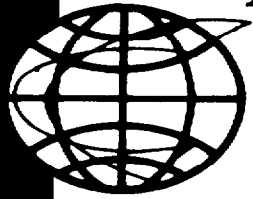


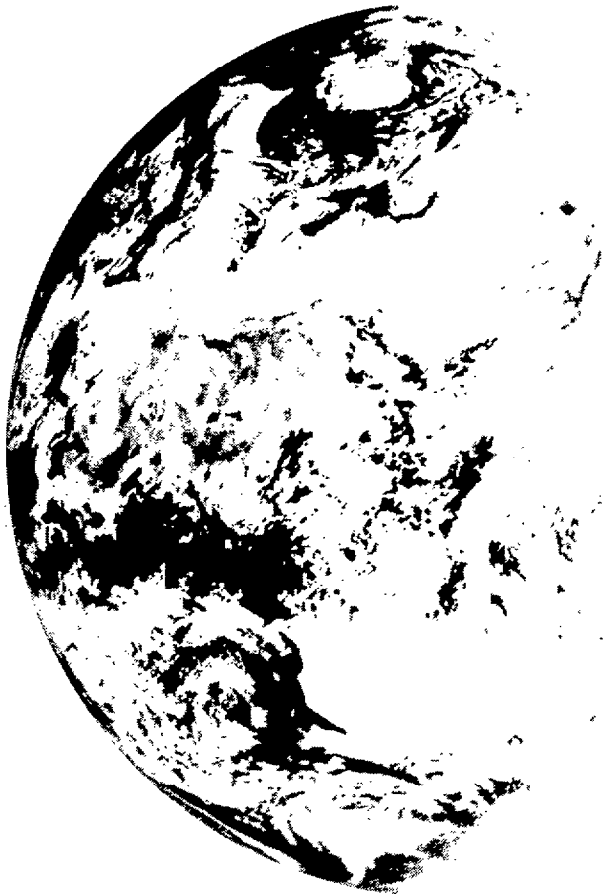


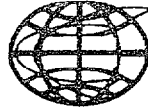
150957



# Revue internationale de la vérification des comptes publics

REVUE TRIMESTRIELLE • AVRIL 1997





# Revue internationale de la vérification des comptes publics

Revue trimestrielle • avril 1992  
Vol. 19, n° 2

© 1992 International Journal of Government Auditing Inc.

La *Revue internationale de la vérification des comptes publics* est publiée tous les trimestres (janvier, avril, juillet et octobre) pour le compte de l'INTOSAI (Organisation internationale des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques) en allemand, en anglais, en arabe, en espagnol et en français. La *Revue*, organe officiel de l'INTOSAI, vise au perfectionnement des procédés et techniques de vérification des comptes publics. Les opinions et idées émises n'engagent que la rédaction et les auteurs des textes et ne reflètent pas nécessairement les vues ou l'orientation de l'Organisation.

La rédaction invite les intéressés à soumettre des articles, des rapports spéciaux ou des faits divers à ses bureaux, aux soins du *U.S. General Accounting Office*, Room 7806, 441 G Street NW, Washington, D.C. 20548, U.S.A. (téléphone : (202) 275-4707, télécopieur : (202) 275-4021).

La *Revue* sert parfois de document pédagogique. La rédaction accorde donc la préférence aux articles traitant d'aspects pratiques de la vérification des comptes publics. Il peut s'agir d'études de cas, de commentaires sur de nouvelles méthodes de vérification ou de descriptions de programmes de formation en vérification. Les articles traitant surtout d'aspects théoriques ne conviennent guère.

La *Revue* est distribuée aux directeurs de toutes les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques du monde qui participent aux activités de l'INTOSAI. Les autres intéressés doivent s'abonner au coût de 5 \$ US par année. Pour toutes les versions, il faut acheminer correspondance et chèques au bureau administratif de la *Revue* - P.O. Box 50009, Washington, D.C. 20004, U.S.A.

Les articles de la *Revue* sont répertoriés dans l'*Accountants' Index* par l'*American Institute of Certified Public Accountants* et présentés dans la publication *Management Contents*. Des articles choisis figurent également dans les comptes rendus analytiques publiés par les sociétés Anbar Management Services, de Wembley en Angleterre, et University Microfilms International, de Ann Arbor (Michigan) aux É.-U. La version française est rédigée par le Bureau de la traduction du gouvernement du Canada.

## Table des matières

- |  |
|--|
| <b>1 Editorial</b>   |
| <b>2 En bref</b>   |
| <b>4 Vérification des sociétés d'État</b>                    |
| <b>6 Vérification concertée de la défense</b>                |
| <b>8 Vérification des sociétés parapubliques de Tanzanie</b> |
| <b>12 Profil - le Pakistan</b>                               |
| <b>14 Publications à signaler</b>                            |
| <b>15 Dans le cadre de l'INTOSAI</b>                         |

### Conseil de rédaction

Tassilo Broesigke, président de la Cour des comptes de l'Autriche  
L. Denis Desautels, vérificateur général du Canada  
Hassine Cherif, premier président, Cour des comptes de la Tunisie  
Charles A. Bowsher, contrôleur général des États-Unis  
Jose Ramon Medina, contrôleur général du Venezuela

### Président, IJGA, Inc.

Peter V. Aliferis (É.-U.)

### Rédacteur en chef

Donald R. Drach (É.-U.)

### Adjointe du rédacteur en chef

Linda L. Weeks (É.-U.)

### Rédacteurs

Hubert Weber (INTOSAI-Autriche)  
Mark Hill (Canada)  
Egbert Kaltenbach (République fédérale d'Allemagne)  
Hisashi Okada (ASOSAI-Japon)  
Luseane Sikalu (SPASAI-Tonga)  
Sharma Ottley (CAROSAI-Trinité-et-Tobago)  
Abderrazak Smaoui (Tunisie)  
Diane Reinke (É.-U.)  
Susana Gimón de Nevett (Venezuela)

### Production / Administration

Sebrina Chasc (É.-U.)

### Membres du Comité directeur de l'INTOSAI

Heinz Günter Zavelberg, président de la Cour des comptes de la République fédérale d'Allemagne, président  
John C. Taylor, vérificateur général de l'Australie, premier vice-président  
Charles A. Bowsher, contrôleur général des États-Unis, deuxième vice-président  
Tassilo Broesigke, président de la Cour des comptes de la République d'Autriche, secrétaire général  
Elias Soley, contrôleur général de la République du Costa Rica  
Tapio Leskinen, vérificateur général, Finlande  
Istvan Hagelmayer, président du Bureau de vérification d'État de la Hongrie  
M. Jusuf, président de la Commission supérieure de contrôle de l'Indonésie  
David G. Njoroge, contrôleur et vérificateur général du Kenya  
Luz Aurea Saenz, contrôleur générale de la République du Pérou  
Eufemio Domingo, président de la Commission de vérification de la République des Philippines  
M. Sulieman Abdalla Haggag, vérificateur général du Soudan  
Jocelyn Thompson, vérificatrice générale de Trinité-et-Tobago  
Hassine Cherif, premier président de la Cour des comptes de la Tunisie

---

# Enjeux fondamentaux de la vérification

---

Par C.O. Lewis, directeur de la vérification, Dominique

À l'instar d'autres aspects du développement dans notre monde en mutation constante, les concepts et les pratiques de la vérification publique subissent des changements profonds. Dans beaucoup de pays, les contribuables et les parlementaires réclament à cor et à cri une plus grande responsabilité redditionnelle de la part des gouvernements. Ils veulent s'assurer non seulement que les finances publiques sont en ordre d'un point de vue légal, mais aussi que les gouvernements gèrent les ressources en accordant toute l'importance voulue à l'économie, à l'efficacité et à l'efficience. Dans ce contexte, le rôle traditionnel du vérificateur qui cache et ne pose pas de questions appartient à l'âge de la pierre.

Au moment où les membres de l'INTOSAI se préparent pour le XIV<sup>e</sup> INCOSAI qui aura lieu plus tard cette année, il serait peut-être bon de réfléchir à certaines questions fondamentales auxquelles font face les ISC dans ce monde en pleine évolution. Ma perspective est celle d'un vérificateur d'une petite île-nation, mais je soupçonne que les difficultés auxquelles la Dominique se heurte ne sont pas vraiment différentes de celles des pays plus importants.

Notre principal obstacle pourrait bien être l'autonomie. L'indépendance de mon Bureau est enchâssée dans la Constitution. Il semble, toutefois, que cela ne soit pas suffisant. Comme je l'ai maintes et maintes fois souligné dans mes rapports annuels, une autonomie réelle se caractérise par une indépendance administrative au niveau de la budgétisation, de la dotation et de l'établissement de rapports. Le fait que je n'exerce aucun contrôle sur le recrutement du personnel ni sur la répartition du budget compromet profondément mon indépendance constitutionnelle.

Le mandat de vérification est étroitement lié à l'indépendance. Je regrette que le fonctionnement de mon Bureau soit assujéti à un règlement sur les finances et la vérification désuet et que les révisions législatives proposées soient en attente depuis si longtemps que si elles étaient adoptées maintenant, elles seraient, elles aussi, insuffisantes. Je suis venu très près de dénoncer cette situation dans mes rapports annuels, mais je me demande si l'on peut se plaindre de points aussi fondamentaux. Est-ce que l'âme, voire la raison d'être de la vérification gouvernementale, est une question qu'on peut laisser au hasard dans l'espoir que le temps arrange les choses? Je ne crois pas.

Alors, au moment d'évaluer notre rôle dans un monde en évolution constante, il serait bon de se pencher sur les fondements de la vérification, à savoir l'indépendance et le mandat, deux questions qui peuvent échapper aux ISC.

Les limitations imposées à notre autonomie ne nous ont toutefois pas empêchés d'élargir l'étendue de nos travaux. Je prends particulièrement à coeur les récents développements qui laissent entrevoir un avenir plus rose pour la fonction de vérification. Récemment, nous avons terminé une vérification intégrée du ministère des Douanes et soumis notre rapport au contrôleur des Douanes et au ministre des Finances. Je suis heureux de dire que nos recommandations ont été bien accueillies : quelques-unes d'entre elles

ont été mises en oeuvre, ce qui a donné lieu à la modification des dispositions législatives en matière de douanes.

Je reconnais que les vérifications à objectifs élargis posent des difficultés à l'ISC en raison de son manque de ressources, mais je soutiens fermement que certains aspects des programmes du gouvernement doivent faire l'objet de vérifications de l'optimisation des ressources. Les ISC doivent s'affirmer à cet égard, et tirer courage du fait que de tels travaux servent vraiment l'intérêt public. Le succès de travaux comme la vérification du ministère des Douanes contribue non seulement à améliorer la reddition des comptes, mais peut-être encore davantage à accroître le respect que l'on porte à la fonction de vérification et à un élargissement de facto du mandat de vérification.

Au moment où nous essayons d'élargir notre rôle pour le porter au-delà de la traditionnelle vérification comptable, il est important de voir la vérification sous un jour nouveau : les vérifications ne peuvent pas mettre au jour toutes les erreurs comptables ni tous les cas de fraude. La prévention et la détection des fraudes relèvent des agents et des gestionnaires de la comptabilité à qui on devrait demander de faire en sorte que les contrôles et la vérification internes fonctionnent efficacement dans les ministères du gouvernement. En effet, la tendance actuelle en vérification révèle l'avènement d'une approche plus axée sur les systèmes, approche qui fait que les systèmes sont évalués. Au fur et à mesure que cette façon de voir se répandra, notre rôle de gardien des cordons de la bourse publique, c'est-à-dire de garant de l'obligation redditionnelle, prendra de l'importance.

Pour que la fonction de vérification soit couronnée de succès, il faut aussi que les ISC, particulièrement celles qui relèvent du Parlement, entretiennent de bonnes relations avec celui-ci. Je suis heureux de voir que le Comité des comptes publics de la Dominique reprend vie grâce aux réunions convoquées pour étudier des questions liées aux comptes publics. D'autres signes encourageants prennent la forme d'invitations du directeur de la vérification à quelques réunions parlementaires et d'un regain d'intérêt du Parlement pour les travaux des comptables du gouvernement. À mon avis, il s'agit de signes réconfortants et encourageants pour l'avenir de la vérification et de la comptabilité à la Dominique puisqu'il est clair qu'un Comité des comptes publics actif peut jouer un rôle de premier plan dans un régime démocratique.

Dans sa quête d'un mandat élargi, l'ISC sera peut-être aidée par la fonction publique même qui, à la Dominique, a commencé à accorder beaucoup d'importance à la mesure de la productivité. Ce concept n'est pas très éloigné des buts et des objectifs de la vérification du rendement. Leur dénominateur commun se situe essentiellement au niveau d'un changement d'attitude à l'égard de la façon dont les choses sont faites — les mêmes notions d'économie, d'efficacité et d'efficience qui constituent la vérification intégrée sont au coeur de la productivité. Comme les gouvernements s'efforcent d'améliorer la productivité, ils créent un climat propice aux vérifications du rendement. Les ISC doivent tirer profit de cette tendance, saisir l'occasion et s'engager hardiment dans l'avenir. ■

# En bref

## Bahamas

### Le rapport annuel met l'accent sur l'obligation redditionnelle

Le vérificateur général a examiné les comptes du gouvernement des Bahamas pour l'exercice clos le 31 décembre 1989 et il a présenté un rapport dans lequel il insiste sur l'importance de rendre des comptes. Dans l'introduction du rapport, le vérificateur général, M. Demeritte, formule la pensée suivante : [traduction] «l'obligation de rendre des comptes constitue l'essence de notre régime démocratique et en 1989 a assisté à la naissance d'un intérêt accru et d'une demande plus forte à l'égard de l'examen parlementaire et de l'obligation redditionnelle pour tous les organismes gouvernementaux qui reçoivent des fonds publics. À cet égard, nous considérons l'obligation redditionnelle dans son sens large, c'est-à-dire comme le préalable qui permet de prévenir l'abus des pouvoirs délégués et de plutôt faire en sorte que ces pouvoirs soient utilisés pour atteindre les objectifs nationaux généralement acceptés avec le plus d'efficacité, d'efficience, de probité et de prudence possible.»

Le rapport souligne que, dans ce contexte, on a insisté davantage sur le perfectionnement du personnel professionnel du Bureau national de la vérification et que beaucoup d'employés ont participé à divers programmes de formation et de perfectionnement professionnels. Le rapport reconnaît aussi les efforts des gestionnaires du secteur public qui ont répondu plus rapidement et plus efficacement aux demandes de renseignements et considère ce phénomène comme un effet positif que les rapports du Bureau national de la vérification ont eu au fil des ans. Par ailleurs, les analyses révèlent toutefois une tendance inquiétante : les organismes accordent la priorité aux problèmes mineurs plutôt que de prêter attention aux problèmes plus graves. Lorsque le Bureau national de la vérification constate qu'un organisme n'en fait pas assez pour régler ses problèmes graves, il exerce son droit d'informer les plus hauts niveaux de gestion des risques que de tels problèmes continuent de représenter pour leurs organismes.

Pour en savoir davantage sur le rapport annuel, communiquer avec le **Vérificateur général des Bahamas, Bureau national de la vérification, P.O. Box N3027, Nassau, BAHAMAS.**

## Finlande

### Nouveau vérificateur général

Le 1<sup>er</sup> mars 1992, M. Tapio Leskinen a été nommé vérificateur général de la Finlande par le président de la République. Il succède à M. Esko Niskanen qui a pris sa retraite après avoir été vérificateur général pendant plus de 17 ans.



M. Tapio Leskinen

M. Leskinen a obtenu une maîtrise en droit de l'Université d'Helsinki en 1969. Sa remarquable carrière de fonctionnaire a commencé au ministère des Finances où il a occupé divers postes de niveau supérieur dans les divisions de l'Impôt et du Budget. Il y a aussi assumé d'autres responsabilités, notamment la préparation, la mise en oeuvre et le contrôle du budget ainsi que l'élaboration et l'application de règles et de règlements financiers pour les comptes publics. Tout juste avant sa nomination, M. Leskinen était sous-chef de la Division du budget.

En assumant ses nouvelles responsabilités, M. Leskinen se joindra au Comité directeur de l'INTOSAI pour les trois dernières années du mandat de la Finlande.

## Hong Kong

### Nouveau dirigeant de l'ISC

En avril 1992, M. Brian George Jenney a été nommé directeur de la vérification de Hong Kong. Il remplace M. Robert Jeffrey Hunt qui a passé 33 ans dans la fonction publique de Hong Kong.

M. Jenney a été en poste en Tanzanie de 1958 à 1969 avant d'entrer au service du gouvernement de Hong Kong à titre d'agent administratif. Au nombre des postes de niveau supérieur qu'il a occupés, mentionnons celui de secrétaire adjoint principal à la Division des finances et, depuis 1987, celui de premier secrétaire financier adjoint principal.

## Îles Caïmans

### Publication du rapport annuel de 1990

Le 30 juillet 1991, le vérificateur général des Îles Caïmans a publié son rapport annuel pour l'exercice clos le 31 décembre 1990. Le rapport aborde une gamme de sujets importants, notamment la piètre reddition des comptes et le manque de contrôle à l'égard des avoirs des magasins gouvernementaux; un examen des recettes et des coûts de divers ministères par lequel on cherchait à déterminer si les frais demandés couvraient les coûts des services; le manque d'objectifs de rendement et de systèmes de mesure dans les organismes créés en vertu d'une loi ainsi que le manque de règlements et l'inexistence d'obligations redditionnelles pour les services publics et les organisations subventionnées.

En outre, le rapport fait mention des propositions du vérificateur général selon lesquelles le rôle du Bureau de la vérification des Îles Caïmans et le poste de vérificateur

général pourraient être incorporés dans la nouvelle Constitution. Toutefois, les propositions n'ont pas toutes été acceptées, même si l'enchâssement du poste de vérificateur général dans la Constitution représente une réalisation d'importance.

Le rapport signale également la participation active du Bureau au projet gouvernemental d'amélioration des résultats du PNUD. La formation du personnel reste très importante aux yeux du Bureau. En effet, un agent participe à un atelier sur la vérification d'attestation dans le secteur public qui est offert par la CAROSAI, deux agents ont obtenu leurs titres professionnels après avoir passé l'examen de comptable agréé en gestion et quatre autres sont en train de faire les examens de l'Association of Accounting Technicians du Royaume-Uni.

## Jordanie

### Nouveau vérificateur général

Le 2 octobre 1991, M. Adel A. Al-Kodah a été nommé vérificateur général du royaume Hachémite de Jordanie aux termes d'un décret royal pris sur recommandation du conseil des ministres. M. Kodah succède à M. Hashim Dabbas.



M. Adel A. Al-Kodah

Juste avant sa nomination au poste de directeur du Bureau de la vérification, M. Kodah a été directeur général de l'Impôt et, de 1982 à 1990, il a été directeur général des Douanes. M. Kodah a une maîtrise en administration financière de l'Université de la Californie du Sud (É.-U.) ainsi qu'un baccalauréat en administration des affaires de l'Université du Caire, en Égypte. Au moment d'assumer ses

nouvelles responsabilités, M. Kodah signale que le Bureau continuera à entretenir de solides relations avec les autres ISC du monde entier.

## Pays-Bas

### Nouveau président de l'ISC

M. Henk E. Koning a été nommé président de la Cour des comptes des Pays-Bas en novembre 1991. Il succède ainsi à M. Frans Kordes. M. Koning est titulaire d'un diplôme en droit fiscal de l'Université de Rotterdam et d'un diplôme en common law de l'Université de Leiden.

Au cours de sa remarquable carrière dans le secteur public, M. Koning a été secrétaire de l'Intérieur (1977-1981) et secrétaire d'État aux Finances (1982-1989). Entre 1967 et le moment de sa nomination à la présidence de l'ISC de la Finlande, M. Koning siégeait au Parlement.

Avant d'entrer au Parlement, M. Koning a travaillé à la Division de l'impôt du ministère des Finances et il a aussi occupé un poste d'inspecteur de l'impôt. Il a aussi été député provincial en Hollande-Méridionale et conseiller pour la ville de Rotterdam.



M. Henk E. Koning

## Royaume-Uni

### Dirigeant de l'ISC nommé au Comité des commissaires aux comptes des Nations Unies

L'assemblée générale des Nations Unies a nommé le contrôleur et vérificateur général du

Royaume-Uni, sir John Bourne, au Comité des commissaires aux comptes pour un mandat de trois ans, à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1992. Sir John succédera à M. Heinz Zavelberg, président de la Cour des comptes de la République fédérale d'Allemagne et actuel président de l'INTOSAI.

Le Comité de trois membres se compose aussi des vérificateurs généraux des Philippines et du Ghana. Le Comité est responsable de la vérification externe des fonds de l'ONU, ce qui inclut notamment des dépenses annuelles de plus de un milliard de dollars. Au nombre des activités examinées par le Comité se trouvent les suivantes : le Haut-Commissariat pour les réfugiés, le Programme des Nations Unies pour l'environnement, l'UNICEF et le PNUD.

## Samoa occidentales

### Nouveau vérificateur en chef

M. Rimoni Daniel Ah Chong a été nommé contrôleur et vérificateur général des Samoa occidentales le 25 novembre 1991. M. Chong est titulaire d'un baccalauréat en commerce et en administration. Il est président de la Society of Accountants des Samoa occidentales et membre associé de la Society of Accountants de la Nouvelle-Zélande. Avant sa nomination au poste de vérificateur en chef des Samoa occidentales, M. Chong était directeur des vérifications chez Price Waterhouse, à Apia, Samoa occidentales. ■



M. Rimoni Daniel Ah Chong

---

# La vérification de la vente de sociétés d'État

---

Par Martin Garrido, Bureau du contrôleur général du Chili

## Introduction

Les investissements de l'État ont toujours eu de l'importance, notamment dans les pays du tiers monde, comme en font foi les sociétés que possède et exploite l'État. De telles mises de fonds ont conféré à l'État une qualité de producteur ou de régulateur. Aussi, la gestion de ces sociétés a-t-elle comporté des subventions aux prix.

Si, au cours des dernières décennies, l'État a joué un grand rôle dans l'économie nationale de nombreux pays, il fait désormais fonction d'observateur et de régulateur de variables macro-économiques. Le mot d'ordre est efficience, la pensée est monétariste et le modèle économique est celui du marché social.

Par le passé, plus de 50 p. 100 de l'activité économique de l'Argentine était régularisée grâce à la participation de l'État. L'activité du marché secondaire, soit le marché boursier, provenait uniquement des actions cotées en bourse détenues par des sociétés privées. En règle générale, il n'y avait pratiquement aucune activité économique à laquelle l'État n'était pas associé d'une façon ou d'une autre.

---

*«Le mot d'ordre est efficience, la pensée est monétariste et le modèle économique est celui du marché social.»*

---

Or, il s'est opéré une véritable révolution de l'investissement tel qu'il a existé jusqu'à maintenant : les investissements de l'État ont été transférés au secteur privé de façon à ce qu'ils soient mis en valeur sous l'effet de l'initiative libre. Par conséquent, la vérification porte maintenant sur la vente de sociétés d'État.

Avant de parler de vérification, je voudrais faire d'autres observations concernant le modèle économique et la participation des sociétés à ce dernier.

Au cours des dix dernières années, la pensée économique a été de plus en plus marquée par une orientation axée sur le marché social, lequel repose sur la mise en place de structures financières et sur le fonctionnement efficient des flux monétaires, ce qui fait que la monnaie et les taux d'intérêt sont les moteurs du développement économique. Une fois les structures financières élaborées et mises en place, les sociétés privées et la libre concurrence ont pu devenir, dans le contexte de l'économie sociale précitée, les assises incontestées du développement économique.

Toutefois, les investissements de l'État, qui se trouvaient dans des sociétés exploitées pour des motifs politiques ou économiques, devaient être mis au service du secteur privé afin de permettre le plein essor du modèle économique dans une perspective monétariste.

Cela n'empêche pas l'État de conserver, pour des raisons stratégiques, le contrôle d'un certain nombre de sociétés, par exemple, de sociétés «gendarmes». Il peut ainsi éviter la formation de monopoles et prouver que l'État peut fonctionner avec efficience et qu'il peut être concurrentiel dans des conditions données.

Une fois cette situation définie, il était inévitable qu'une part importante des investissements de l'État soit transférée au secteur privé.

## L'objet de la vérification de la vente de sociétés d'État

Les institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC) devraient avoir comme principal objectif d'examiner l'incidence qu'aura sur l'avoir de l'État le passage des sociétés d'État au secteur privé, à savoir de déterminer s'il y a eu perte ou gain. Pour ce faire, le vérificateur devrait se reporter à la valeur comptable des sociétés visées. L'emploi de cette méthode n'exclut pas le recours à d'autres méthodes, comme nous le verrons plus tard. La méthode de la valeur comptable permet indéniablement, toutefois, de connaître le rendement véritable des investissements de l'État, indépendamment des avantages ou des désavantages que comporte le transfert des sociétés.

## Les méthodes de vérification de la vente de sociétés d'État

### La valeur comptable

Les ISC ont recours le plus souvent à la valeur comptable, qui s'obtient des états financiers vérifiés (parfois par l'ISC concernée) des sociétés transférées. La valeur comptable est fondée sur les capitaux initiaux augmentés des bénéfices non répartis pendant les années d'exploitation de la société (ou diminués des pertes subies), redressés pour tenir compte de l'inflation. Au Chili, grâce à la méthode de correction monétaire, la valeur de l'actif de l'État est le reflet fidèle et actuel de l'investissement de l'État dans les sociétés transférées. Lorsqu'une société n'a pas fait l'objet d'une vérification en règle, il faut faire une vérification des états financiers les plus récents pour obtenir la valeur exacte de ses éléments d'actif.

## La valeur du flux des bénéfices possibles

Cette méthode se fonde sur les tendances passées pour mesurer le flux des bénéfices possibles sur une période de cinq à dix ans, dans un marché qui présenterait des conditions égales et dans un contexte où la capacité d'exploitation de l'industrie serait semblable.

Le taux d'actualisation du flux des gains peut correspondre 1) au taux du coût du capital entrant dans la structure du capital de la société, 2) au taux de rendement qu'attendent les actionnaires (en l'occurrence, l'État) et 3) aux taux d'intérêt des banques durant la même période. Ces taux fournissent une tendance qu'on utilisera pour estimer le flux des bénéfices futurs.

Lorsqu'on se sert du taux d'actualisation, il faut appliquer la méthode mathématique de la régression linéaire.

## La valeur en bourse

Cette méthode bien connue consiste à contrôler la valeur en bourse d'une action à la date du transfert et durant la période qui précède immédiatement le transfert. Il est également utile de vérifier la présence d'une action en bourse, car il est tout à fait inutile de considérer comme exact le prix d'une action qui n'apparaît que rarement sur le marché.

Cette méthode d'évaluation a le grand avantage de permettre un transfert pratiquement sans heurts si les conditions du marché boursier sont satisfaisantes.

La vérification doit porter principalement sur la période durant laquelle le prix de l'action en bourse a été l'objet d'un contrôle, c'est-à-dire, comme il a été mentionné précédemment, la période qui précède immédiatement la vente, et sur les conditions susceptibles d'avoir influé sur la demande des actions visées.

## Les éléments d'actif éventuels

Les éléments d'actif éventuels ne se prêtent pas aisément à une évaluation financière. Il est néanmoins possible de les évaluer dans des sociétés transférées. Aussi, il faut les évaluer avec le plus d'objectivité possible.

Un indice de l'existence de ces éléments éventuels est une capacité importante de traitement ou d'obtention des nouveaux produits qui deviendront nécessaires. On peut aussi tenir compte de la nature de la société, c'est-à-dire du fait qu'elle se trouve en situation de monopole ou de monopsonne, tout comme c'est le cas pour l'électricité. La position stratégique d'une société qui possède, par exemple, une concession exclusive d'exploitation minière peut lui procurer d'autres éléments d'actif éventuels.

Bref, toutes ces méthodes d'évaluation présentent à la fois des avantages et des inconvénients. Idéalement, on en utilisera plusieurs. Je suis d'avis, toutefois, que l'ISC devrait s'en remettre principalement à la méthode de la valeur comptable qui révèle, en dernière analyse, les pertes subies et les gains réalisés par l'État lors du transfert d'une société au secteur privé. À l'instar des autres méthodes d'évaluation, celle-ci échappe à l'influence d'objectifs politiques au moment du transfert.

## L'importance du cadre de la transaction

Au moment d'examiner la vente d'une société, il est important que l'ISC envisage les conditions dans lesquelles elle a lieu. Si la méthode de la valeur comptable est utilisée, le moment de la vente est la condition déterminante. En temps normal, les offres d'achat publiques visent des blocs d'actions. Alors, l'ISC peut facilement comparer la valeur comptable des actions et l'offre.

Le contexte détermine le choix du taux d'actualisation aux fins du calcul de la valeur des bénéfices possibles. Ainsi, l'actualisation au taux «x» différera évidemment de l'actualisation au taux «z», et il faut s'entendre sur le taux le plus approprié à retenir. Il arrive fréquemment que le gouvernement lui-même envisage divers contextes et fixe pour chacun un taux d'actualisation distinct. Si cela se produit, l'ISC doit choisir le taux le plus valable. J'estime que le taux d'actualisation correspondant aux bénéfices provenant de l'actif de l'État est le taux le plus utile. Le taux de capitalisation d'une société et les taux d'intérêt fixés par les banques peuvent aussi être de bons indices.

Le nombre des transactions conclues sur le marché secondaire, c'est-à-dire le marché boursier, est extraordinairement élevé, mais le volume des actions transigées ainsi que les modalités de transaction posent un problème pour ce qui est de la loi de l'offre et de la demande. Dans les pays du tiers monde, les bourses ne sont pas aussi dynamiques qu'elles le sont dans les pays industrialisés. En outre, si le gouvernement s'ingère dans le marché boursier en y négociant les actions des diverses sociétés qu'il possède, les cours diminueront et la volonté d'achat exprimée par les acheteurs à l'égard de ces actions ne fera pas augmenter la demande. Il arrive parfois que des investisseurs internationaux soient à l'origine d'un meilleur équilibre des prix sur ce marché secondaire.

Si les renseignements sur les éléments d'actif éventuels sont suffisamment clairs, il sera possible d'apprécier l'importance des conditions qui président à l'examen de ces éléments d'actif, qu'ils reposent sur la situation stratégique de la société, sur sa capacité de production, etc.

## La communication de l'information sur la vente de sociétés d'État

À la lumière des méthodes décrites ci-dessus, les conclusions formulées à propos des résultats de la vente de sociétés doivent être présentées aux autorités gouvernementales et au parlement et résumées dans les médias. Il faut informer le pays et les contribuables des résultats de ces transactions.

## Conclusion

Jusqu'à maintenant, les ISC devaient veiller à ce que l'actif de l'État soit dûment protégé, et, à la lumière des nouvelles réalités économiques auxquelles les pays font face, il importe que le degré de protection offert antérieurement soit maintenu pour que les ressources tirées de la privatisation soient employées de façon efficiente dans la poursuite des nouveaux objectifs que les modèles économiques confèrent à l'État. Le travail des ISC à cet égard est irremplaçable, et il leur incombe de faire de leur mieux dans ce domaine. ■

# La vérification concertée du programme de l'avion de combat européen

Par le National Audit Office du Royaume-Uni

*N.D.L.R. : L'article suivant a été rédigé par le National Audit Office pour le compte des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC) d'Allemagne, d'Italie, d'Espagne et du Royaume-Uni.*

La croissance de la collaboration internationale dans l'acquisition du matériel de défense dont nous avons été témoins au cours des dernières années exige l'emploi de méthodes de vérification novatrices. Une méthode qui a connu un franc succès est celle qu'ont adoptée les ISC d'Allemagne, d'Italie, d'Espagne et du Royaume-Uni - à savoir, le Bundesrechnungshof, le Corte dei Conti, le Tribunal de Cuentas et le National Audit Office - en vue de la vérification des dépenses nationales engagées au titre du programme de l'avion de combat européen.

Le programme est une initiative de collaboration internationale dont l'objet est de mettre au point et de produire un avion de combat agile, d'ici le milieu ou la fin des années 90. Le projet en est à l'étape du développement et coûte aux partenaires internationaux plus de sept milliards de livres. La gestion du programme est assurée pour le compte des pays participants par un bureau de gestion international - l'Agence de gestion de l'avion de combat européen de l'OTAN (Agence) - créé sous les auspices de l'Organisation du Traité de l'Atlantique Nord (OTAN).

Les arrangements aux fins de la vérification du projet sont complexes. Comme d'habitude, les ISC conservent la responsabilité normale de contrôle des dépenses de leur pays respectif, mais, en plus, le Collège international des commissaires aux comptes de l'OTAN (Collège) vérifie les comptes de l'Agence. Les ISC utilisent les travaux de vérification que le Collège effectue au sujet des comptes de l'Agence et elles reçoivent copie des rapports de la vérification du rendement que le Collège prépare sur l'Agence. De plus, les ISC peuvent obtenir des renseignements en s'adressant directement au bureau de gestion international, ce qui constitue une première pour ce type de projet d'acquisition de l'OTAN.

En raison de la complexité des arrangements pris en vue de la vérification, les ISC et le Collège ont convenu qu'en toute logique, il fallait adopter une formule novatrice d'examen du programme de l'avion de combat européen, ce qui leur posait trois défis :

- comment travailler en étroite collaboration tout en assurant à chaque participant le droit de mener ses propres enquêtes;
- comment empêcher les doubles emplois;
- comment empêcher que soit perturbée l'activité de l'Agence.

## L'approche concertée

Il a fallu résoudre des problèmes qui auraient pu être décourageants, car chaque ISC assume des responsabilités distinctes et s'en acquitte différemment. On s'imagine aisément les problèmes qui auraient pu survenir si chaque ISC était allée dans une direction différente et avait adopté sa propre méthode.

Les ISC ont tôt fait de comprendre que leurs objectifs communs primaient largement sur toute divergence administrative. Les difficultés qui se sont posées ont vite été dissipées grâce aux efforts concertés et positifs des participants. La bonne volonté et la compréhension qui ont marqué les relations des ISC au cours des années ont été déterminantes, ce qui montre que les échanges favorisés par des organismes comme l'INTOSAI produisent des résultats tangibles.



Réunis devant un modèle de l'avion de combat européen au moment d'une visite conjointe à la British Aerospace, de gauche à droite : M. Darroch, British Aerospace; M. Parsons, National Audit Office, Royaume-Uni; M. Munoz, Cour des comptes, Espagne; M. Smith, National Audit Office, Royaume-Uni; le général Sempere, Cour des comptes, Espagne; M. Colasanti, Cour des comptes, Italie; M. Reus, Cour des comptes, Espagne; M. O'Shaunnessy, British Aerospace; et M. McCarthy, National Audit Office, Royaume-Uni



Les ISC se sont entendues pour rendre visite à l'Agence une fois par an afin de recueillir des renseignements. En prévision de la visite, des représentants des ISC s'adressent à leur bureau de gestion national respectif afin de se mettre au courant des derniers développements. Ensuite, ils décident des questions qu'ils aimeraient aborder à l'Agence et envoient une liste de questions précises au directeur général de cette dernière.

Au cours de la visite, chaque ISC prend l'initiative de dresser des fiches qui traitent des questions sur lesquelles un accord est intervenu préalablement. Les ISC et l'Agence s'entendent sur la teneur des fiches, lesquelles constituent le fondement des rapports que les ISC pourraient souhaiter déposer devant leur parlement respectif. Les ISC ont rejeté l'idée de rédiger un rapport conjoint en raison des différentes exigences posées par les systèmes de présentation de l'information financière de leur pays respectif.

## Les travaux du Collège : un point de départ

Les ISC et le Collège se sont efforcés particulièrement d'éviter les doubles emplois. Encore une fois, il a été possible d'aplanir les obstacles parce que tous les participants visent à assurer le fonctionnement efficace du programme et font preuve de beaucoup de bonne volonté et de souplesse dans l'exécution de leur mandat.

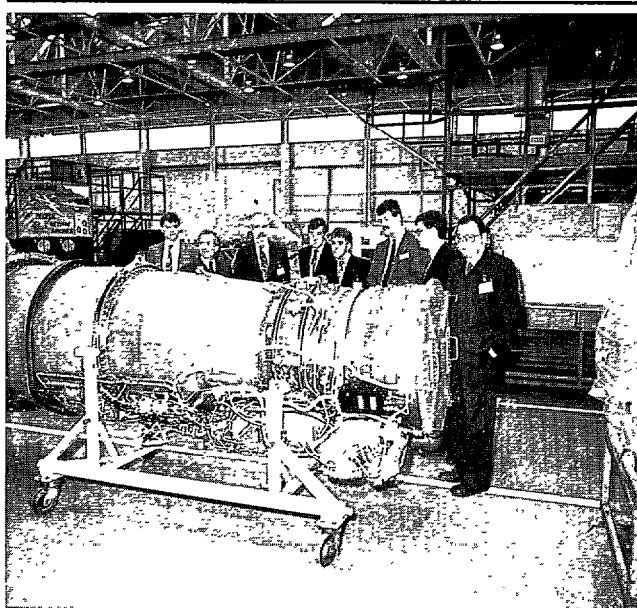
Les représentants du Collège et des ISC se réunissent périodiquement et ont coordonné leurs programmes. Les représentants du Collège fournissent également aux ISC, par l'intermédiaire du ministère de la Défense de leur pays, des rapports sur les résultats de leur travail. Qui plus est, le Collège coordonne les arrangements administratifs préalables aux visites de l'Agence, et ses représentants prennent part aux visites afin de prêter leur concours aux participants. La tâche du Collège s'en trouve augmentée de beaucoup, et les ISC lui sont reconnaissantes de son apport.

## Les rapports avec l'Agence

Au début, l'Agence et les ministères nationaux de la Défense s'inquiétaient de la possibilité que la visite des représentants des ISC perturbe indûment le programme de l'avion de combat européen. Pour dissiper ces inquiétudes, les ISC et le Collège ont négocié un mode de fonctionnement par écrit avec les ministères. Cette démarche a permis de formuler certaines règles fondamentales pour les visites et d'énoncer les arrangements que les ISC et le Collège se proposaient de prendre afin d'éviter le double emploi de leurs activités. Elle a aussi permis d'établir des arrangements sur l'accès aux documents protégés par une cote nationale de sécurité ou de confidentialité et un mécanisme ayant pour objet de renseigner les ministères nationaux de la Défense sur les documents recueillis par les ISC. L'Agence et les ISC admettent que les deux parties doivent faire montre de souplesse pour que les travaux se déroulent de manière efficace.

## Les résultats des arrangements en vue de la vérification

Les arrangements pris en vue de permettre des visites conjointes au bureau de gestion international ont donné d'excellents résultats. Jusqu'à présent, trois visites annuelles conjointes ont eu lieu, et les



*Les représentants des ISC et le personnel de la British Aerospace inspectent un moteur d'aéronef RB199 Mk104 qui servira aux essais du programme de l'avion de combat européen. De gauche à droite : M. Smith, National Audit Office, Royaume-Uni; M. Colasanti, Cour des comptes, Italie; M. Munoz, Cour des comptes, Espagne; M. Forsyth, British Aerospace; M. Scoular, Collège international des commissaires aux comptes, OTAN; M. Aston, British Aerospace; M. McCarthy, National Audit Office, Royaume-Uni; et M. Costanza, Cour des comptes, Italie.*

documents recueillis à ces occasions ont constitué des éléments importants des rapports présentés par les ISC à leur parlement respectif. Tout particulièrement, ces visites ont permis aux ISC d'avoir accès aux documents sources et de s'entretenir avec les gestionnaires du programme plutôt que de s'en remettre à des renseignements obtenus par personne interposée. Lors de ces visites, les ISC ont été frappées par le professionnalisme des employés de l'Agence et par leur résolution de mener à bien le programme.

Les quatre ISC s'entendent pour dire que les visites rendues à l'Agence ont été extrêmement utiles à leur vérification des dépenses nationales engagées au titre du programme et qu'elles ont été faites de manière rentable et efficace. Grâce à la collaboration, les ISC et le Collège ont pu comparer leurs méthodes de vérification, ce qui leur a procuré de grands avantages pratiques.

En général, les arrangements pris en vue de la vérification du programme de l'avion de combat européen ont remporté un vif succès. Ils font état des véritables avantages de la collaboration et de la façon dont les échanges rendus possibles par des organismes tels que l'INTOSAI peuvent ajouter à la vérification des dépenses nationales. De toute évidence, le présent article ne fait que brosser un tableau sommaire de la formule retenue et de ses avantages. Pour obtenir de plus amples renseignements sur le détail du processus, prière de communiquer avec John Parsons au **National Audit Office du Royaume-Uni, 157-197 Buckingham Palace Road, Victoria, London SW1W9SP, Angleterre.** ■

---

# La vérification du rendement dans les sociétés parapubliques de Tanzanie

---

Par Ernest G. Kitindi, assistant, Université de Dar es-Salaam, Tanzanie

Depuis quelques années, l'optimisation des ressources est devenue une expression courante dans les milieux de la comptabilité et de la vérification. Cette expression s'entend du rapport entre l'avantage que procure une chose et les sommes qui y sont consacrées, notamment dans le secteur public, dont le rendement est un grand sujet d'inquiétude dans bien des pays.

En Tanzanie, le secteur public est composé du gouvernement central et de ses ministères, des administrations locales et des sociétés parapubliques. Cette dernière catégorie englobe des sociétés constituées en vertu de lois précises, qui appartiennent en totalité ou en partie à l'État (c.-à-d. que le gouvernement possède 50 p. 100 ou plus des actions). Le présent article porte sur cette catégorie de sociétés, visant tant celles du secteur manufacturier que celles du secteur non manufacturier.

Étant donné que le secteur privé est encore faible en Tanzanie, on s'attend des sociétés parapubliques qu'elles contribuent de manière importante à la formation de capital à l'échelle nationale et qu'elles accélèrent le développement économique en fournissant les biens et les services essentiels au public. Étant donné qu'on engage des deniers publics pour l'exploitation de ces sociétés, ces dernières ont fait l'objet de vérifications de l'optimisation des ressources (VOR), appelées également vérifications du rendement.

## La distinction entre la VOR et la vérification comptable

Les VOR diffèrent des vérifications comptables sous plusieurs rapports, ce dont plusieurs auteurs ont traité.<sup>1</sup> A.A. Arens et J.K. Loebbecke ont notamment traité de ces distinctions, et leurs propos sont résumés ci-dessous.

### L'objet de la vérification

La vérification comptable donne lieu à un rapport sur les registres financiers d'un organisme, en accordant une importance particulière à la précision avec laquelle les renseignements financiers ont été consignés et au respect des normes comptables prescrites. Pour sa part, la VOR vise l'économie, l'efficacité et l'efficacité de la gestion et a pour seul objectif d'aider la direction à s'acquitter de ses fonctions plus efficacement. La vérification comptable est rétrospective, tandis que la VOR est prospective.<sup>2</sup> Pour qu'un organisme obtienne de bons résultats, les décisions doivent être prises eu égard à des renseignements qui ont une portée sur l'avenir. Il ne faut pas pour autant faire fi de l'influence de l'histoire, et la vérification comptable est donc aussi importante que la VOR.

### La distribution des rapports

Les rapports de vérification comptable sont accessibles au public. C'est pourquoi leur présentation et leur formulation sont normalisées afin d'éviter toute ambiguïté et toute confusion chez les destinataires. En revanche, les rapports de VOR sont distribués à la direction des

organismes vérifiés et ne sont normalement pas accessibles au public. Étant donné que la nature des VOR varie beaucoup, les rapports y afférents n'ont pas à respecter de présentation normalisée et leur formulation est propre à chaque vérification.<sup>3</sup>

### Les secteurs visés

La vérification comptable ne porte que sur les registres comptables, c'est-à-dire sur la précision et sur la présentation des données. Si elle s'étend à une question différente, la vérification devient une VOR, notamment si elle donne lieu à la formulation d'une opinion sur l'économie, l'efficacité et l'efficacité de l'organisme visé.

On voit ainsi que les VOR sont nécessaires afin d'obtenir une vision plus complète de ce qui se passe au sein des organismes. À elles seules, les vérifications comptables ne fournissent pas cette vision élargie qui est souhaitable pour que les contrôles et la reddition des comptes soient efficaces au sein de tout organisme.<sup>4</sup>

### Les avantages de la VOR

Un programme efficace de VOR, notamment s'il bénéficie de l'appui de la direction, favorise grandement l'affectation et l'utilisation des ressources humaines, du matériel, de l'équipement et des autres intrants. Les Nations Unies reconnaissent six grands avantages à cette forme de vérification :

- la clarté des buts et des objectifs des programmes et des projets;
- la qualité de la planification à tous les niveaux;
- la clarté des responsabilités et des pouvoirs des organismes à l'égard de l'exécution des plans approuvés;
- la qualité et l'efficacité de l'exécution des programmes par rapport aux plans approuvés;
- la qualité de l'administration interne et des rapports d'étape;
- la qualité des résultats obtenus par rapport aux coûts et autres objectifs établis préalablement à tous les paliers.<sup>5</sup>

### Les problèmes posés par la VOR

Pour que les VOR donnent de bons résultats, il est indispensable d'y consacrer des efforts considérables. Cet état de choses est attribuable aux problèmes que pose ce type de vérification, à savoir :

- la difficulté de cerner les secteurs de la VOR et les rouages de la reddition des comptes. Cela n'est pas facile dans des organismes publics où on a souvent tendance à embaucher trop de personnel.
- l'absence de mandat légal et l'inaccessibilité de l'information. Les vérifications comptables sont imposées par la loi, contrairement aux VOR. Ainsi, la direction peut

ne pas accorder beaucoup d'importance à ces vérifications et, dans certains cas, ne pas fournir volontiers aux vérificateurs l'information dont ils ont besoin.

- l'absence de critères. Souvent, les objectifs administratifs ou organisationnels et les objectifs de la VOR sont formulés en termes généraux et vagues et, parfois, ils ne sont pas formulés du tout. Il importe de définir clairement tous ces objectifs. De plus, pour que la VOR soit menée à bon terme, il faut fixer des critères précis que la direction et les vérificateurs acceptent à l'unanimité.

## Le cas de la Tanzanie

Une mini-enquête a été effectuée auprès des sociétés parapubliques de Tanzanie afin de vérifier le déroulement des VOR au sein de ces organismes. L'échantillon de sociétés visées a été prélevé aléatoirement et rien de spécial n'a été fait pour séparer les sociétés à but lucratif des sociétés à but non lucratif. Toutefois, les sociétés retenues ont été

divisées ultérieurement en sociétés manufacturières et non manufacturières.

Cinquante-sept sociétés ont reçu un questionnaire et 43 ont répondu.

D'après les données du tableau, 1,86 p. 100 des répondantes (soit 37 sociétés) font des vérifications internes périodiques. Comme on le verra au tableau 2, des VOR sont effectuées dans ces 37 entreprises.

Les résultats présentés sommairement au tableau 3 donnent à réfléchir. Au nombre des 29 entreprises dans lesquelles des VOR avaient eu lieu, toutes avaient effectué des vérifications de l'efficacité, 79 p. 100 avaient effectué des vérifications de l'efficacité et seulement 34 p. 100 avaient réalisé des vérifications de l'économie. Ces résultats indiquent qu'en moyenne, les sociétés parapubliques de Tanzanie accordent plus d'importance à l'utilisation optimale de leurs ressources et à l'amélioration de la qualité des extrants. Cela vaut particulièrement pour les sociétés manufacturières, dont 40 p. 100 seulement vérifient l'économie et l'efficacité de leur activité.

**Tableau 1 : Société parapubliques effectuant des vérification internes périodiques**

	Type de société					
	Manufacturière		Non manufacturière		Total	
	Nombre	Pourcentage	Nombre	Pourcentage	Nombre	Pourcentage
Oui	8	75	31	898	37	86
Non	2	25	2	6	4	9
Sans commentaire	0	0	2	6	2	5
<b>Total</b>	<b>8</b>	<b>100</b>	<b>35</b>	<b>100</b>	<b>43</b>	<b>100</b>

**Tableau 2 : Type de vérification effectuée dans les sociétés parapubliques où des vérifications internes ont lieu périodiquement**

	Vérification comptable		VOR		Total	
	Nombre	Pourcentage	Nombre	Pourcentage	Nombre	Pourcentage
Manufacturière	5	83	5	83	6	100
Non manufacturière	27	87	24	77	31	100
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>86</b>	<b>29</b>	<b>78</b>	<b>37</b>	<b>100</b>

**Tableau 3 : Type de VOR effectuée régulièrement**

	Type de société					
	Manufacturière		Non manufacturière		Total	
	Nombre	Pourcentage	Nombre	Pourcentage	Nombre	Pourcentage
Économie	2	40	8	33	10	34
Efficienc	5	100	24	100	29	100
Efficacité	2	40	21	88	23	79
Les trois	2	40	8	33	10	34
<b>Total</b>	<b>5</b>	<b>100</b>	<b>24</b>	<b>100</b>	<b>29</b>	<b>100</b>

En ce qui concerne les sociétés parapubliques non manufacturières, ces dernières accordent un certain intérêt à l'atteinte de leurs objectifs à un coût optimal : 88 p. 100 d'entre elles effectuent des vérifications de l'efficacité. Par contre, un tiers seulement des entreprises non manufacturières s'intéressent à l'économie.

Seulement dix sociétés parapubliques (34 p. 100) effectuent les trois types de vérifications. Cela peut s'expliquer de plusieurs façons.

Une explication possible serait l'insuffisance de vérificateurs compétents. Toutefois, cela ne devrait pas nécessairement empêcher que soient exécutées des VOR en règle, car il n'est pas indispensable que ces dernières soient confiées à des comptables professionnels qualifiés. En effet, on peut confier ces vérifications à n'importe quel employé dont la situation lui permet de bien comprendre l'activité et l'environnement de l'entreprise. Qui plus est, les VOR sont souvent surveillées par des comités de vérification, dont les membres possèdent des qualifications et des compétences variées.

Une autre explication possible tiendrait à l'absence de ressources financières. Cette raison pourrait être valable dans les grandes sociétés dont l'activité est diversifiée. Pour exécuter une VOR qui porte sur l'ensemble des secteurs d'activité dans ces organismes, il faut parfois compter beaucoup de temps et il peut parfois être nécessaire d'y affecter beaucoup d'employés pendant de longues périodes. Une telle démarche coûte assez cher, et la plupart des sociétés parapubliques ne disposent pas de fonds suffisants pour financer leur activité quotidienne.

Un motif qui semble plus valable est la difficulté que présentent l'exécution des VOR en raison de l'absence d'objectifs administratifs ou organisationnels clairement énoncés, de la méconnaissance des rouages de la reddition des comptes et de l'inexistence de critères bien définis. Dans l'un de ses rapports intitulé «*Annual Report and Accounts*», la Tanzania Audit Corporation attribue la faiblesse de la fonction de vérification interne, entre autres choses, à l'imprécision du mandat confié aux vérificateurs éventuels.<sup>6</sup> Les institutions responsables s'en tiennent donc davantage à la vérification de l'efficacité, peut-être parce que cette dernière est plus facilement mesurable. Par contre, les vérifications de l'économie ne nécessitent

pas de critères complexes, mais elles n'ont pas pour autant la faveur des sociétés parapubliques.

## Conclusions et recommandations

De façon générale, les conclusions suivantes se dégagent :

- plus des trois quarts des sociétés parapubliques de Tanzanie effectuent des VOR;
- toutes les sociétés parapubliques qui effectuent des VOR se concentrent sur les vérifications de l'efficacité, et bon nombre des sociétés parapubliques non manufacturières effectuent également des vérifications de l'efficacité.

La mini-enquête jette une certaine lumière sur l'obligation redditionnelle des organismes publics en Tanzanie. Au nombre des 41 sociétés parapubliques ayant participé à l'enquête, 32 seulement (78 p. 100) faisaient l'objet de vérifications comptables. Cette situation est conforme aux observations faites par la Tanzania Audit Corporation, dans le rapport annuel dont il est question ci-dessus,<sup>7</sup> laquelle considère l'absence d'obligation redditionnelle comme l'un des problèmes auxquels font face bon nombre de sociétés parapubliques. Dans ce dernier cas, le manque de personnel compétent constitue peut-être une explication valable du fait qu'un organisme n'est pas doté d'un service de vérification à part entière.

La VOR est indéniablement un outil important d'évaluation du rendement des organismes publics. Dans un pays en développement comme la Tanzanie, qui possède un grand nombre de sociétés parapubliques, des quantités importantes de fonds publics sont consacrées à ces dernières. Il est donc indispensable de mettre en place un moyen de contrôle de l'activité de ces sociétés, car il s'agit de la seule façon pour le public de savoir si les produits et les services qu'il reçoit valent vraiment les fonds investis.

Pour terminer, il serait peut-être utile de formuler certaines recommandations. En premier lieu, il serait avantageux que les comptables, par l'intermédiaire des instituts professionnels nationaux et internationaux, élaborent des normes appropriées de vérification

de l'optimisation des ressources qui soient compatibles avec les normes existantes pour les vérifications comptables. Il ne s'agit pas d'une tâche facile, mais, grâce à ces normes, il y aurait plus d'organismes qui auraient moins de difficulté à effectuer des VOR. En outre, les vérificateurs pratiquants et les stagiaires devraient être mieux formés dans ce domaine. Ils pourraient ainsi diriger efficacement des équipes ou des comités d'examen du rendement. Si ces recommandations sont mises en oeuvre et si les pays partagent davantage leur expérience en la matière, l'exécution des VOR en sera facilitée.

---

<sup>1</sup>VINTEN, G., «Internal Audit and Management Audit», *Current Issues in Auditing*, éditions Kent et al., Harper and Row, Londres, 1985, p. 174.

<sup>2</sup>ARENS, A.A. et LOEBBECKE, J.K., *Auditing: An Integrated Approach*, Prentice-Hall International, Inc., quatrième édition, 1988, p. 798.

<sup>3</sup>ARENS et LOEBBECKE, p. 798.

<sup>4</sup>ARENS et LOEBBECKE, p. 798.

<sup>5</sup>*Handbook on Government Auditing in Developing Countries*, Nations Unies, New York, 1977, p. 36.

<sup>6</sup>*17th Annual Report and Accounts for the Year Ended 30th June, 1985*, Tanzania Audit Corporation, 1985, p. 13.

<sup>7</sup>*17th Annual Report and Accounts for the Year Ended 30th June, 1985*, p. 15. ■

---

# Profil : bureau du vérificateur général du Pakistan

---

## Autorisation légale

Les articles 168 à 171 ainsi que l'article 260 de la Constitution de la République islamique du Pakistan établissent le Bureau du vérificateur général du Pakistan et donnent un aperçu de ses fonctions. Un exposé plus détaillé des fonctions et des pouvoirs du Bureau est donné dans un décret présidentiel. L'ISC a le statut d'un département du gouvernement fédéral, et le vérificateur général exerce des pouvoirs financiers et administratifs un peu de la même manière que l'administrateur d'un ministère ou d'un département fédéral.

Le vérificateur général jouit d'un accès direct auprès du ministre des Finances, et il occupe le poste de premier fonctionnaire du pays. Le vérificateur général est en poste pour cinq ans, ou jusqu'à l'âge de soixante-cinq ans, selon la première des deux éventualités (contrairement à la plupart des autres fonctionnaires qui prennent leur retraite à l'âge de soixante ans). Les conditions d'emploi du vérificateur général correspondent à celles d'un juge de la Cour suprême et d'un secrétaire du gouvernement fédéral.

## Responsabilités

La Constitution du Pakistan exige que le vérificateur général :

- prescrive, sous réserve de l'approbation du président, le système et les formulaires comptables pour la fédération et les provinces;
- vérifie et certifie les produits nets des taxes et des droits fédéraux;
- présente des rapports sur les comptes de la fédération et des provinces au président et aux gouverneurs qui doivent en saisir leur législature respective.

Le décret relatif aux vérifications et aux comptes de 1973 dispose que le vérificateur général doit tenir les comptes de la fédération et des provinces, sauf les comptes qui ont trait à la défense et aux chemins de fer. En vertu de ces dispositions, le vérificateur général, contrairement à ses homologues de beaucoup d'autres pays, est chargé de fournir des services de comptabilité, ce qui suppose autoriser des paiements et tenir les dossiers de service de plus d'un million et demi de fonctionnaires. Ce décret exige aussi que le vérificateur général fasse la vérification :

- de toutes les dépenses de la fédération et des provinces;
- de toutes les opérations de la fédération et des provinces ayant trait à la dette publique;
- des encaissements provenant des ministères qui peuvent être désignés à cette fin par le président ou par un gouverneur;
- des comptes d'exploitation, de fabrication, de profits et de pertes ainsi que des bilans tenus par un ministère;
- des comptes de fournitures et de stocks d'un ministère donné;

- des comptes de toute autorité ou de tout organisme créé par la fédération ou par une province.

## Organisation

Le vérificateur général est aidé de quatre sous-vérificateurs généraux, et il s'acquitte de ses fonctions avec le concours de 1 800 agents et de 11 500 employés. Les dépenses de l'ISC sont imputées au Trésor fédéral. Ainsi, la législature peut tenir des discussions, mais pas de vote sur le budget de l'ISC que l'exécutif soumet au Parlement pour fins d'autorisation.

Pour faire son travail, l'ISC est divisée en plusieurs bureaux de vérification spécialisés. Deux de ces bureaux sont dirigés par un directeur général, à savoir le Bureau de la vérification du rendement et le Bureau de l'évaluation du rendement. D'autres bureaux, aussi placés sous l'autorité d'un directeur général, vérifient les sociétés de télégraphe et de téléphone, les activités commerciales, les chemins de fer, la société de développement hydro-électrique, la défense, l'impôt et les travaux publics. Les directeurs de la vérification sont responsables des affaires étrangères et des rentrées de fonds. Les missions étrangères du Pakistan et les bureaux de la Pakistan International Airlines et de la Pakistan National Shipping Corporation situés à l'étranger sont aussi régulièrement vérifiés par le directeur des Vérifications étrangères et par le directeur général de la Vérification commerciale.

## Mandat de vérification élargi

L'ISC a ajouté de nouveaux éléments à ses fonctions traditionnelles de vérification comptable, à savoir l'évaluation du rendement des entreprises d'État et l'évaluation du rendement des projets de développement gouvernementaux.

Jusqu'à maintenant, 83 rapports d'évaluations du rendement et 124 rapports de vérification du rendement ont été présentés au Comité des comptes publics. Ces rapports, qui ont jusqu'à maintenant été accueillis favorablement par le Comité, ont porté sur des domaines aussi variés que l'industrie, la finance, le tourisme, les communications et les services sociaux. L'ISC, bénéficiant de l'aide technique des Pays-Bas, a élaboré une méthode pour faire ses vérifications du rendement.

## Perspectives d'avenir

En raison des compressions croissantes qui surviennent partout dans le monde, les organismes donateurs lient les déboursés futurs à l'utilisation efficace des déboursés antérieurs. Par conséquent, des pressions de plus en plus fortes s'exercent pour que les pays bénéficiaires améliorent leur gestion financière et leur obligation de rendre des comptes. Au Pakistan, l'ISC délivre des certificats de vérification concernant l'utilisation de l'aide étrangère provenant de la Banque mondiale, de la Banque asiatique de développement, du Haut-commissariat des Nations Unies pour les réfugiés et d'autres donateurs étrangers.

En outre, l'ISC entreprend, avec l'aide de la Banque mondiale, un projet visant à améliorer les procédures de gestion et de contrôle financiers du gouvernement, y compris la gestion de la dette. À cet égard, l'ISC a l'intention de favoriser une plus grande utilisation de l'informatique à des fins de comptabilité, de consolider les gains de son service de recherche et de former un noyau d'employés compétents pour qu'ils deviennent des agents de changement. De plus, le Bureau se rapproche progressivement de son objectif, à savoir séparer ses fonctions de vérification et de comptabilité.

## **Activités internationales**

Le Bureau du vérificateur général du Pakistan est un membre actif de la communauté internationale de la vérification et s'intéresse vivement aux activités de l'INTOSAI et de l'ASOSAI. De 1961 à 1976, l'ISC a fait fonction de vérificateur des Nations Unies. Plus récemment, le vérificateur général a présenté des mémoires et a été désigné porte-parole de thèmes pour les programmes de l'INTOSAI et de

l'ASOSAI. Par ailleurs, depuis le retour du Pakistan au sein du Commonwealth, l'ISC a noué des relations étroites avec le National Audit Office du Royaume-Uni, et les deux bureaux travaillent de pair pour améliorer les méthodes de vérification d'attestation.

Le Bureau a également exploré divers moyens d'échanger de l'information avec ses homologues. Le service de recherche et de développement de l'ISC a préparé des manuels et publié des études sur une foule de questions professionnelles ayant trait à la vérification en général et à la vérification du rendement en particulier. De plus, le Bureau a préparé et présenté des colloques et des cours à une foule de participants provenant de divers pays, notamment de la Chine, du Népal, de la Lybie, de l'Indonésie, du Yémen et des Émirats arabes unis.

Pour en savoir davantage au sujet du Bureau du vérificateur général du Pakistan, écrire à l'adresse suivante : **Central Government Offices Building, Gulberg III, Lahore 11, Pakistan.** ■

---

# Publications à signaler

---

Puisque l'État d'aujourd'hui est axé sur le rendement, la vérification publique doit être plus efficace. Pour faciliter le travail des vérificateurs et pour leur fournir un outil de vérification adéquat, la Cour des comptes de l'Autriche a élaboré un manuel de vérification publique.

Le manuel comprend deux sections : la première porte sur des thèmes interdisciplinaires de nature générale, tels que la communication, la façon de poser des questions et d'élaborer des questionnaires, la présentation de l'information, l'échantillonnage aléatoire, certains procédés statistiques, la budgétisation des immobilisations et l'évaluation des placements, l'analyse des valeurs et certaines techniques de vérification. La deuxième section traite de questions qui se posent dans le cadre de travaux pratiques de vérification, tels que la vérification comptable, ainsi que de la vérification d'entreprises industrielles, de l'analyse financière d'entreprises, de l'attribution de contrats et de la construction, de la gestion du matériel et de la gestion des ressources humaines et enfin de la vérification informatique.

Le manuel est publié en allemand. Pour commander, s'adresser au : **Österreichischer Rechnungshof, Dampfschiffstraße 2, A-1033, Vienne, Autriche.**

☆☆☆☆

Pour arriver à des conclusions significatives, les vérificateurs du rendement sélectionnent et appliquent des techniques pertinentes d'analyse des données. Le Bureau du vérificateur général du Pakistan a récemment publié un document intitulé *Data Analysis in Performance Auditing*, par Muhammad Akram Khan, pour informer les vérificateurs des diverses techniques qu'ils peuvent utiliser. Douzième volume de la *Occasional Paper Series* du ministère, l'ouvrage présente diverses techniques d'économie, de statistique, de gestion financière et de comptabilité du prix de revient et explique comment elles peuvent être appliquées à la vérification du rendement. Le manuel décrit 22 techniques et contient des études de cas qui en illustrent l'application. On peut obtenir gratuitement un exemplaire anglais du document en communiquant avec la **Directorate-General of Research and Development, Department of the Auditor-General of Pakistan, Gulberg III, Lahore 54660, Pakistan.**

☆☆☆☆

L'an dernier, pour faire suite à une demande du Congrès, le General Accounting Office des États-Unis a examiné les répercussions des pratiques officielles de gestion de la qualité totale (GQT) sur le rendement de certaines entreprises américaines. Le rapport, qui a été publié en mai 1991, traite (1) de ce qui a été accompli grâce à ces pratiques, (2) de la manière dont la qualité a été améliorée et (3) des leçons qui pourraient s'appliquer à l'ensemble des entreprises américaines.

Depuis sa parution, *Management Practices: U.S. Companies Improve Performance through Quality Efforts* est devenu le rapport du GAO le plus en demande. Il a d'ailleurs été traduit en espagnol aux fins d'une

présentation du GAO à une conférence sur la gestion de la qualité à Cartagena, Colombie.

Pour obtenir des exemplaires gratuits du rapport, veuillez communiquer avec le **U.S. General Accounting Office, Room 7806, 441 G Street NW, Washington, DC, 20548, ÉTATS-UNIS**. Pour commander la version anglaise du rapport, préciser le code NSIAD-91-190 et pour la version espagnole, préciser le code NSAID-91-190SV.

☆☆☆☆

En sa qualité de Commissaire fédéral chargé de l'efficience dans l'administration publique, le Président de la Cour fédérale des comptes de la République fédérale d'Allemagne a publié un guide sur la gestion des projets de recherche ministériels. L'étude est une compilation des constatations et des recommandations d'une vérification sectorielle effectuée dans un certain nombre de ministères fédéraux. Elle porte sur les lacunes types de la préparation, de l'examen, de l'analyse et de l'évaluation rétrospective des activités de recherche et contient des recommandations aux entités vérifiées sur la gestion méthodique et efficiente des projets de recherche. Le guide peut également être utile aux vérificateurs. On peut obtenir gratuitement la publication, en allemand, en communiquant avec la **Bundesrechnungshof, Referat Pr/Int, Postfach 10 04 33, D-6000 Frankfurt am Main 1, République fédérale d'Allemagne.**

☆☆☆☆

L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) a établi un Centre pour la coopération avec les économies européennes en transition (CCEET). L'objectif principal du Centre est de servir de voie d'échange du savoir-faire des spécialistes et des membres de l'OCDE pour appuyer les efforts des pays de l'Europe centrale et orientale. Un des derniers rapports du Centre est intitulé *Transformation des économies planifiées : Réforme du droit de propriété et stabilité macro-économique* (CCEET). Il porte sur la privatisation, les droits de propriété, la concurrence, l'orientation du marché, la réforme des marchés financiers et la structure nécessaire pour répondre aux objectifs de la politique macro-économique. Les lecteurs peuvent obtenir la version anglaise ou française de l'étude de 136 pages pour la somme de 30 \$ US.

Une publication connexe de l'OCDE, *Services dans les pays d'Europe centrale et orientale*, soutient qu'il faut accorder une place importante au développement des services dans le cadre du processus de transition en cours dans les pays de l'Europe centrale et orientale. Le rapport se penche surtout sur les secteurs publics de la Pologne, de la Hongrie et de la Tchécoslovaquie. Le document est rédigé en anglais et en français et se vend 18 \$ US.

Pour commander les publications de l'OCDE, s'adresser au **OECD Publications and Information Centre, 2001 L Street NW, Suite 700, Washington, DC 20036-4910, États-Unis.**



# Dans le cadre de l'INTOSAI

## Préparatifs du XIV<sup>e</sup> INCOSAI

Comme il ne reste que six mois avant le XIV<sup>e</sup> INCOSAI, les ISC qui participent à titre de porte-parole de thèmes ont été fort occupées à mettre la dernière main aux documents dont les congressistes se serviront. Le personnel du Secrétariat général de l'INCOSAI et d'autres membres de l'ISC qui accueillera le Congrès, c'est-à-dire le General Accounting Office des États-Unis, ont rencontré beaucoup d'ISC dans le monde pour discuter du premier thème, du deuxième thème et du symposium à caractère technique. Des réunions ont eu lieu avec les ISC de la Nouvelle-Zélande, de la France (voir photo) et de l'Inde, en leur qualité de rapporteurs de sous-thèmes, avec les présidents des quatre comités permanents de l'INTOSAI dont les travaux seront axés sur le deuxième thème, et avec les ISC qui participeront à une première de l'INCOSAI, à savoir un symposium de trois jours sur «L'application et l'introduction de nouvelles techniques au sein d'une ISC».

Ces réunions ont donné naissance aux documents de travail qui serviront de fondement aux discussions tenues dans le cadre des séances sur les sous-thèmes. La collaboration des ISC faisant fonction de porte-parole de thèmes et, en fait, de toutes les ISC membres traduit l'esprit de la devise de l'INTOSAI, «L'expérience mutuelle profite à tous» et devrait donner lieu à un congrès utile et productif.



Les réunions de mars, accueillies par la Cour des comptes de la France, rapporteur du sous-thème IB, ont donné naissance au document de travail qui sera utilisé au XIV<sup>e</sup> INCOSAI lorsque les ISC discuteront de questions liées à «L'évaluation des programmes : une nouvelle approche». La photo montre, de gauche à droite, M<sup>me</sup> Sarah Jagger, É.-U., M. François Logerot, France, et M<sup>me</sup> Hannah Fein, É.-U., qui revoient les résumés des mémoires présentés par les pays et qui parachèvent le document de travail sur le sous-thème IB.

## Fin de la vérification annuelle de l'INTOSAI



En mars, les vérificateurs de l'INTOSAI, soit les ISC d'Égypte et d'Espagne, ont terminé la vérification annuelle de l'INTOSAI au siège du Secrétariat général, à Vienne. Ils mettent au point les derniers détails de leur rapport qui sera déposé au XIV<sup>e</sup> INCOSAI. On voit assis, de droite à gauche, M. Refaat, d'Égypte, et M. Cunado, d'Espagne. Ils sont entourés de membres du Secrétariat de l'INTOSAI. Dans la rangée arrière, se trouvent, de gauche à droite, MM. Rath, Weber et Kohlprath, et, dans la rangée avant, à côté des vérificateurs, M<sup>me</sup> Gonzalez-Koss.

## Le Secrétariat publie la circulaire n° 52

Le Secrétariat général de l'INTOSAI a publié la circulaire n° 52, dans le cadre des efforts continus qu'il déploie pour favoriser la communication entre les ISC membres. Dans son introduction de la circulaire, le secrétaire général, M. Broesigke, dit ceci : «Il va de soi, qu'en une année de Congrès, celui-ci accapare toute l'attention. Voilà pourquoi la présente circulaire est consacrée avant tout au rapport de la 35<sup>e</sup> réunion du Comité directeur de l'INTOSAI qui a servi notamment à préparer le XIV<sup>e</sup> INCOSAI de Washington en 1992.»

En plus de fournir un compte rendu détaillé des discussions et des résultats de la 35<sup>e</sup> assemblée du Comité directeur, la circulaire contient des renseignements utiles au sujet du séminaire de l'EUROSAI / l'IDI de l'Europe de l'Est qui a eu lieu en Hongrie, en septembre 1991, de l'assemblée générale de l'OLACEFS qui s'est tenue en Équateur en décembre 1991, du prochain atelier ONU/INTOSAI sur la vérification dans un cadre informatique qui doit avoir lieu à Vienne en mai 1992 et d'autres actualités susceptibles d'intéresser les membres. Les membres

peuvent se procurer des copies de la circulaire, publiée en anglais, en français, en allemand et en espagnol, en s'adressant au **Secrétariat général de l'INTOSAI**, Dampfschiffstrasse 2, A-1033, Vienne, AUTRICHE.

## Première réunion de la Commission de la dette publique

La Commission de la dette publique de l'INTOSAI, créée en novembre 1991 par le Comité directeur, n'a mis qu'un mois pour tenir sa première réunion. Accueilli par son président, le vérificateur général du

Mexique, M. Javier Castillo Ayala, la Commission s'est réunie à Mexico les 12 et 13 novembre afin de discuter de ce qu'elle ferait pour commencer à remplir son mandat.

Les discussions ont aussi porté sur un questionnaire qui est en voie d'élaboration et qui devrait permettre à la Commission de consulter les institutions membres de l'INTOSAI pour en savoir davantage sur leur expérience dans le domaine de la vérification de la dette publique. La Commission s'est mise d'accord sur un plan d'action détaillé. Elle communiquera sous peu avec les ISC et discutera plus à fond de ses projets dans le cadre des discussions qui auront lieu sous le deuxième thème au XIV<sup>e</sup> INCOSAI. ■



*Réunis au Bureau du vérificateur général du Mexique en novembre 1991, les membres de la Commission de la dette publique de l'INTOSAI prennent une pause pour la photo officielle. Assis au centre, dans la première rangée, le président de la Commission, M. Javier Castillo, est entouré de représentants des ISC de l'Argentine, de la Corée, du Mexique, du Portugal, du Royaume-Uni et des États-Unis.*