrôles internes. Tel que le conçoit la Commission, ce rôle engloberait les aspects suivants (1) sensibiliser les organes de direction quant à leurs responsabilités dans la mise en oeuvre et le suivi des structures de contrôle interne et (2) contrôler ces structures afin de veiller à ce que les contrôles soient appropriés et qu'ils réalisent le résultat souhaité.

Dans les cinq années qui ont suivi cette publication, les pays membres de l'INTOSAI ont réalisé beaucoup de résultats positifs et continuent d'enregistrer des progrès - qui, dans certains cas, sont des progrès considérables - dans la réalisation de cet objectif. Les rapports nationaux préparés par les ISC apportent des éléments nouveaux dans l'utilisation et l'évaluation des contrôles internes par divers membres de l'INTOSAI.

A travers ces rapports, la Commission a identifié plusieurs éléments communs, décrits dans ce chapitre, qui sont évidents pour les structures viables de contrôle interne quel que soit le système de gouvernement où elles se trouvent. Ces éléments sont l'écho des directives de l'INTOSAI de 1992 qui sont à la base des normes générales et détaillées de contrôle prescrites.

Toutefois, cette base n'est pas encore entièrement en place et ne fonctionne pas correctement dans tous les pays membres de l'INTOSAI. En outre, la sauvegarde de l'efficacité de ces éléments et l'amélioration de la pertinence des contrôles internes basés sur les normes doit être un processus continu. En conséquence, chaque membre de l'INTOSAI peut trouver matière à

apprendre dans les exemples constructifs et les expériences que les ISC ont partagé avec la Commission.

Leurs rapports nationaux qui décrivent plus en détail les domaines évoqués dans le présent aperçu sont disponibles dans le cadre du XVIe INCOSAI de Montevideo. De même, de plus amples informations peuvent être obtenues en contactant directement l'ISC concernée aux coordonnées qui figurent en Annexe I.

ANNEXE I

INSTITUTIONS SUPERIEURES DE CONTROLE AYANT CONTRIBUE A L'ETUDE

Nous donnons dans ce qui suit la liste des Institutions supérieures de contrôle ayant contribué à la présente étude ainsi que leurs numéros de téléphone, leurs adresses postale et Internet; les informations ici résumées sont exposées dans leurs rapports nationaux respectifs.

M. Marcelo Zalles Barriga
Contralor General de la Republica
Casilla Postal 432
La Paz, BOLIVIE
Tel: 591 (2) 37 88 61
Fax: 591 (2) 39 21 87

M. Li Jinhua
Auditor General
National Audit Office
of the People's Republic of China
1 Beiluyuan, Zhanlan Road
Xicheng District
Beijing 100830, CHINE
Tel: 86 (10) 68 30 12 14
Fax: 86 (10) 68 33 09 58
email: cnao@public.east.cn.net

M. Luis Fernando Vargas Benavides
Contralor General de la Republica
Apartado 11-79-1000
San Jose, COSTA RICA
Tel: 506 220 31 20
Fax: 506 220 43 85
email: xcisnado@ns.casapres.go.cr

Dr. Shawky Khater
President of the
Central Auditing Organization
Madinet Nassr
P. O. Box 11789
Cairo, Egypte
Tel: 20 (2) 60 23 00
Fax: 20 (2) 261 58 13

M. Sigurdur Thordarson
Auditor General
National Audit Office
Skulagata 57
IS-150 Reykjavik, Islande
Tel: 354 (5) 61 41 21
Fax: 354 (5) 62 45 46

M. Shuro Hikita
President of the Board of Audit
3-2-1 Kasumigaseki
Chiyoda-ku, Tokyo,
100 JAPON
Tel: 81 (3) 35 81-8125
Fax: 81 (3) 35 92-1807
email: kys00366@niftyserve.or.jp

M. Henk E. Koning
President, van de
Algemene Rekenkamer
Postbus 20015
NL-2500 EA Den Hage
Pays-Bas
Tel: 31 (70) 342 43 44
Fax: 31 (70) 342 41 30
email: BJZ@Rekenkamer.nl

M. David Macdonald
Controller and Auditor General
Head Office, Level 7, 48 Mulgrave Street
P. O. Box 3928
Wellington 1, Nouvelle - Zélande
Tel: 64 (4) 471 65 00
Fax: 64 (4) 471 65 45
email: steveb@oag.govt.nz

M. H. E. Kluever
Auditor General
P. O. Box 446
Pretoria 0001,
Afrique du Sud
Tel: 27 (12) 324-2874
Fax: 27 (12) 323-7389
email: yvonne@agsa.co.za

M. Pohiva Tu'i'onetoa
Auditor General
Audit Office
P. O. Box 50
Nuku'Alofa
TONGA, South West Pacific

Tel: 676 216 00
Fax: 676 238 88

Sir John Bourn
Comptroller and Auditor General
National Audit Office
157-197 Buckingham Palace Road
Victoria, London SW1W 9SP
Royaume - Uni
Tel: 44 (171) 798-7000
Fax: 44 (171) 828-3774
Email: international.nao@gtnet.gov.uk

M. James F. Hinchman
Acting Comptroller General
U. S. General Accounting Office
441 G Street, NW - Room 7806
Washington, DC 20548
Etats - Unis d'Amérique
Tel: 01 (202) 512-4707
Fax: 01 (202) 512-4021
Email: oil@gao.gov