AFSCET

Res-Systemica

Revue Française de Systémique

Fondée par Evelyne Andreewsky

Volume 24, printemps 2023

Quelles modélisations pour le corps social ?

Res-Systemica, volume 24, article 07

Constitutionnalisation d'un réel pouvoir de gouvernance sociétale, un quatrième pouvoir incluant son pouvoir de contrôle

Jacques de Gerlache

39 pages

contribution reçue le 22 septembre 2023

Creative Commons

Approche systémique du corps social. Quelles modélisations et modèles pour appréhender la variété de points de vue sur la notion de corps social ?

Journées AFSCET 2023 -

Constitutionnalisation d'un réel *pouvoir de gouvernance sociétale,* un quatrième pouvoir incluant son *pouvoir de contrôle.*

Jacques de Gerlache

Synthèse.

Les dérives se multiplient dans les pratiques de gestion, gestion publique comme celle des marchés ou encore celle d'enjeux géopolitiques tels ceux liés aux corruptions financières[1], à la gestion des mouvements « migratoires » ou encore à la mise en œuvre des transitions énergétiques qui s'éternisent. Ce qui se traduit par une amplification sérieuse de la perte de confiance citoyenne dans ses niveaux de représentations et dans leurs pratiques. Se manifeste notamment de plus en plus la faiblesse des processus de *gouvernance,* ces systèmes d'entités décisionnelles censés encadrer et contrôler les modalités pratiques d'exercice de pouvoir. Ce qui pourrait devenir critique dans le maintien de nos régimes dits *démocratiques* dans une période où la résurgence des visions simplistes fait redouter un retour aux formes de dictatures simplistes portées par des individus, « charismatiques » qui ont constitué la trame des tragédies du XXème siècle.

Jusqu'à récemment, Il n'y avait pas de réelle prise de conscience de l'intérêt, voire de la nécessité urgente, de renforcer la mise en place de tels outils de gouvernance et de suivi opérationnel. Mais face à la multiplications des dérives émerge le souhait, et même l'exigence du corps social des citoyen(ne)s, de devenir plus directement associé au contrôle de la mise en œuvre de ces pratiques de gouvernance, qu'elles soient locales, régionales, nationales ou internationales.

Ce meilleur contrôle de la régulation en temps réel des organisations sociétales face aux enjeux auxquels elles sont confrontées devient donc de plus en plus urgent et essentiel. Dans une vision intégrative, pour ne pas dire systémique, ce *mot-dit*, la gouvernance renvoie à un système d'entités décisionnelles qui organise et intègre le contrôle de certains domaines d'activités, tant d'institutions et administrations publiques que d'entreprises. Elle définit des modes de pilotage ou de régulation fondés sur un partenariat entre différents acteurs à différentes échelles et selon trois dimensions : *conception, décision et contrôle par rétroaction*.

Mais si des *principes* et *règles* de gouvernance sont de mieux en mieux définis, les modalités de leur mise en œuvre et de leur contrôle restent rarement établies et mises en pratique. Il est à remarquer, par exemple, que même la *Convention internationale des droits humains* ne mentionne pas explicitement parmi ces droits celui d'un tel contrôle de leur respect effectif. Ce sont donc surtout les *moyens d*e suivi et de contrôle de la réalisation de ces missions qui doivent absolument être mieux établis et mis en œuvre. Seuls de tels moyens de réelle assurance du respect des pratiques sociétales dans la gestion de leurs missions, qu'elles soient politico-administratives, publiques ou privées, seront à même de répondre aux attentes croissantes de la société civile liées aux respect des valeurs éthiques et d'honnêteté, de lutte contre la corruption passive ou active, aux détournements matériels et autres dérives. Et ainsi restaurer la confiance citoyenne dans les pratiques de nos systèmes représentatifs avant que ne se concrétise cette tentation de rendre les pouvoirs à des régimes plus ou moins autoritaires.

Un état des lieux des modes de gouvernance actuels, de leurs atouts et leurs limites, en particulier celle de la faiblesse de leur contrôle en temps réel, ouvre les perspectives d'une voie qui permettrait de les dépasser. Il s'agit en premier lieu d'identifier les processus fondamentaux qui régissent les équilibre des systèmes organisés, qu'ils soient animaux ou humains. Au sein des sociétés humaines, les comportements purement « instinctifs » de type animal n'ont plus suffit au maintien de l'équilibre entre leur résilience et leur efficacité

[1] Giorgio Blundo. La corruption entre scandales politiques et pratiques quotidiennes. https://books.openedition.org/iheid/2614?lang=fr

en harmonisant la « *coopération* » et la « *compétition* ». C'est ce qui a entraîné au cours du temps l'identification puis la *« sélection constitutive* » de certaines *Valeurs* fondamentales et de leurs *Principes* d'application, et s'est notamment traduit au travers l'émergence de trois pouvoirs : législatif, exécutif et judiciaire constituant la base du contrat sociétal démocratique.

Le pouvoir judiciaire ayant plus précisément pour objet de juger, mais *à posteriori*, le respect des pratiques liées aux deux autres pouvoirs, la présente analyse a pour objet d'évoquer dans ce contexte en quoi le renforcement d'un réel *pouvoir de gouvernance*, systémiquement conçu et harmonisé, pourrait contribuer à renforcer ce contrat sociétal. Une solution possible serait que ce pouvoir de gouvernance et ses modes de contrôle soient « constitutionnalisés » au titre d'une forme de *quatrième pouvoir* alors exercé par le biais de dispositions rigoureuses, autant régulatoires qu'opérationnelles. Complémentaire et en lien étroit, avec les *pouvoirs législatif et exécutif* et articulé étroitement avec le *pouvoir judiciaire*, ce quatrième pouvoir permettrait alors, via une forme de *police de la gouvernance*, d'assurer opérationnellement, tant au niveau institutionnel que public, ce véritable *contrôle en temps réel* du respect des *Règles* des autres pouvoirs. Une telle *police de gouvernance* serait comparable d'une certaine manière à celle assurant la sécurité routière en contrôlant en permanence le respect du *Code de la route.* A noter qu'en avril 2023, la *Commission européenne* a présenté des propositions législatives visant à mettre en œuvre « *la réforme la plus complète des règles de gouvernance économique de l'UE depuis la crise économique et financière ».*

ABSTRACT

Constitutionalisation of a real power of corporate governance, a fourth power including its power of control.

There is an increasing number of abuses in management practices, both public management and market management, as well as geopolitical issues such as financial corruption, the management of migratory movements and the implementation of energy transitions, which are dragging on and on. The result is a serious increase in the loss of public confidence in the levels of representation and their practices. In particular, there is a growing awareness of the weakness of governance processes, the systems of decision-making bodies that are supposed to frame and control the practical ways in which power is exercised. This could become critical to the maintenance of our so-called democratic regimes at a time when the resurgence of simplistic visions is leading to fears of a return to the simplistic forms of dictatorship led by 'charismatic' individuals that were the backdrop to the tragedies of the twentieth century.

Until recently, there was no real awareness of the interest, or even the urgent need, to strengthen the implementation of such governance and operational monitoring tools. But with the proliferation of abuses, there is a growing desire, and even a demand, on the part of citizens to become more directly involved in monitoring the implementation of these governance practices, whether local, regional, national or international.

Better control of the real-time regulation of societal organisations in the face of the challenges they face is therefore becoming increasingly urgent and essential. In an integrative, not to say systemic, vision, governance refers to a system of decision-making entities that organises and integrates the control of certain areas of activity, both in public institutions and administrations and in companies. It defines modes of steering or regulation based on a partnership between different players at different levels and along three dimensions: design, decision and feedback control.

But while the principles and rules of governance are increasingly well defined, the procedures for implementing and monitoring them are rarely established and put into practice. It should be noted, for example, that even the International Convention on Human Rights does not explicitly mention the right to monitor effective compliance with these rights. It is therefore above all the means of monitoring and controlling the performance of these missions that absolutely must be better established and implemented. Only such means of providing real assurance of respect for societal practices in the management of their missions, whether political-administrative, public or private, will be able to meet the growing expectations of civil society in terms of

respect for ethical values and honesty, the fight against passive or active corruption, embezzlement and other abuses. And so restore public confidence in the practices of our representative systems before the temptation to hand over power to more or less authoritarian regimes becomes a reality.

An inventory of current modes of governance, their strengths and their limitations, in particular the weakness of their real-time control, opens up the prospect of a way beyond them. The first step is to identify the fundamental processes that govern the equilibrium of organised systems, whether animal or human. In human societies, purely 'instinctive' animal-like behaviour was no longer sufficient to maintain the balance between resilience and efficiency by harmonising 'cooperation' and 'competition'. Over time, this led to the identification and then the "constitutive selection" of certain Fundamental Values and their Principles of Application, and resulted in the emergence of three powers: legislative, executive and judicial, which form the basis of the democratic societal contract.

Since the judiciary's purpose is more precisely to judge, albeit a posteriori, compliance with the practices associated with the other two powers, the purpose of this analysis is to show how the strengthening of a real power of governance, systemically designed and harmonised, could help to strengthen this societal contract. One possible solution would be for this power of governance and its methods of control to be 'constitutionalised' as a form of fourth estate, then exercised through rigorous provisions that are both regulatory and operational. Complementary to and closely linked with the legislative and executive powers, and closely articulated with the judiciary, this fourth power would then make it possible, via a form of governance police force, to ensure operationally, at both institutional and public level, this genuine real-time control of compliance with the Rules of the other powers. In a way, such a governance police force would be comparable to the one that ensures road safety by constantly monitoring compliance with the Highway Code. It should be noted that in April 2023, the European Commission presented legislative proposals to implement "the most comprehensive reform of the EU's economic governance rules since the economic and financial crisis."

Table des matières

1. Contexte : la crise de confiance dans la gestion publique et ses représentants ;
2 Quelques-unes des initiatives de gouvernance existantes au niveau international ;
3. (Re)vitaliser les principes de gouvernance et surtout leurs outils de contrôle ;
4. Elargir les principes et procédures de contrôle d'une *gouvernance d'Etat* ;
   - 4.1. la nécessité de préciser les principes-même d'une bonne gouvernance et de son contrôle ;
   - 4.2. les outils de contrôle et les tableaux de bord de reporting ;
   - 4.3. la gouvernance de Partenariats Public-Privé : les enseignements tirés d'un cas australien ;
   - 4.4. l'importance particulière d'un système puissant de contrôle interne de la gouvernance ;
5. Quelques principes de contrôle et de suivi dans la gouvernance d'un projet ;
6. Proposition de Constitutionalisation d'un *pouvoir de gouvernance,* une forme de *Quatrième pouvoir.*

Annexes **:**

1. Les pratiques de gouvernance : l'exemple de la Belgique ;
   - 1.1. au niveau fédéral ;
   - 1.2. au niveau régional ;
   - 1.3. la transposition en droit belge du Règlement et la Directive de l'UE portant sur les audits applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public et autres ;
   - 1.4. La gouvernance d'entreprise en Belgique.
2. L'évolution des pratiques de gouvernance des entreprises en Europe ;
3. Le contrôle du respect du droit communautaire au niveau de l'U.E.
   - 3.1. la « *Procédure préalable à l'infraction* » (EU Pilot) ;
   - 3.2. la procédure d'infraction ;
   - 3.3. La réalisation d'audits pour vérifier la conformité au droit de l'U.E.
4. La gouvernance des Partenariat Public-Privé (PPP).

1. Contexte : la crise de confiance dans la gestion publique et ses représentants.

« Quand on observe qu'un enfant s'apprête à faire une « grosse bêtise », on n'attend pas pour intervenir qu'il la commette pour ensuite le juger. »

« Il n'y a pas de gouvernance sans sa surveillance. »

Dans *L'Homme symbiotique,* Joël de Rosnay (1995), avait déjà élargi la théorie générale de l'auto-organisation à la notion plus générale de la dynamique de systèmes complexes et avait proposé le terme de *symbionomie* pour décrire l'ensemble des phénomènes couverts par cette théorie élargie dont on constate ici qu'ils correspondent aux états co-déterminés par des processus, plus d'hétéro-organisation que de simple auto-organisation, états de résonance ago-antagoniste tels ceux proposés par Elie-Bernard Weil[2].

Pierre Bricage[3] a identifié dans ce contexte les cinq principes qui déterminent les conditions d'émergence de tels systèmes et leur permettent de maintenir un équilibre optimal entre résilience (ou stabilité) et efficacité dissipative maximale. Trop d'efficacité fragilise le système, trop de résilience en réduit l'efficacité par rapport à d'autres systèmes plus « compétitifs ». C'est dans ce contexte qu'il aborde une question essentielle : *Quel contrat sociétal pour les systèmes vivants ?*[4]

L'évolution biologique dans l'espace des phases décrit par François Roddier[5] permet de montrer comment un (éco)système biologique évolue en fonction de celle de son environnement, entre efficience et résilience, sous la contrainte qui lui impose de toujours plus dissiper d'énergie tout en maintenant l'état d'équilibre du système. C'est effet dit de la "*Reine rouge*" d'Alice au Pays de Merveilles de Lewis Caroll : Alice court toujours plus vite pour pouvoir rester à la même place. Dans un contexte de résilience, la sélection naturelle d'un système favorisera alors le maintien de cet équilibre dynamique en favorisant autant la « coopération » que la « compétition » :

- entre les gènes dans un génome ;
- entre les gènes et leurs produits/(re)producteurs (*ARNs et protéines*) ;
- entre organites d'une même cellule (*chloroplastes, mitochondries, lysosomes*) ;
- entre les cellules dans un organisme multicellulaire (*organes, …);*
- entre les individus dans une « société » animale (*espèce*) ;
- entre les espèces dans un écosystème ;
- entre les individus au sein d'une communauté humaine.

Avec le développement des fonctions neuronales puis mentales ayant permis la diversification et la sophistication des perceptions sensorielles, ces processus s'élargiront au travers des capacités progressives de mémorisation (épi)génétique et d'apprentissage qui sera instinctive chez les animaux. La capacité particulière de *re-mémorisations* et de *re-présentations* volontaires chez certains primates va transcender la capacité seulement « passive » de réactivation de la mémoire et générer l'émergence des états épigénétiques dits de « *conscience*». Capacité qui s'est amplifiée au travers du développement et des échanges de pratiques émotionnelles, sociales, culturelles et créatives allant bien au-delà de celles, instinctives, issues de la mémoire purement génétique.

Capacités de *re-présentations*, gestuelles, picturales et autres, qui au travers de langages (*dont de plus en plus de découvertes incitent à penser qu'elles ne seraient pas nécessairement limitées à la seule espèce humaine*), se sont traduites dans *la capacité de pensée* sentimentale, philosophique et artistique, permettant des échanges

[2] http://www.afscet.asso.fr/Ande14/agoantagonismeComplexiteJdeG.pdf http://www.afscet.asso.fr/Ande16/ytrousselleAnde2016.pdf http://www.res-systemica.org/afscet/resSystemica/vol11-Bernard-Weil/res-systemica-vol-11-art-03.pdf

[3] https://hal.science/hal-00829815/document

[4] http://afscet.asso.fr/Ande23/pbAnde2023armsada19p_O.pdf

[5] https://www.editionsparole.fr/produit/thermodynamique-de-levolution-un-essai-de-thermo-bio-sociologie-2/

de « sens » au sein de communautés d'individus et ayant alors engendré coutumes, traditions, mythes, religions et diverses formes de « législation ».

Un enjeu de la gestion de ces formes de *re-présentations* a consisté à pouvoir les formaliser et les *orchestrer* dans l'interprétation et l'exécution harmonieuse en temps et en lieu d'une *« œuvre* » qui en combine les « parties prenantes » (*compositeur(s), musiciens,* et, bien sûr*, public*) via des processus et des moyens (*composition, partitions, solfège, instrumentation et jeu, orchestration, lieu*) d'une interprétation commune, un *concert*, l'ultime « finalité » d'un système. Mais la complexité des sociétés humaines en a (dé)montré les limites et que *gouverner* ne se réduit pas à une « direction » autoritaire !

Face à ces limites rencontrées aujourd'hui dans la gestion éthique et responsable des missions relevant du pouvoir exécutif des Etats et autres institutions représentatives, nationales et internationales, ou encore celles rencontrées dans la gestion des entreprises privées, s'impose progressivement la nécessité devenant urgente de préciser certaines pratiques qui devraient caractériser une gestion bien orchestrée des démocraties et de leurs activités. La crise dans la gestion des États, comme celles de certaines entreprises, n'est pas seulement une crise interne touchant à leurs structures et leurs pratiques, elle concerne aussi leur capacité à encore asseoir et conserver leur légitimité dans des processus sociétaux de plus en plus complexes et « délocalisés ».

Les limites des principes de gestion des systèmes sociétaux ont mené à une forme de déclin progressif de certaines pratiques de l'éthique traditionnelle qui se sont traduites par une multiplication d'abus, de scandales et par une crise de confiance dommageable pour le bon fonctionnement, tant de l'activité politique et des institutions que celui des activités socio-économiques en général. Dans les abus évoqués, il y a plusieurs natures d'infractions différentes. "*L'éthique politique est une notion à géométrie variable*", note ainsi Jean Faniel, directeur général du CRISP (C*entre de Recherche et d'Informations socio-Politique)*[6]. Il y a des pratiques dites illégales d'une part, mais d'autre part aussi, des faits tolérés par la Loi mais qui peuvent constituer aux yeux des parties prenantes, et du grand public en particulier, des actes éthiquement répréhensibles. Pierre Verjans, politologue, voit dans la médiatisation de ces faits une réaction populaire forte. "*Dans beaucoup de cas, les infractions pénales constituent souvent la fin d'une carrière*", observe-t-il. Et dans les cas où des politiciens sont en première ligne, les réactions populaires à l'égard des personnes concernées sont émotionnellement plus vives que dans d'autres domaines professionnels.

Comme évoqué par le *Bilan sur les notions de « bonne gouvernance » et de « bonne administration »* de la *Commission européenne pour la démocratie par le droit*[7], ce concept de gouvernance est très ancien : il est déjà présent dans l'œuvre d'Aristote, où la bonne gouvernance est mentionnée dans la description d'un Etat dirigé par un gouverneur éthique et juste. Plus récemment, le terme de « gouvernance » a de plus en plus été utilisé pour désigner le processus décisionnel et l'application des décisions dans divers contextes, tels que la gouvernance de l'entreprise ou la gouvernance internationale, nationale et locale. D'une manière générale, elle recouvre aujourd'hui les normes, traditions et institutions à travers lesquelles un pays est censé exercer une gestion éthique du bien commun dans une optique d'efficacité. La crise financière de 2008-2009 avait apporté de nouvelles lectures sur les insuffisances de gouvernance, notamment à l'échelle européenne et elles vont alors contribuer à mobiliser progressivement toutes les parties prenantes.

Le dialogue et l'engagement des parties prenantes permettent en effet de mieux comprendre les différents points de vue, de promouvoir la confiance et de rechercher des solutions communes. La recherche de *Valeurs* communes et d'objectifs communs serait le nouveau point de départ de synergies et d'un mode de leadership inclusif qui n'est pas celui adopté actuellement par des organisations essentiellement verticales. Cette façon de faciliter la collaboration et de créer un environnement propice à la construction des synergies nécessite cependant une collaboration et des partenariats intégrant les différences culturelles, sociales et politiques autour de synergies durables.

[6] https://www.rcf.fr/articles/actualite/la-corruption-et-les-scandales-dans-la-classe-politique
[7] https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL(2011)006-f

Mais les résistances au changement des choses dans le sens que l'on juge bon pour l'intérêt général restent nombreuses. « *Une idée nouvelle ne triomphe jamais, ce sont ses adversaires qui finissent par mourir* » affirmait le physicien Max Planck face à l'émergence des théories de la physique quantique. Elles sont le fait de ceux qui disposent d'un véritable pouvoir, étant à la fois contrôleurs et contrôlés et ayant souvent des conflits d'intérêt, ne veulent pas risquer de perdre une part de ce « pouvoir », qu'il soit politique, scientifique ou moral, pour conserver le plus longtemps possible les avantages liés à ce pouvoir, indépendamment de celui qu'ils sont censés exercer. En politique notamment, beaucoup de politiciens consacrent autant de temps à faire la promotion de leur parti ou de leur propre image qu'à agir pour mettre opérationnellement en œuvre le programme pour lequel ils ont été élus.

Un survol de nombreuses formes de gouvernance existantes à ce jour (*voir plus loin)* montre que leur faiblesse réside souvent dans l'absence de règles et moyens explicites d'en assurer le contrôle strict et fiable. Peut-être notamment la privatisation excessive de l'exercice de certaines activités publiques avec le risque que ce soit au profit, non plus seulement de quelques mandataires déviants, mais d'actionnaires privés favorisant le rendement financier plus que la qualité des services publics que ces sociétés sont alors censées rendre. C'est à ce niveau qu'il faut envisager une formulation plus claire des principes de ces formes de contrôle et d'en expliciter les modes d'application. Comme évoqué par Mathieu Colleyn[8], les affaires qui se succèdent depuis le milieu des années 2000 appellent donc à une « *révolution copernicienne* » qui ne veut pas venir. Celle-ci devrait se fonder sur celle de l'éthique des gouvernants et autres dirigeants et sur un contrôle minutieux de l'opportunité et de l'efficacité de l'ensemble des dépenses à tous les échelons de pouvoir et d'exécution, politique comme social, économique et à présent écologique.

Pour la Belgique par exemple (*voir annexe 1*), parmi les réformes plus particulièrement évoquées dans ce contexte figurent le fait d'interdire le cumul voire la répétition de mandats, de limiter les émoluments des responsables politiques pour les rapprocher de la moyenne de ce que gagnent ceux qu'ils sont censés représenter, d'éliminer des structures administratives intermédiaires, comme les provinces, considérées obsolètes par certains ou encore de rationaliser des conseils d'administration trop peuplés qui doivent gérer et contrôler les services publics (et donc *au public*), supprimer l'effet dévolutif de la « case de tête » aux élections et réduire le nombre de mandats dans les assemblées (communales notamment).

La recherche de valeurs communes et d'objectifs communs via le dialogue et l'engagement des parties prenantes qui permettraient de comprendre et de redéfinir les différents points de vue, est alors le point de départ de synergies susceptibles de promouvoir la restauration d'un climat de confiance et de rechercher des solutions communes. Bien sûr, c'est plus facile à dire qu'à faire du fait que l'appareil public reste jalonné de tabous, de résistances, d'entre-soi malsains et d'intérêts particuliers. Mais les Etats à tous les niveaux n'ont plus le choix. Il s'agit en particulier d'élaborer ce *pouvoir de suivi et contrôle en temps réel* de l'application formelle de ces Règles de gouvernance*,* forme de quatrième pouvoir complémentaire aux trois niveaux de pouvoir existants *: législatif, exécutif et judiciaire.*

Le défi de l'amélioration de la gouvernance et de ses moyens de contrôle.

Comme l'exprime Jacques Printz[9], jusqu'à aujourd'hui, les systèmes de gouvernance contemporains qui prédominent sur la planète sont plutôt issus de réflexions et/ou de notions en provenance du monde des sciences humaines comme ceux de nos démocraties libérales – un monde qui a largement coupé les ponts avec la science telle que présentée ici, et qui ne s'est jamais intéressé à l'ingénierie – ou issus d'idéologies imposées par la force et/ou la violence. Toutefois, la crise écologique qui concerne toute la planète, bien présentée dans l'encyclique *Loué sois-tu* du pape François[10], ne saurait trouver de solution que dans et par la science, pas dans

[8] journaliste de *L'Echo,* décembre 2022 https://www.lecho.be/economie-politique/belgique/wallonie/une-therapie-de-choc-pour-la-gouvernance-wallonne/10433377.html

[9] https://gouvernance.news/2020/05/23/ia-le-grand-silence/

[10] https://fr.wikipedia.org/wiki/Laudato_si%27

une régression et/ou une involution prônée par les prophètes de l'effondrement ou du collapsus qui ne feront que des malheurs[11].

L'amélioration de la gouvernance reste un défi pour les organisations et les chercheurs. D'une part, il existe des centaines de principes, lignes directrices, indicateurs, dimensions, facteurs et aspects dits de meilleure gouvernance. Certain soulignent qu'un *contrôle interne* constitue un prérequis de la gouvernance : c'est un préalable et non pas un complément. Cependant, le plus souvent, la tendance se limite à n'utiliser que le niveau de « *principes* » et jusqu'à présent, il existe peu de preuves directes et concrètes du lien entre l'application des principes de gouvernance et l'amélioration des pratiques et performances organisationnelles. Cela même si certaines entreprises et organisations, sportives par exemple[12], ont développé leurs pratiques de gouvernance et progressent sur le plan de leurs indicateurs même si des accusations de corruption dans ces organisations restent révélées notamment par les médias ...

A la fin des années 1990, *la Banque mondiale* a établi un lien entre la qualité du système de gouvernance d'un pays et sa capacité à promouvoir un développement économique et social durable. D'après celle-ci, la gouvernance inclut tout à la fois le type de régime politique, le processus par lequel le pouvoir s'exerce dans la gestion des ressources économiques et sociales d'un pays en vue de son développement et la capacité des gouvernements à concevoir, formuler et mettre en œuvre des politiques et à s'acquitter de leurs fonctions. L'étude visait à mesurer de l'extérieur la performance économique des Etats et de leurs institutions, sans que les acteurs concernés dans les pays eux-mêmes soient directement impliqués. Elle s'est caractérisée par des procédures de suivi largement informelles, et par le fait que les acteurs privés ont été traités sur un pied d'égalité avec les gouvernements. Elle a reposé exclusivement sur les facteurs économiques, donc non politiques, et privilégié les résultats, à la fois des entités privées et des institutions publiques.

TROIS DES DIMENSIONS D'UN CONTRÔLE DE LA GOUVERNANCE[13]

- LA TRANSPARENCE qui fait référence à la divulgation précise et opportune de tous les éléments, qu'ils touchent les finances, la performance ou autres, pour l'organisation dans son ensemble ou pour une décision particulière ;
- LA RESPONSABILITÉ qui peut prendre de nombreuses formes. En interne, elle peut être administrative ou financière. En externe, elle peut être de nature juridique, professionnelle, personnelle ou politique/électorale ; .
- LA DÉMOCRATIE fait référence à une organisation ayant des processus électoraux en place ainsi qu'à la participation des parties prenantes aux processus décisionnels d'une organisation.

La responsabilité et la transparence étant souvent abordées ensemble,
la transparence aidant une organisation à être responsable.

La bonne gouvernance est aussi souvent considérée comme un principe incluant aussi la *bonne administration*. Ce dernier principe repose sur des *droits procéduraux clairement identifiables*, dont la violation présumée peut faire l'objet d'un recours devant un tribunal. Le plus souvent, la tendance se limite encore à n'utiliser que le niveau de « *Principes* » et, jusqu'à présent, il n'existe que peu de preuves directes et concrètes de l'amélioration du lien entre l'énoncé de tels principes de gouvernance et les pratiques et performances organisationnelles. L'obligation de *rendre compte* des actions de *bonne administration* est pourtant une *condition essentielle* d'une bonne gouvernance et en elle-même la *bonne administration* est *un concept juridique* largement considéré comme inscrit à la fois dans les textes internationaux et dans l'ordre juridique de plusieurs Etats. Selon le *rapport européen*, il doit donc être tenu compte de cette différence de nature, la bonne gouvernance ne pouvant donc, comme telle, être assimilée à une simple « *bonne administration*.

[11] Tout l'inverse de ce qui est prôné par certains milieux écologistes adeptes d'un déclin économique ingérable et prophètes de l'effondrement où le bon sens a déserté. Voir les analyses profondément pessimistes d'un Jacques Ellul, cf. son *Bluff technologique*, mais il n'est hélas pas le seul ...

[12] SIRC - Rapport sur les tendances en matière de gouvernance et de leadership dans le sport 2021-2022 https://sirc.ca/wp-content/uploads/2022/06/Better-governance-principles-FR-June-15-update.pdf

[13] https://www.cairn.info/revue-management-et-avenir-2017-4-page-105.htm

Les institutions gouvernementales, mais aussi le secteur privé et les organisations de la société civile, sont déjà légalement contraintes *de rendre des comptes au public et à leurs partenaires institutionnels*. Le plus souvent, une organisation ou une institution devra rendre des comptes aux personnes qui seront visées par ses décisions ou ses actions. Mais il s'agit de savoir *qui* doit rendre des comptes, et *comment, quand à qui* il convient de documenter la légitimité des décisions prises ou les actions menées de l'intérieur ou de l'extérieur d'une organisation institutionnelle privée ou associative. Et cette obligation de rendre des comptes ne peut être effective en l'absence de transparence et de respect de l'Etat de droit.

Or, l'utilisation du concept de « *bonne gouvernance* » aux niveaux international et national et le contenu exact de ce concept restent flous et aucune définition ne fait l'objet d'un consensus. Aucun Traité du *Conseil de l'Europe* ne mentionne nommément la *bonne administration* et *aucune Constitution* en Europe, n'énonce un droit à la bonne gouvernance ni ne la mentionne en tant que *principe*. Cette absence tient principalement à l'origine et à la nature du concept et reflète l'influence limitée qu'elle a exercée jusqu'à présent sur les ordres juridiques nationaux. De fait, la *bonne gouvernance* n'a presque jamais été utilisée dans les ordres juridiques nationaux, que ce soit au niveau constitutionnel ou législatif, ou même dans la jurisprudence. Cette absence témoigne de son caractère non juridique et du fait qu'elle a initialement été conçue dans la perspective d'un suivi extra-national, c'est-à-dire sans l'implication des acteurs institutionnels concernés dans les différents pays.

Certaines *Conventions*, certes, protègent des aspects du droit à une bonne administration. C'est notamment le cas de la *Convention européenne des droits humains* (CEDH), qui garantit le droit à un *procès équitable* dans son article 6. La jurisprudence de la CEDH a développé un certain nombre de principes matériels et de règles de procédure basés sur cet article 6 et plusieurs autres articles, qui établissent un droit à la bonne administration de la justice. Elle protège aussi, du moins dans une certaine mesure, les personnes privées dans leurs rapports avec l'administration. D'autres conventions du *Conseil de l'Europe*, telles que la *Convention pour la protection des personnes à l'égard du traitement automatisé des données à caractère personnel*, contribuent aussi à la codification de certains aspects de la bonne administration.

A ce stade et face aux dérives actuelles, il ne suffit plus de sanctionner à postériori certains coupables et de modifier quelques Règles ; Il s'impose que les mutations en termes de gouvernance et de ses capacités de contrôle rendent la gestion publique réellement plus efficace car mieux contrôlable. Dans le cas des politiques publiques, un des enjeux dans l'évaluation des pratiques de la gouvernance réside dans une tension entre, d'une part, une technocratisation de l'État, pour laquelle l'évaluation est une affaire d'experts et de spécialistes *(souvent au nom de la complexité du monde et de la spécialisation des savoirs)* et, d'autre part, le débat démocratique, où l'évaluation est un moyen plus « politique « pour le peuple de pouvoir contrôler ses élus et les administrations.

Dans le contexte de la logique démocratique plus participative qui émerge aujourd'hui, ces pratiques de gouvernance doivent donc *mieux* et *plus directement* impliquer les diverses *« parties prenantes »* dans le suivi en temps réel des responsabilités et des pratiques liées aux programmes d'actions des organisations concernées Le rapprochement des bénéficiaires finaux, ou bien les collaborations avec le monde de la recherche académique, pour les besoins spécifiques d'une démarche d'évaluation, sont autant d'initiatives auxquelles il importe de recourir pour garantir l'impact et l'efficacité des démarches évaluatives. Cette évolution ne devrait pas être seulement et purement méthodologique dans la mesure où, dans un contexte de complexification des gestions publiques, elle se loge dans un débat sociétal plus global posant la question de l'articulation entre les *connai-sciences* des experts et les *connaissances* des parties prenantes à propos des enjeux concernés[14].

Les politiques publiques en tant que champs d'expression des tensions entre différentes visions de la société, entre différentes positions institutionnelles, entre décideurs au niveau global et opérateurs de proximité ou opérateurs à des niveaux intermédiaires, offrent un terrain particulièrement adéquat aux approches d'évaluation

[14] Franz Wascotte, Pol Fyalkowski, Julien Raone. Le rôle des institutions supérieures de contrôle dans les transformations des pratiques évaluatives : l'exemple de la Belgique. Dans Revue française d'administration publique 2021/1 (N° 177), https://www.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2021-1-page-29.htm?contenu=bibliographie

négociée. Comme l'exprime Gaétan Absil dans la revue *Education Santé*[15], l'évaluation des pratiques de gouvernance est non seulement entrée dans le langage courant de la communication politique mais, bien plus, elle tend à s'affirmer dans les pratiques d'une bonne gouvernance. Elle vise à la fois à apprécier la valeur d'une action publique et à enrichir le débat public sur ces mêmes politiques**.**

Et comme pour toute activité de contrôle, la *capacité d'engagement* sera une des clés de la réussite. C'est bien souvent cette capacité d'engagement qui permet au régulateur de rendre crédible l'exécution de contrôles et de sanctions. Il est donc souhaitable que le régulateur soit capable de s'engager sur une proposition détaillée relative aux services attendus, au calendrier envisagé et aux modalités de contrôle et de sanctions des différentes parties.

L'évaluation des politiques publiques, évaluation qui se caractérise par une ouverture aux sciences politiques et économiques, doit alors se décliner selon plusieurs modalités :

- le *contrôle* et la *sanction* qui vise la conformité à la réglementation ;
- le *pilotage* et la *gestion* pour suivre l'exécution des actions ;
- l'*audit* et la c*orrection* de manière à réduire les risques ;
- la *décision stratégique* pour optimiser les effets par rapport aux besoins et expliquer les écarts entre effets attendus et atteints.
-

2. Quelques-unes des initiatives de gouvernance existantes au niveau international.

Depuis des années, l'intérêt manifesté pour la bonne gouvernance, est donc de plus en plus important et au cœur de beaucoup de réformes, celle de la gestion des finances publiques en particulier. Depuis plus de 60 ans, *l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques* (INTOSAI) est une « organisation parapluie » du contrôle externe des finances publiques qui assure un cadre institutionnel aux *Institutions supérieures de contrôle des finances publiques* (ISC), pour le transfert des connaissances et la multiplication des connaissances afin d'améliorer à l'échelle internationale le contrôle externe des finances publiques. Ceci notamment en ayant instauré des principes de base d'*audit externe* auxquels tous ses membres doivent adhérer. Ces mutations de la gouvernance sont associées à un effritement horizontal de l'action publique qui se trouve prise en charge par le secteur privé et le tiers-secteur. Se pose, dans ce nouveau contexte, une série de questions nouvelles relatives à la coordination, au suivi et à l'imputabilité de l'action publique dans lequel l'État est amené à jouer un rôle nouveau.

L'évolution des normes professionnelles auxquelles sont soumises les institutions supérieures de contrôle appelle à un suivi constant des évolutions méthodologiques dans la pratique des audits de performance. De même, la multiplication des acteurs chargés de missions de contrôle et d'évaluation au sein des services publics nécessite de mettre en place un partage des informations et une concertation sur la planification des audits[16].
Des standards internationaux sont développés par de multiples organisations et initiatives internationales, comme le FMI, la Banque Mondiale, l'Union Européenne, l'OCDE, le *Performance Expenditure and Financial Accountability* (PEFA), *l'Initiative sur la transparence des industries extractives* (EITI), l'*Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques* (INTOSAI) ou encore l'*Open Budget Initiative (OBI)*, …

Depuis une trentaine d'années, la *nouvelle gestion publique* (NGP) constitue un paradigme influant ces réformes administratives entreprises au sein de nombreux États de l'OCDE, dont la Belgique et la France[17]. La NGP peut être comprise comme l'application dans la sphère publique de techniques de management et formes organisationnelles inspirées du secteur privé. Elle s'articule sur la base de différents principes parmi lesquels :

[15] https://educationsante.be/levaluation-des-politiques-publiques/

[16] https://www.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2021-1-page-29.htm?contenu=bibliographie

[17] de Visscher, Christian, et Varone, Frédéric (2004), « La Nouvelle Gestion publique "en action" », *Revue internationale de politique comparée*, 11 (2), p. 177-185. https://shs.hal.science/halshs-02506340/document

- la séparation entre décision stratégique et gestion opérationnelle ;
- la décentralisation et la subsidiarité ;
- la transparence sur la qualité et les coûts des prestations administratives ;
- la focalisation sur les produits ;
- l'introduction de mécanismes de marché ;
- l'orientation vers les usagers (clients).

La série d'examens par pays de l'OCDE[18] évalue alors les arrangements de gouvernance publique dans une perspective comparative internationale en termes de leur capacité à fournir sur les objectifs du gouvernement, en particulier pour l'ensemble du gouvernement, et de leur préparation pour relever les défis actuels et futurs. Ces analyses s'appuient sur un examen approfondi de l'information disponible sur la gouvernance publique et les opérations de l'administration publique dans le pays en question et une série d'entretiens avec des fonctionnaires au niveau des États et sous-nationaux. Le fonctionnement de l'administration publique d'un pays est ainsi analysé avec un accent particulier sur les pratiques d'*horizontalité* au sein de l'administration publique, les relations entre les niveaux de gouvernement, avec les citoyens et les entreprises, mais aussi l'innovation et la qualité de la prestation de service public et l'impact de l'information politique de la société sur l'e-gouvernement. En cette matière, la transparence est définie par « *l'information claire du public sur la structure et les fonctions des administrations publiques, les visées de la politique de finances publiques, les comptes du secteur public et les projections budgétaires* »[19]

En 1998, le FMI a établi un « *Code de bonnes pratiques* » et publié un « *Manuel sur la transparence des finances publiques* » [20] ainsi qu'un « *Guide pour la transparence des recettes des ressources naturelles* » [21]. Cette initiative peut être considérée comme l'art de produire systémiquement à la fois plus d'unité et plus de diversité :

- *l'unité*, notamment pour garantir que certains droits et principes fondamentaux s'appliquent de manière égale sur l'ensemble du territoire plus vaste où ces droits et principes sont garantis ;
- *la diversité*, car la gouvernance est d'autant meilleure qu'elle sait aussi assurer la cohésion en encourageant les initiatives et la créativité locales pour adapter les principes généraux à chaque réalité concrète.

Ceci dans le cadre d'un effort international ayant pour ambition d'établir les principes de bonne gouvernance devant présider à l'amélioration de l'architecture du système financier international. Ce concept est également évoqué dans celui de *Gouvernance multi-niveaux* proposé par le *Groupe de travail sur la gouvernance* du *Comité européen sur la Démocratie et la Gouvernance* (CDDG) [22]. Né en Europe de l'entrecroisement des théories de la science politique et de l'analyse de l'action publique, il renvoie de plus en plus à l'art de la gestion (des affaires publiques) et de la gestion des interactions multi-niveaux susmentionnées.

Selon un document GGPS de la Commission européenne[23], les dispositifs mis en place pour garantir que les effets escomptés pour les parties prenantes sont définis et obtenus font partie intégrante de la gouvernance. Les principes du cadre COSO 20139 disposent que l'organe directeur « *fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management et qu'il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du dispositif de contrôle interne* »[24]. L'obligation de rendre compte est un élément essentiel de la gouvernance, surtout dans le secteur public. L'IFAC la définit comme étant « *le processus par lequel les entités du secteur public, ainsi que les personnes qui les composent, sont tenues responsables de leurs décisions et actions, y compris de leur gestion des fonds publics et de tous les aspects de la performance, et se soumettent à un contrôle externe approprié* ». Mais les standards de contrôle interne de la Commission ne traitaient pas directement du risque de fraude, alors que cela est requis en vertu du principe 8 du cadre COSO. Selon le rapport sur la gouvernance européenne, la Commission n'établit aucune déclaration annuelle sur la gouvernance ou sur le contrôle interne, alors qu'il s'agit d'une meilleure

[18] https://www.oecd-ilibrary.org/governance/revue-de-l-ocde-sur-la-gouvernance-publique_22265961
[19] G. Kopits & J. Graig, 1998, *Transparency in Government Operations*, IMF Occasional Paper N° 158
[20] *Cf.* www.imf.org/external/np/fad/trans/fre/manualf.pdf
[21] Cf. www.imf.org/external/np/fad/trans/fre/guidef.pdf
[22] https://rm.coe.int/gt-g-2023-4f-document-d-information-sur-la-gouvernance-multiniveaux-27/1680aa54e2
[23] https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR16_27/SR_GOVERNANCE_FR.pdf
[24] Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission (COSO), Internal Control – Integrated Framework (Contrôle interne – Cadre intégré), 2013. Internal Control – Integrated Framework (Contrôle interne – Cadre intégré), Synthèse.

pratique mise en œuvre par la plupart des États membres. Depuis 2013, la Commission reconnaît que les dépenses de l'UE sont affectées par un niveau significatif d'erreur. Les estimations, par les différentes DG, du niveau de dépenses irrégulières ne sont pas fondées sur une méthodologie cohérente.

La Directive de l'Union européenne dispose que les sociétés cotées dans l'UE sont tenues *d'inclure une déclaration sur le gouvernement d'entreprise* dans leur rapport de gestion. Les comptes annuels ne donnent cependant pas une vue globale de la gouvernance à la Commission, ni de sa performance ou de sa stratégie à l'égard des risques susceptibles de compromettre la réalisation de ses objectifs. Les informations-clés sont dispersées dans des documents établis aux niveaux de l'Institution et des DG et présentés séparément pendant toute l'année *(souvent trop tard pour pouvoir être pris en considération lors de l'audit des comptes annuels)*. La Commission dispose cependant de nombreux agents qui travaillent dans les domaines de l'audit et du contrôle, et la législation de l'UE impose également aux organismes chargés de gérer des fonds de l'UE de vérifier les dépenses de façon rigoureuse. Dans les informations qu'elle communique à ce sujet, la Commission accorde une attention toute particulière à la « capacité de correction » (*à savoir à la possibilité de rejeter une déclaration de dépenses après l'acceptation initiale par la Commission*), mais une attention moindre à la quantification et à l'analyse de la nature des erreurs qu'elle détecte : le principal document à ce sujet (« *Protection du budget de l'UE* ») ne comporte aucune estimation du niveau d'irrégularité présent dans les demandes de remboursement, initiales ou approuvées.

Le passage d'un système d'approbation préalable centralisée vers un système comportant une responsabilité décentralisée et une obligation de rendre compte a posteriori avec la création, par la Commission, d'un comité de suivi des audits composé d'une majorité de membres externes et indépendants a été l'un des principaux fondements de la réforme. Cette structure d'audit spécialisée mise en place par la Commission rend alors compte directement à chaque directeur général, au côté d'un service d'audit interne central. La charte du *Comité de Suivi des Audits* (CSA) comporte des règles destinées à mieux préserver l'indépendance de ses différents membres en obligeant ces derniers à déclarer leurs intérêts et à renoncer à se prononcer lorsque le CSA examine un rapport d'audit concernant leurs services. La Commission opère ainsi une distinction entre sa propre responsabilité politique en matière de gestion et la responsabilité de ses directeurs généraux. Jusqu'à la réforme, le contrôleur financier de la *Commission* était responsable de l'approbation de toutes les dépenses. Néanmoins, c'est la Commission qui reste chargée « *d'exécuter les recettes et les dépenses conformément au principe de bonne gestion financière et d'en assurer la légalité et la régularité* ».

Etonnamment, en 2015, la Commission a supprimé les capacités d'audit interne. Les DG qui dépensent des montants considérables continuent cependant d'être dotées d'unités de vérification *ex post* et de directions d'audit chargées d'examiner les dépenses. L'IAS ne couvre pas les opérations effectuées en dehors de la Commission, qui relèvent de la responsabilité de ces unités chargées de la vérification *ex post* au sein des DG gérant les fonds en cause et le *Comité d'audit* de la Commission (CSA), ne tient pas compte des constatations de ces unités et directions.

Une forme de structure systémique et intégrative de contrôle interne est celle d'une matrice combinant tridimensionnellement les grands enjeux à intégrer dans une stratégie de gouvernance opérationnelle :

I. la dimension d'évaluation des risques et les activités de contrôle avec leur ;
II. la dimension opérationnelle, de conformité et de communication des informations ;
III. la dimension structurelle du niveau de responsabilité dans la mise en œuvre : niveau de pouvoir, d'unités impliquées, de fonctions opérationnelles.

IV. . **Gérer opérationnellement la complexité irréductible des trois dimensions des transitions sociétales.**

Parmi les recommandations du Rapport spécial de la *Cour des Comptes européenne* « *La gouvernance à la Commission européenne est-elle conforme aux meilleures pratiques ? »*[25] figure néanmoins celle de publier, dans les comptes annuels ou dans les informations qui y sont jointes, un niveau d'erreur estimatif fondé sur une méthodologie cohérente; et aussi **d'actualiser et de publier régulièrement ses modalités de gouvernance,** puis expliquer son choix des structures et des processus en fonction du cadre établi; de faire du CSA un comité d'audit composé d'une majorité de **membres indépendants et externes**, puis étendre son mandat afin qu'il couvre la gestion des risques, la communication d'informations financières, ainsi que **les travaux et les résultats des unités chargées de la vérification ex post et ceux des directions d'audit**.

Le *Comité des Ministres* du *Conseil de l'Europe* a ainsi adopté plusieurs *« recommandations* » concernant certains aspects du *droit à la bonne administration*[26], parmi lesquels :

- l'exercice des pouvoirs discrétionnaires de l'administration ;
- l'accès à l'information détenue par les autorités publiques ;
- la responsabilité publique ;
- les procédures administratives intéressant un grand nombre de personnes ;
- la communication à des tierces personnes de données à caractère personnel détenues par des organismes publics.

Via ces « *recommandations* », les Etats membres du *Conseil de l'Europe* sont « *encouragés* » à promouvoir la bonne administration dans le cadre des principes de l'Etat de droit et de la démocratie. Les recommandations contiennent un modèle de code qui énonce neuf principes de bonne administration, à savoir les principes de légalité, d'égalité, d'impartialité, de proportionnalité, de sécurité juridique, de délais raisonnables pour agir, de participation, de respect de la vie privée et de transparence. Ce modèle contient aussi plusieurs articles relatifs au régime des actes administratifs et une section consacrée aux recours contre les actes administratifs et à la réparation. Les Etats membres sont invités à adopter, le cas échéant, les normes établies dans le code modèle et à garantir leur application effective.

Un document de l'OCDE publié en 2001 et intitulé *« Meilleures pratiques budgétaires en matière de transparence budgétaire »*[27] a servi d'outil de référence. Il préconise la communication systématique et dans les délais opportuns de l'ensemble des informations budgétaires pertinentes. Il propose également une série de bonnes mesures à appliquer dans les domaines de la préparation des principaux rapports budgétaires, de la divulgation d'informations particulières, ainsi que de la qualité et de l'intégrité des informations.

Parallèlement, *l'International Budget Partnership* (IBP) avait développé en 2003 une *Enquête sur le budget ouvert* et établi un rapport qui a fourni aux fonctionnaires gouvernementaux, aux parlementaires, aux professionnels du développement, aux organisations de la société civile, aux journalistes et aux chercheurs une mesure indépendante et comparative de la transparence budgétaire dans les pays engagés dans le processus. Ce rapport

[25] https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR16_27/SR_GOVERNANCE_FR.pdf

[26] https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL(2011)006-f

[27] OCDE. « Transparence budgétaire – les meilleures pratiques de l'OCDE » Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, Vol. 1, n°3.

suggérait également des réformes que les pays peuvent mettre en œuvre pour améliorer la transparence budgétaire, augmenter la participation du public et renforcer les institutions de contrôle. Il existe un *questionnaire sur le budget ouvert* (*Open Budget Survey*) qui comprend 123 questions liées aux informations dont le dernier rapport date de 2021[28]. A partir des résultats de l'*Enquête,* l'IBP a aussi introduit *l'Indice sur le Budget Ouvert* (IBO) qui assigne un résultat à chaque pays, calculé à partir d'une évaluation de la quantité et de la qualité d'informations fournies par les documents budgétaires clés que tous les pays doivent mettre à la disposition du public.

De son côté, le *Comité des régions* de l'UE avait recommandé dans son *Livre Blanc* de 2009[29] la mise en place d'outils appropriés en appui à la démocratie participative, notamment dans le cadre de la *Stratégie de Lisbonne*, l'agenda social, la *Stratégie de Göteborg* et le développement des mécanismes type « *Agenda local 21 »*, qui sont des mécanismes participatifs et intégrés formulant des plans stratégiques à long terme. Un certain nombre de domaines de politique publique (*par exemple, l'éducation, la santé, le logement, la gestion des déchets)* ne peuvent en effet être traités par un seul niveau ou une seule catégorie de gouvernance. Afin de concevoir/mettre en œuvre une politique efficace, raisonnablement cohérente et globale, ces différents niveaux doivent être efficacement combinés. De plus en plus de secteurs particulièrement préoccupants sont en effet inter-juridictionnels par nature *(environnement, infrastructures de transport, énergie, gestion des urgences majeures*) et ils ne peuvent s'appuyer sur un patchwork d'approches qui seraient trop spécifiques ou incompatibles entre elles[30]. Le *Livre Blanc* soulignait que dans un contexte de raréfaction des finances publiques, des tentatives de renationalisation des politiques communes et de centralisation des moyens pourraient se manifester, alors qu'au contraire la globalisation renforce la pertinence de la gouvernance à multiniveaux.

En 2014, le *Comité des Régions* a aussi adopté la *Charte pour la Gouvernance à Multi-Niveaux*[31] (GMN) et recommande que toutes les collectivités locales et régionales de l'Union européenne adhèrent à ses principes. Cette *Charte* institue de manière formelle une série de valeurs communes et recense les processus pratiques de bonne gouvernance européenne. Elle engagera ses signataires à mettre en œuvre les principes et les mécanismes de la gouvernance à multiniveaux, et à inspirer et promouvoir activement des projets concrets de coopération à plusieurs niveaux.

Le projet 2023 de la Commission européenne de « *Réforme des règles de gouvernance économique de l'UE* ».

En avril 2023, la *Commission européenne* a présenté des propositions législatives visant à mettre en œuvre « *la réforme la plus complète des règles de gouvernance économique de l'UE depuis la crise économique et financière* »[32]. L'objectif central de ces propositions est de renforcer la soutenabilité de la dette publique et de promouvoir une croissance durable et inclusive dans tous les États membres au moyen de réformes et d'investissements.

Les propositions visent à remédier aux lacunes du cadre actuel. Elles mettent également en place **un régime plus strict pour le contrôle de l'application des règles** afin de garantir le respect des engagements pris par les États membres dans leurs plans budgétaires structurels à moyen terme. Étant donné qu'un **rôle accru** requiert **des garanties plus élevées en matière d'indépendance et de ressources**, la directive modifiée propose **de nouvelles exigences visant à renforcer l'indépendance de ces institutions budgétaires**, à améliorer leur accès aux données et à accroître leurs capacités techniques et leur obligation de rendre compte.

[28] *https://www.openbudgetindex.org*.
[29] https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52009IR0089&from=FR
[30] Le *Comité des régions* de l'UE a adopté en 2014 la Charte pour la gouvernance à multiniveaux[30] qui n'est pas juridiquement contraignante mais institue de manière formelle une série de valeurs communes et recense les processus pratiques de bonne gouvernance européenne que toutes les collectivités locales et régionales de l'Union européenne avaient été invitées à formellement la signer. https://www.leslettreseuropeennes.eu/wp-content/uploads/2014/05/Signature-toolkit-FR.pdf
[31] http://www.leslettreseuropeennes.eu/wp-content/uploads/2014/05/Signature-toolkit-FR.pdf Le site Internet de la *Charte pour la gouvernance à multiniveaux* (www.cor.europa.eu/mlgcharter) peut être utilisé pour accéder au texte de la Charte et à un index explicatif de quelques-uns de ses concepts et dispositions clés.
[32] https://www.riskcompliance.be/news/de-nouvelles-regles-de-gouvernance-economique-adaptees-aux-defis-a-venir/

Les États membres présenteront des rapports d'avancement annuels afin de permettre **un suivi et un contrôle plus efficaces** de la mise en œuvre des engagements souscrits dans leur plan et les mesures coercitives seront renforcées. Les écarts par rapport à la trajectoire d'ajustement budgétaire convenue entraîneront par défaut l'ouverture d'une procédure concernant les déficits excessifs.

La procédure concernant les déséquilibres excessifs sera ouverte dans deux situations : un défaut de mise en œuvre des engagements pris pour remédier aux déséquilibres excessifs ou l'apparition de déséquilibres excessifs nouveaux et importants nécessitant un ajustement de la politique budgétaire. L'intensité de la surveillance post-programme devrait évoluer au fil du temps, parallèlement à l'évolution de l'évaluation des risques : Les premières années de surveillance seraient plus intenses, notamment pour suivre la mise en œuvre des réformes inachevées convenues et en temps « normal », la surveillance post-programme se concentrerait sur l'évaluation de la capacité de remboursement et pourrait être simplifiée lorsque les risques de non-remboursement sont jugés faibles.

Reste que les actes proposés visent à « *favoriser le passage à un cadre de surveillance davantage fondé sur le risque* **»** plus que sur le contrôle de leur exécution. Le *Semestre européen*[33] *restera le principal canal permettant à la Commission et au Conseil de contrôler le respect, par les États membres, de leurs engagements* en matière de réformes et d'investissements. Aucune indication sur les moyens opérationnels d'assurer ces contrôles plus stricts et il est même indiqué que « *le suivi annuel exercé par la Commission sera moins contraignant pour les États membres* **»** qui ne devront plus présenter un programme annuel de stabilité ou de convergence et un programme national de réforme, mais un rapport annuel axé sur la mise en œuvre.

3. (Re)vitaliser les principes de gouvernance et surtout leurs outils de contrôle

"La gouvernance comme moyen d'assurer la sécurité préventive au sein des sociétés."
Vincent Macq,
procureur du Roi de la ville de Mons, Belgique

La gouvernance renvoie donc à un système d'entités décisionnelles qui organise et contrôle certains domaines d'activités. Elle correspond à la mise en place de modes de pilotage ou de régulation, fondés sur un partenariat entre différents acteurs à différentes échelles selon trois dimensions : conception, décision et contrôle par rétroaction en temps réel. Plus concrètement, elle représente la manière dont les pratiques et le suivi des normes ou des règles institutionnelles d'un domaine d'activités, public ou privé, est exercé. La gouvernance renvoie donc à un système d'entités décisionnelles qui structure et contrôle, voire dirige, les pratiques et responsabilités de processus et d'exécution de programmes d'action et la gestion des fonctions collectives qui y sont associées. L'application efficace de telles règles de gouvernance implique des méthodes *inter-* et *trans-* disciplinaires, pour ne pas dire *systémiques*, ce *'mot-dit'*, en mesure d'intégrer et d'analyser la diversité irréductible des relations et modalités d'exécution de pouvoir(s). Cela non seulement au sein des fonctions et responsabilités publiques, mais aussi au sein des entreprises et des diverses organisations (*associations, …*) de la société civile. Dans le contexte actuel de nécessité urgente de transformation et de régénération de l'aptitude des entités représentatives à (se) diriger légitimement et à agir efficacement, la régénération des principes et pratique de gouvernance est donc un domaine particulièrement critique.

Il existe cependant un fréquent décalage entre le contrôle organisationnel vu par les dirigeants et celui qui est réellement en œuvre, observait Henri Bouquin (2008)[34]. L'articulation gouvernance/contrôle de gestion s'inscrivant dans une logique disciplinaire du type « *plan/budget/reporting* », elle ne peut être considérée comme un simple processus top-down fondé sur une approche causale des principes de gouvernance mais doit s'appuyer sur une instrumentation formelle qui fonctionne sur un mode cybernétique ou systémique qui repose sur une perception *interactive* du contrôle de gestion. C'est dans ce contexte que la *Balanced Scorecard* (ou *Tableau de*

[33] Le Semestre européen : un exercice annuel de coordination des politiques économiques, budgétaires, sociales et de l'emploi inscrit dans le cadre de la G*ouvernance économique de l'Union européenne*
[34] https://www.eyrolles.com/Entreprise/Livre/le-controle-de-gestion-9782130567035/

bord prospectif en français) par exemple, dont la finalité est de construire et piloter la mise en œuvre d'une stratégie doit se voir adaptée dans la pratique au travers de principes transdisciplinaires moins réducteurs.

Comme le constate Yann Quemener[35], le rôle du contrôle de gestion dans la gouvernance est relativement peu questionné car son lien avec les principes de celle-ci est souvent perçu comme une articulation lisse et non problématique. Les recherches portant sur ce domaine sont quasiment toujours pensées séparément et seuls quelques travaux ont abordé conjointement ces sujets ont adopté une approche idéologique du lien entre contrôle et gouvernance ». Il cite Busco et al qui observent que la dimension "performance" de la gouvernance est négligée. il s'agit pourtant d'«*une des clés de la gouvernance, un levier essentiel manœuvré par les dirigeants, la composante la plus subtile du contrôle interne* » (Bouquin, 2008).

C'est donc sur « *l'adaptation de la configuration de gouvernance en termes de stratégie, de structure et de contrôle) aux évolutions de l'environnement*» évoquée par Donada et al[36] qu'il convient de porter son attention. En entreprise, le contrôle de gestion s'est alors essentiellement développé sur une conception normative des relations actionnaires-dirigeants où les actionnaires, pour s'assurer de la loyauté et de l'alignement de l'intérêt des dirigeants, organisent le contrôle sur un mode fonctionnaliste, cherchant plus à discipliner les dirigeants qu'à co-construire la pertinence des dispositifs de gouvernance et de pilotage. Rouby et Solle notent à ce sujet que l'appareillage gestionnaire, le contrôle organisationnel de la gouvernance se déclinent alors sur un mode normatif constituant « prioritairement, les moyens d'un contrôle de conformité, conformité des actions et du comportement des individus au 'schéma' préalablement conçu par les décideurs dirigeants » .

Quelle que soit la nature des principes de gouvernance (*la rémunération des dirigeants, la composition et la forme du conseil d'administration, le cumul des mandats des administrateurs, etc.),* il est important d'associer « *conformance* » et « *performance* » dans l'articulation gouvernance/contrôle de gestion (*CIMA, 2004).* Or, les approches disciplinaires de la gouvernance ignorent toutes nuances entre *connaissance* et i*nformation : "Contrairement à l'information, en principe transmissible à des tiers, la connaissance, en tant que construit mental ou structure cognitive, est subjective et dépend largement de la trajectoire spécifique de son détenteur" (Wirtz, 2006).*

A noter enfin que la *gouvernance à multi-niveaux* est présentée systémiquement comme un processus dynamique doté d'une dimension horizontale et d'une dimension verticale, ce qui ne dilue nullement la responsabilité politique, mais au contraire, si les mécanismes et instruments sont pertinents et correctement appliqués, favorise l'appropriation de la décision et de la mise en œuvre commune. La gouvernance à multi-niveaux représente par conséquent une « grille d'action » politique plutôt qu'un instrument juridique et ne peut être compris par le seul prisme de la répartition des compétences.

Dans ce contexte, une analyse assez éclairante[37] souligne le principe selon lequel la justice et la sécurité fondent l'État de droit et qu'elles sont les garantes de l'égalité et de la cohésion sociale. Chacune et chacun doit se sentir en sécurité et avoir la certitude qu'en cas de besoin, elle et il pourra compter sur les forces de l'ordre et les services de sécurité compétents. Il faut assurer que celui dont les droits sont bafoués ait accès à la justice, quelles que soient ses ressources et, la place des victimes au sein d'un procès étant cruciale, elles doivent y être entendues et reconnues. Et même si au regard de l'importance de la criminalité en col blanc, les services de lutte contre la grande fraude fiscale et sociale doivent être prioritairement renforcés, l'analyse du *Manifeste* souligne que ce sont les incivilités et les « petites infractions » qui minent particulièrement la vie en société et attisent le sentiment d'insécurité. La réponse à ces différents phénomènes ne peut être une absence de poursuite et un sentiment d'impunité mais la justice ne peut néanmoins se réduire à la répression. Dans ce contexte, il est proposé de favoriser différentes formes de médiation, modes alternatifs (et gratuits …) de règlement des conflits. Une médiation, qui est alors une forme de gouvernance en temps réel et qui présente l'avantage de

[35] https://www.cairn.info/revue-management-et-avenir-2010-9-page-13.htm
[36] https://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2012-2-page-7.htm
[37] Manifeste pour une société régénérée . Les engagé-es https://www.lesengages.be/wp-content/uploads/2022/03/les-engages-manifeste.pdf

rendre plus aisément acceptable la solution dégagée vis-à-vis des parties en cause mais aussi de désengorger les juridictions et d'être moins chère.

Mais si protéger est essentiel, l'analyse insiste sur le fait qu'une justice lente n'est pas une justice et que celle-ci doit être rendue dans un délai raisonnable, et une sanction n'a de sens que si elle vise la réparation et la réinsertion. La police judiciaire ne doit plus être le parent pauvre de la police intégrée et doit recevoir les moyens en personnel qualifié et en matériel de pointe, pour traquer toutes les criminalités : humaine *(en particulier celles dont les femmes et les enfants sont les principales victimes*), politique, idéologique, financière, numérique, … Dans ce contexte, une sanction n'a de sens que si elle vise la réparation et la réinsertion et le système des amendes administratives offre une réponse immédiate. Il reste cependant insuffisamment utilisé en raison de son faible financement et du manque de personnel qualifié pour diligenter ces procédures. **C'est dans ce contexte que les modalités d'un contrôle en temps réel du respect de l'ensemble des règles de gouvernance sociétale doivent être mieux établies et pleinement assurées.**

4. Elargir les principes et procédures de contrôle d'une *gouvernance d'Etat*.

A la différence des pratiques judiciaires ne pouvant s'exercer qu'*à postériori,* il se confirme que c'est donc bien la concrétisation formelle d'un réel *quatrième pouvoir,* pouvoir qui devrait être *constitutionalisé* au sens propre du terme, pouvoir qui pourrait mieux élaborer et formaliser les *Valeurs* et *Principes* éthiques devant guider les dispositions *législatives* (*lois et décrets d'application*) en matière de gouvernance. Celles permettant d'assurer *en temps réel* ce suivi opérationnel *(« monitoring »*) de la conformité des pratiques de gestion *exécutive* au respect de Valeurs qui les sous-tendent, que ces pratiques soient institutionnelles, politiques, sociales, écologiques, économiques et/ou financières.

Une *bonne gouvernance* vise en effet à rendre plus efficace une action harmonieusement gouvernable, plus légitime, et donc plus proche du bien privé ou public et de l'intérêt général. Cette gouvernance d'une organisation doit alors bien intégrer des mécanismes formels de gouvernance reposant à la fois sur des principes structurels définis mais aussi sur des mécanismes plus informels. Ceux qui émergent en fonction des Valeurs et de la culture propres à une organisation particulière considérée. Il n'y a donc pas un modèle unique de gestion de la gouvernance mais bien des *systèmes dynamiques de gouvernance* qui intègrent ces mécanismes formels dans une série de processus opérationnels : *gouvernement, gestion, transparence, performance, partenariat, démocratisation, participation, accès à l'information, lutte contre la corruption, ...*

Ce sont de tels systèmes bien structurés qui seront à même d'assurer ouverture et responsabilisation, culture et pratiques professionnelles, protection de l'environnement et gestion efficace des ressources, développement durable et reconnaissance des générations futures. Une régulation vue ici comme une intervention publique ou privée au niveau d'une activité publique ou privée afin de l'organiser, de fluidifier mais pas encore vraiment de contrôler son fonctionnement.

4.1. La nécessité de préciser les principes-même d'une bonne gouvernance et de son contrôle.

« Le premier objectif de la gouvernance est d'apprendre à vivre ensemble
et à gérer pacifiquement la maison commune ;
d'y assurer les conditions de la survie, de la paix, de l'épanouissement
et de l'équilibre entre l'humanité et la biosphère »
Pierre Calame

Pour la *Banque Mondiale*[38], la *bonne gouvernance* recouvre l'existence d'un contrôle démocratique sur les agents chargés de l'autorité publique. Elle recouvre en effet aussi bien la capacité du gouvernement à gérer efficacement ses ressources, à mettre en œuvre des politiques pertinentes, que le respect des citoyens et de l'État pour les institutions.

D'après l'étude menée par la *Commission de Venise*[39] sur les notions de « *bonne gouvernance* » et de *« bonne administration »,* très peu d'Etats européens semblent avoir intégré la notion de bonne gouvernance dans leur législation. De même que pour la législation, la *bonne gouvernance* n'est même que très rarement reconnue comme un *principe,* ou même simplement mentionnée, dans la jurisprudence. En fait, comme les obligations contenues dans le droit à une *bonne administration* découlent de principes fondamentaux de l'Etat de droit, tels que la légalité, l'égalité, l'impartialité, la proportionnalité, la sécurité juridique, l'intervention dans des délais raisonnables, la participation, le respect de la vie privée et la transparence, ces principes sont *de facto* énoncés dans les *Constitutions* de presque tous les Etats européens.

Ainsi, lus conjointement, ils peuvent être interprétés comme entraînant une *obligation générale de bonne administration*. En conséquence, dans de nombreux Etats, la législation, la jurisprudence et la doctrine juridique reconnaissent l'existence d'un droit (*mais pas explicitement un devoir ou une obligation* …) à une *bonne administration* même si les juridictions nationales sont souvent appelées à juger des violations présumées du droit à une *bonne administration* proprement dit ou, du moins, d'un des nombreux droits procéduraux qui le composent, y compris dans des Etats qui n'ont pas formellement reconnu ce droit à une *bonne administration*.

Pour les *organisations de type associatif*, le fonctionnement régulier des instances statutaires renvoie à un principe commun : une association est un groupement de personnes qui se donne un but à atteindre, un projet, et qui décident d'agir collectivement en vertu de règles qu'elles établissent librement. Découlent de ce principe commun trois règles élémentaires de démocratie associative :

1. *vérifier* régulièrement la pertinence et la permanence du projet ;
2. s'*assurer* que l'action menée est conforme au projet, et en mesurer l'impact ;
3. *conduire* l'action conformément aux Règles établies en commun.

Dans ce contexte, la norme *ISO 26000* sur la responsabilité sociétale des organisations place la gouvernance au sein de 7 dimensions complémentaires intrinsèques et génératrices de cette dynamique sociale multidimensionnelle.

Vers la fin des années 1990, des systèmes de calcul ont été proposés permettant d'agréger ou combiner des informations hétérogènes provenant de sources différentes pour produire de premiers indicateurs globaux de gouvernance :

1. la gouvernance de l'organisation ;
2. les droits humains ;
3. les relations et conditions de travail ;
4. l'environnement ;
5. la loyauté des pratiques ;
6. les questions relatives aux consommateurs ;
7. Les communautés et le développement local.

Ceux-ci étant alors accompagnés d'une définition des valeurs d'une gouvernance en démocratie ouverte[40].

De même, si pour la *Commission de Venise*[26], la bonne gouvernance qui est tenue d'englober aussi la bonne administration, se compose d'une multitude d'éléments, pour ce qui concerne la «*bonne administration* », terme qui semble renvoyer à certains des droits énoncés dans l'article 6 de la *Convention européenne des droits de*

[38] Banque mondiale, 1999.
[39] https://www.venice.coe.int/webforms/documents/default.aspx?pdffile=CDL(2011)006-f
[40] Démocratie Ouverte. Collectif d'innovation démocratique. 2018. https://democratieouverte.org/

l'homme dont : - l'impartialité ; - l'équité ; - la conclusion des procédures dans des délais raisonnables ; - la sécurité juridique ; - la proportionnalité, la non-discrimination ; - le droit d'être entendu ; - l'effectivité ; - l'efficience.

Il est à remarquer que pour AUCUN de ces droits n'est mentionné *explicitement* la nécessité d'un **contrôle** du respect de leur *efficience* et de leur *effectivité* ! Pour l'heure, il ne semble en effet pas exister *de droit exécutoire* («*justiciable*») à une bonne gouvernance ou une bonne administration, sauf lorsqu'il est prévu expressément au niveau national. Pourtant les mécanismes procéduraux sont aussi importants que les résultats : ils font eux-mêmes partie intégrante du droit à *une bonne administration*. C'est notamment le cas lors d'une intervention pour corriger une pratique qui peut conduire à des abus de pouvoir par des gestionnaires dans l'exécution de leurs responsabilités.

Via la dynamique des systèmes apprenants, encourageant l'expérimentation et le changement, les stratégies de gouvernance pourront évoluer pour permettre de mieux affronter ces enjeux en intégrant l'accès à l'information factuelle, le dialogue et une construction collaborative de solutions entre toutes les parties concernées : représentants institutionnels, citoyen(ne)s, fonctionnaires, scientifiques, acteurs socio-économiques, culturels. Un obstacle se dégage cependant quand les personnes associées au projet vont considérer le contrôleur de gestion comme un « espion ». C'est là, encore, un point noir qui nuit à la collaboration générale pour l'intérêt commun qui est celui de l'administration ou une entreprise.

4.2. Les outils de contrôle et les tableaux de bord de reporting

Muni des lignes directrices de la *norme ISO 26000* précédemment évoquées et qui servent de référence à plusieurs labels et certifications, il est possible pour une organisation de s'auto-évaluer, par rapport à un référentiel d'exigences qu'elle se serait construit elle-même, de se faire évaluer *(ou d'évaluer des tierces parties, fournisseurs par exemple*) par rapport à une liste d'exigences propres, ou par rapport à un référentiel d'exigences de portée plus générale construit par ailleurs. Dans ce dernier cas, la qualité de la signature de l'évaluateur est prépondérante. Des méthodes permettant de *quantifier* la précision relative des sources individuelles de données et d'indicateurs globaux ont été testées par la *Banque mondiale* pour 6 dimensions de la gouvernance.

Tout cela étant, il reste que pour certains, comme pour le philosophe Alain Deneault, employé de manière consensuelle par toute sorte d'organisation, la gouvernance aurait pour effet de « confisquer la politique » au profit de la seule gestion par une dissolution de la notion de « chose commune » ou publique et la substitution de la « politique », de la « démocratie » et de la « citoyenneté » par le discours managérial de la pure « gestion ». Vu sous cet angle, ce serait un concept « néolibéral » qui consisterait à réduire la chose publique aux théories de l'organisation privée. Ceci alors que la gouvernance n'a bien en réalité comme seul but que de contrôler *la qualité* d'une gestion, qu'elle soit définie au niveau politique ou managérial d'une administration publique ou d'une entreprise.

Leur finalité est d'obtenir rapidement des indicateurs de gestion importants et significatifs qui intéressent le responsable concerné pour guider sa gestion et en apprécier les résultats ; d'analyser l'évolution, en temps réel, des indicateurs de gestion à l'aide d'écarts, de ratios ou de clignotants, ... ; de réagir de manière efficiente dans un court délai aux évolutions environnementales et aux écarts traduisant des dysfonctionnements ; de mesurer les effets des actions correctives ; de favoriser la communication interne transversale et par voie hiérarchique[41].

Le *contrôle de gestion*, revêt donc une importance majeure et tient lieu d'instrument qui assure la bonne gouvernance. Il est aussi considéré comme une pièce essentielle du contrôle interne. En outre, le contrôle de gestion permet aux dirigeants d'entretenir l'efficacité de leurs organisations tout en assurant la coordination entre tous les services décentralisés. Il a justement cette fonction de coordonner les efforts et les actions et

[41] Anass BENDARKAWI. Le contrôle de gestion comme mécanisme de la gouvernance de l'entreprise Marocaine : Comment remédier aux obstacles et aux problèmes de gestion qui empêchent la mise en place des foyers de productivité ? https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/622/573

d'orienter la gestion, comme il permet de voir si les objectifs de chacun des responsables vont dans le même sens que ceux de l'organisation. Il confère la possibilité de contrôler les réalisations, de clarifier les décisions et d'adopter les moyens de redresser les erreurs. Il va du global vers le plus fin en se limitant aux principaux points, est rythmé par le reporting mensuel alors que l'approche audit qui est analytique et détaillée est ponctuelle.

Un *tableau de bord opérationnel de gestion* comporte des informations synthétiques pouvant être matérialisées au travers d'indicateurs. Il peut également intégrer les décisions correctives à prendre pour améliorer la situation. Un tel tableau de bord de gestion renferme tous les renseignements indispensables à la gestion des activités mais la durée envisagée par cet outil diffère d'un tableau de bord stratégique : il adopte le court terme. Réactif, il donne à ses utilisateurs la possibilité de modifier au besoin leur comportement et leur permet de participer à la performance de l'organisation par leurs actions individuelles[42]. le tableau de bord est l'outil le plus utilisé aujourd'hui dans les grandes entreprises pour faire véhiculer l'information aux intéressés du niveau le plus bas de la hiérarchie jusqu'au plus haut management de l'organisation pour prendre les décisions qui s'imposent et envisager les réactions et les actions correctives nécessaires. En absence de ces trois éléments (coûts, budgets, tableaux de bord et reporting) l'entreprise ne peut pas maîtriser et améliorer sa productivité et préserver sa compétitivité.

Actuellement, les grandes entreprises arrivent à mettre en place un système de contrôle de gestion, même s'il n'est pas réalisé à 100 %, mais aussi les petites et moyennes entreprises et organisations ont intérêt à mettre en place également des outils de contrôle de gestion. Du fait qu'avec l'élargissement de ses frontières en dehors du cadre comptable et financier car ce dernier est devenu une discipline carrefour.[43] Dans le cadre du modèle «Stakeholder», le contrôleur de gestion a un rôle de diffusion d'information pour rendre des comptes aux parties prenantes de l'entreprise (Sépari, 2017).

Le contrôle de gestion prend toute son importance en tant qu'outil de la bonne gouvernance, parce qu'il constitue une pièce centrale du contrôle interne qui permet de guider et d'évaluer la gestion d'une entreprise par ses managers[44] :

- *Le contrôle interne*, tel que défini dans la comptabilité et l'audit, est un processus permettant de garantir la réalisation des objectifs d'une organisation en matière d'efficacité et d'efficience opérationnelles, de rapports financiers fiables et de conformité aux lois, réglementations et politiques. Le contrôle interne concerne tout ce qui contrôle les risques pour une organisation ;
- Le *contrôle budgétaire* consiste alors à établir des budgets pour les domaines de responsabilité des responsables individuels et à comparer régulièrement les résultats réels aux résultats attendus. Les différences entre les résultats réels et les résultats attendus sont appelées écarts et elles sont utilisées pour fournir une ligne directrice pour l'action de contrôle par les gestionnaires individuels. Il parvient à utiliser les budgets, à suivre et contrôler les coûts et les opérations au cours d'une période comptable donnée. Cela signifie de fixer des objectifs financiers et de performance avec des budgets, comparer les résultats réels et ajuster les performances si nécessaire. La distinction entre le contrôle interne et le contrôle de gestion dépend des objectifs concrets assignés à la fonction de contrôle interne. En effet, cela peut avoir de nombreux objectifs différents, selon les besoins ;
- Le *contrôle organisationnel* est une construction sociale c'est-à-dire un ensemble de pratiques d'intégration qui régule les activités sociales (*travail humain*) dans un système social (*organisation*) qu'il est à la fois le processus et le résultat d'éléments qui soutiennent et contraignent sa constitution (Briand 2001, 2004).

[42] Grandguillot, F & Grandguillot, B, 2004. L'essentiel de la gestion prévisionnelle, Gualino Editeur, p : 121 et 124

[43] Rahou, 2019. L'Essence du Contrôle de gestion. Revue de la littérature. Extrait concentré de substances diverses Débats et controverses Le tout en un des principaux concepts de base. Edilivre-Aparis.

[44] Nefzaoui & Seghyar, 2020

Le contrôle de gestion intervient dans aussi bien dans les mesures de contrôle (*suivi des écarts budgétaires*) que dans les mesures d'incitation (*rémunération des dirigeants en fonction de leurs résultats*) en s'inscrivant dans une logique de gouvernance d'entreprise[45]. Dans un premier temps, le contrôle de gestion s'associe au management pour participer au diagnostic des attentes des parties prenantes. Il est également au cœur des mécanismes et structures de gouvernance, puisque l'existence même de son poste est l'un des mécanismes de gouvernance qui se réfère aux relations des managers avec toutes les parties prenantes et pas seulement avec les actionnaires. « *Le système de contrôle organisationnel est constitué des dispositifs supposés permettre aux dirigeants d'une hiérarchie de maitriser les décisions, actions, comportements, événements qui conditionnent l'atteinte des finalités qu'ils recherchent et les conséquences qu'entrainent ces décisions, actions comportement ou événement.*»[46]

Sur cette base , il s'avère alors intéressant de susciter les points d'intersection entre le *contrôle organisationnel* et le *contrôle de gestion*[47] :

(1) le sens de la maîtrise ;
(2) une dimension interne et externe à l'entreprise ;
(3) une base d'éléments formels et informels.

4.3. L'importance particulière d'un système puissant de contrôle interne des pratiques de gouvernance.

« La capacité d'ouvrir la « *boite noire* » »

L'instauration d'un système de contrôle puissant, un contrôle interne mais aussi un *contrôle externe indépendant*, constitue une exigence vu la contribution marquante de ce système à éliminer et faire face à la manifestation des risques menaçant le bon déroulement l'activité d'une organisation. Des systèmes de contrôle en temps réel de la gouvernance des procédures établies existent bien sûr et démontrent en permanence leur caractère essentiel : contrôleurs aériens et conduite de navires, centrales nucléaires, réseaux électriques et, partiellement numériques, … Ce qui les caractérise est leur caractère « *cybernétique* » qui intègre précisément la capacité de contrôler en temps réel, notamment par des mécanismes dits de *feed-back*, la capacité d'un système à atteindre, tel le lancer d'un obus, son objectif ou sa finalité. En sont issues toutes méthodologies de gestion dite « systémiques » des organisations dynamiques et irréductiblement complexes[48].

Comme analysé notamment dans le secteur hôtelier[49], un *contrôle interne* a une signification majeure, dans la mesure où il constitue l'un des éléments les plus tangibles et les plus conformes aux mécanismes de gouvernance. La mise en œuvre d'un modèle de contrôle interne puissant garantit en effet à l'organisation (*entreprise, administration, association, …*) l'application d'une bonne gouvernance des biens ainsi que des relations entre ses acteurs. Ceci est principalement dû à ce que le contrôle interne évolue de façon continue pour faire face aux dysfonctionnements de l'organisation et projeter la lumière sur les opportunités potentielles ainsi que les menaces potentielles menaçant l'entreprise. Un objectif principal de l'instauration d'un tel système de contrôle interne au sein d'organisations est de garantir la sincérité des données financières d'éviter toute sorte d'anomalies et de risques notamment via des rapports journaliers adressé à la direction et permettant à ce niveau déjà de suivre l'évolution des différents budgets au sein de l'organisation. . Le système de contrôle interne doit s'assurer du bon fonctionnement des processus internes de l'organisation, à savoir : le processus opérationnel, financier, de sécurité, d'achat…etc.

---

[45] Elhamma & Ben Slama, 2012

[46] Bouquin (1991) Le contrôle de gestion - Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise, Edition PUF p : 42

[47] Rahou, 2019

[48] notamment : W. Buckley **Society as a Complex Adaptive System** (1968) : un des premiers ponts utiles entre les intérêts des scientifiques de la complexité et ceux des entrepreneurs sociaux qui s'efforcent d'appliquer les concepts des systèmes adaptatifs complexes au changement et à l'innovation sociétaux. https://eco.emergentpublications.com/Article/2f6dedc2-398b-4a98-a697-d19b436c3666/github https://www.semanticscholar.org/paper/Society-as-a-Complex-Adaptive-System-Buckley/a9ef7943dfb9cc068476497d7943cf5253da2836

[49] https://hal.science/hal-03564885/document

Les risques graves notamment sont ceux liés notamment au non-respect de la réglementation interne et au détournement de fonds. Le secteur hôtelier évoque également le risque de la fraude qui est très propagé dans leurs organisations au niveau des achats et la non-traçabilité des transactions et services, le risque de la non-facturation des services fournis ainsi que le risque de la non-traçabilité des transactions. En cas de non-respect de la réglementation d'un secteur concerné, une organisation peut subir des conséquences très nocives telles que son déclassement, des amendes, des travaux d'investissement importants pour assurer la conformité, voire l'arrêt administratif dans les cas les plus graves.

Les institutions de gouvernance au Cameroun (2011) : un modèle à suivre ?

Créée en 2003, les compétences et attributions de la **j**uridiction financière camerounaise d'essence constitutionnelle, a une compétence de contrôle des comptes publics[50]. La bonne gouvernance dans ce domaine se déclinent sous plusieurs aspects dont les principaux sont :

- *l'obligation de rendre compte de l'utilisation des fonds* qui doit être conforme aux objectifs et politiques précis convenus dans l'esprit de la Loi portant sur le régime financier de l'État ;-
- *la transparence* dans le sens que l'action, la décision et la prise de décision doivent répondre à des procédures efficaces, efficientes et largement diffusées ;
- *l'efficacité et l'efficience* qui se traduisent par des prestations de qualité à partir d'une meilleure utilisation des ressources, et répondant aux attentes des bénéficiaires ;
- *la primauté du droit* entendue qu'en toute circonstance, les textes doivent être appliqués en toute égalité et en toute transparence.

Dans ce contexte, *la Chambre des comptes en matière de gouvernance* assume une mission de contrôle juridictionnel des Comptes Publics, de la gestion des finances publiques, et une mission d'assistance des Pouvoirs Exécutif et Législatif au travers de ses missions essentielles qui sont :

1°) *de contrôler et statuer sur les comptes publics et ceux des entreprises publiques et parapubliques* ;
2°) *d'élaborer et publier le rapport annuel des comptes de l'État*, adressé au Président de la République
3°) *de donner son avis sur toute question relative au contrôle et au jugement des comptes* dont elle est saisie, et notamment sur les projets de loi de règlement présentés au Parlement ;
4°) *de connaître des recours en cassation de leurs jugements définitifs* une fois les tribunaux régionaux des comptes entrés en fonctionnement;
5°) *de produire annuellement un autre rapport exposant le résultat général de ses travaux et les observations qu'elle estime devoir formuler* en vue de la réforme et de l'amélioration de la tenue des comptes et de la discipline des comptables.

Pour autant qu'il est question de gouvernance, la *Chambre des Comptes* contribue, par ses actions et procédures, à l'approfondissement de l'État de droit et de la démocratie dans le domaine de la gestion et du contrôle des finances publiques. Dans le cadre de la réalisation de ces missions, elle œuvre pour

- *l'acquisition et l'enracinement d'une culture de reddition des comptes* et de performance dans le secteur public ;
- *l'information des citoyens sur les résultats des contrôles effectués et le suivi des recommandations* formulées.

Les contrôles des finances publiques sont alors de plusieurs types et classés selon :
- *la nature des personnes contrôlées* : contrôle sur les ordonnateurs, contrôle sur les comptables ;
- *l'objet du contrôle* : contrôle des recettes, contrôle des dépenses ;
- *le moment auquel intervient le contrôle* : contrôle a priori, contrôle a posteriori ;
- *la nature de l'organe chargé du contrôle et des décisions prises* au terme de celui-ci : contrôle juridictionnel, contrôle pseudo juridictionnel, contrôle administratif.

Pour être à la hauteur de ces enjeux, elle a besoin :

- *du renforcement de l'ensemble de ses capacités*, compétences techniques et juridiques, moyens humains et matériels ;
- *de l'amélioration de son fonctionnement* institutionnel ;
- de l'échange d'informations et d'expériences avec les autres Institutions et l'adhésion, la participation à l'activité des réseaux des ISC ;- *l'affectation d'assistants de vérification* et de personnel d'appui aux Juges des comptes.

Ici encore, en quelle mesure le respect dans la pratiques de ces règles de gouvernance est-il contrôlé et assuré ?

[50] http://www.journal-ledroit.net/index.php/portail-gouvernemental/gouvernance/192-controle-de-la-gouvernance

Le premier avantage d'un *système de contrôle interne* par rapport aux autres méthodes de gestion de risques c'est qu'il ne s'agit pas d'un outil qui intervient juste en cas d'alerte. Il constitue un mécanisme permettant d'anticiper les risques avant leur apparition ou avant qu'ils soient hors de contrôle. Le deuxième avantage c'est que ce système englobe toutes les parties prenantes du processus de l'activité. Au niveau des organisations hôtelières, le manuel de procédures constitue le principal outil à déployer puisqu'il englobe toutes les procédures et règles à suivre par chaque processus dans l'organisation.

Ces organisations utilisent cependant d'autres outils de contrôle interne, tels que : la charte d'éthique, la grille de séparation des tâches, les rapports journaliers, les comparaisons budgétaires, ou encore une procédure comptable spécifique visant à garantir la présentation fiable de l'information financière, surtout au niveau comptable. L'outil de la communication occupe également un rôle non négligeable dans la prévision des risques potentiels par différents moyens comme celui de rapports, qui sont un moyen de surveiller et d'identifier les domaines susceptibles de générer des risques potentiels.

Le rapport sur la gouvernance dans le milieu hôtelier précédemment évoqué[26] soulignait aussi que le renforcement régulier des systèmes de contrôle interne demeure une obligation de fait en raison de l'évolution permanente et complexe de l'environnement des affaires et de la survenue de nouveaux risques et menaces. Notamment ceux liés à l'information et à la technologie, ce qui impose de trouver un cadre de contrôle interne qui soit adapté aux exigences modernes de l'organisation et qui ait la capacité d'éliminer et de limiter les nouveaux risques associés aux activités concernées, numériques en particulier. Les responsables doivent donc déployer les outils informatiques dans la conception de leurs systèmes de contrôle interne et effectuer des contrôles sur la technologie informatique déployée au sein de l'organisation.

Néanmoins, à côté de dispositifs de *contrôle interne* s'imposent aussi ceux d'un *contrôle externe indépendant*. La source principale de l'existence d'un risque important est en effet l'asymétrie d'information entre les parties prenantes tant internes qu'externes au niveau des divergences des intérêts entre parties, situation qui pousse chacune d'entre elles d'agir de manière à maximiser ses intérêts personnels. La disposition d'un processus externe d'enregistrement de l'information garantira une réduction voire l'absence de l'asymétrie d'information entre les parties, ce qui empêchera notamment un opportunisme des dirigeants dans le suivi des projets.

5. Quelques principes de *contrôle* et de *suivi* dans la gouvernance d'un projet.

Afin d'assurer le bon déroulement d'un projet, il est essentiel de vérifier que l'exécution en respecte scrupuleusement chaque étape. L'objectif n'est pas ici d'évaluer les performances d'un projet *a posteriori*, mais bien de le juger au fil de l'eau. Avoir une idée claire des ressources disponibles au début du projet, mais également pouvoir suivre les pratiques, les coûts et ressources à mesure que le projet avance. Cela doit être mené de front avec la phase d'exécution après les phases d'avant-projet, d'initialisation et de planification qui ont défini son cadre, son budget ainsi que le calendrier de sa réalisation. Dans la pratique, la *dimension de contrôle et de suivi* de la gouvernance doit donc se traduire par un processus continu qui se concentre sur les activités en cours. La phase de contrôle et de suivi de projet doit être menée de front avec la phase d'exécution. Cette étape intervient après les phases d'avant-projet, d'initialisation et de planification qui ont défini le cadre du projet, son budget ainsi que le calendrier de réalisation. Cette phase consiste à veiller, une fois encore en temps réel, à ce que les objectifs du projet soient atteints en contrôlant et en mesurant régulièrement les progrès réalisés afin d'identifier les écarts par rapport au plan, de manière à pouvoir prendre des mesures correctives. Elle consiste à collecter et à analyser les données au fil du temps pour mesurer le progrès par rapport aux résultats attendus. Il s'agit de s'assurer que les objectifs du projet soient atteints en contrôlant et en mesurant régulièrement les progrès réalisés afin d'identifier les écarts par rapport au plan, de manière à pouvoir prendre des mesures correctives.

Le contrôle est en fait la combinaison d'une démarche d'appréciation analytique qui consiste à juger les moyens utilisés et les résultats obtenus et d'une démarche intégrative tout aussi importante les replaçant dans le contexte global de l'ensemble des dimensions du projet au vu des objectifs poursuivis. Cette perspective globale

permet de mieux identifier les variantes et les indicateurs les plus pertinents afin de déterminer leurs causes et de prendre des mesures correctives si nécessaire.

5.1. Quelques processus de contrôle et de suivi des pratiques d'une gouvernance.

Si, par exemple dans une organisation, un programme ou un projet, le budget alloué dépasse les prévisions ou si les dépenses sont mal justifiées, l'existence opérationnellement proactive de ces procédures de contrôles suffisamment indépendantes permet d'adopter une attitude proactive pour en trouver rapidement les cause et les mesures correctives ou solutions alternatives. Ceux-ci figurent en effet parmi les trois éléments de ce que l'on nomme le triangle de la gestion de projet (également appelé *triangle des contraintes* ou *triangle d'or*), à savoir : coûts, portée et temps. La gouvernance et le contrôle d'un projet doivent dès lors comprendre une série de processus de suivi, dont :

- *Mesurer les données* sur les performances du projet, ce qui permet de savoir si le projet est en bonne voie ou si des changements sont nécessaires. Si le projet est hors piste, une demande de changement sera soumise et mise en œuvre pour corriger la progression ;
- *Maîtriser et surveiller l'étendue du projet* : Cette étape permet de s'assurer que les modifications apportées à la portée du projet sont vérifiées et documentées. Il sagit de suivre la mise à jour de tous les documents pertinents et déterminer les ajustements du calendrier et des coûts liés à une augmentation de la portée qui pourrait devoir provoquer un changement de stratégie ;
- *Identifier les risques* tout au long du projet ; lorsque des risques surviennent pour disposer des informations pertinentes pour (faire) prendre les bonnes corrections ;
- Communiquer les informations pertinentes en temps opportun aux parties prenantes pour éviter les malentendus.

Dans ce contexte, il est essentiel de tenir des réunions avec ces parties prenantes et pour échanger ces informations. Le contrôle et suivi de projet, autrement dit sa gouvernance, doit donc se traduire par le suivi d'indicateurs comparant le "prévisionnel" et le "réalisé" en termes de temps, de consommation, de budget et de ressources. Périmètre, échéancier, budget, ressources, communication… Aucune facette du projet n'est en effet épargnée par une alerte potentielle. Pour mettre en place la collecte d'alertes concernant un projet, il est possible de collecter sur la base d'une matrice SWOT les premiers signaux et définir les règles de transmission des alertes. Lors des comités de suivi et comités de pilotage, il s'agit alors de collecter les nouvelles alertes potentielles tout au long du projet.

En suivant des indicateurs clés de performance (KPI) il est possible d'obtenir des informations sur les performances du projet et de ses exécutants et d'en détecter d'éventuelles dérives,. Disposer de bons KPI est essentiel. Ces KPI doivent être spécifiques, mesurables, atteignables, pertinents et opportuns[51]. Ils peuvent alors être regroupés dans des tableaux de bord, qui constituent de véritables outils de pilotage du projet qui peut afficher la performance globale du projet ou mettre en avant des problèmes qui nécessitent une attention particulière et ainsi permettre en temps réel de :

- *contrôler les paramètres du projet que sont sa portée* et les mesures de sa réussite. Les KPI permettent de suivre le calendrier, les efforts et les coûts et s'assurer qu'ils s'alignent sur le plan du projet ;
- *contrôler et gérer la documentation des données du projet*, ce qui permet aux parties prenantes d'être impliquées, d'atténuer les problèmes et d'informer d'éventuels autres projets ;
- *suivre la participation des parties prenantes* : En positionnant et en communiquant avec l'équipe de projet, on vérifie que les responsables du projet restent impliqués et concentrés sur leur tâche ;
- *contrôler les performances du projet au travers des tableaux de bord KPI* pour mesurer la progression du travail et identifier les problèmes ;
- *veiller aux risques tout au long de la durée du projet* pour éviter ces problèmes et permettre d'atténuer les impacts négatifs sur le calendrier et le budget du projet ;

[51] https://fr.smartsheet.com/content/project-monitoring-control

- *faire prendre des mesures correctives* pour contrôler et suivre les changements jusqu'à la résolution, ou jusqu'à la phase de clôture du projet ;

On dispose alors de toutes les procédures et des données nécessaires pour s'assurer que la gouvernance dans le fonctionnement d'une organisation et/ou la réalisation de ses missions et de ses projets est mesurée et donc contrôlée efficacement.

5.2. La gouvernance de *Partenariats Public-Privé* (PPP) : les enseignements tirés d'un cas australien[52]

L'idée de l'organisation du PPP est issue du modèle de gouvernance publique stratégique axé sur le marché. Tandis que plusieurs éléments militent en faveur de l'intérêt ou de la légitimité des PPP, en particulier pour les grands projets de développement d'infrastructures, l'objectif principal reste souvent un objectif financier, fondé sur des questions de rapport qualité-prix, en particulier dans le cadre des initiatives de financement privé (*Private Finance Initiatives - PFI*). Les pratiques de gouvernance propre à ces structures organisationnelles mixtes sont développées plus en détail dans *l'annexe 4*.

D'une manière générale, les PPP doivent plutôt être considérés comme des systèmes de réseaux, dans lesquels les « contrats relationnels » sont plus importants que les échanges de marché ou la hiérarchie. la gouvernance des PPP/PFI peut être envisagée dans le cadre de quatre contextes de responsabilité : « contractuelle », « collective », « managériale » et « parlementaire » (Demirag et al.,2004). Dans le cas d'une expérience australienne concernant un PPP dans la politique des transports du gouvernement à Sydney (*le Cross City Tunnel*), plusieurs facteurs de gouvernance importants en ont empêché l'aboutissement. À partir d'une harmonie institutionnelle relative au départ, ce PPP s'est détérioré, avec des échanges publics négatifs intermittents mais persistants et des tentatives d'affirmer l'agence, au-delà de toute contrainte potentielle imposée par le contrat. Il était dès lors évident que lorsque les intérêts rationnels des partenaires n'étaient pas réalisés à mesure que le projet progressait, une socialité négative dynamique entrait en jeu. Cette question comprenait des risques techniques-rationnels manifestes, ainsi que des risques politiques qui découlaient de l'effondrement de la socialité, même si ces risques politiques n'avaient pas été préalablement identifiés.

Les processus techniques-rationnels, qu'ils découlent d'un contrat ou qu'ils soient créés après le contrat initial, avaient peu de chances de constituer des outils de gouvernance efficaces. Comme l'ont révélé les importants problèmes, particulièrement axés autour de l'incompatibilité ensuite observée entre les objectifs des partenaires, les phases rationnelles de négociation et de passation de marché n'ont pas tenu compte de toutes les questions pertinentes et des éventualités de la mise en œuvre. C'était dû à l'inclusion de certaines clauses dans le contrat, et à des omissions, concernant les principaux événements du projet Notamment parce que les contrats, en tant que systèmes de gouvernance dans le cadre des PPP, étaient généralement incomplets. Cet exemple indique qu'un système de base de contrôle de la gouvernance du PPP doit comprendre des règles de comportement pour les partenaires, qui peuvent comprendre des sanctions et autres amendes définies dans le contrat.

Une approche « en douceur », sans doute davantage *ascendante*, pourrait comprendre la définition d'un code de conduite pour les partenaires, ou une médiation. Cet ajout serait un moyen de limiter l'impact de la socialité négative et l'incompatibilité des logiques des partenaires dans le cadre du PPP. En parallèle, une solution plus *descendante*, à savoir la création d'une autorité de contrôle, indépendante, pour tous les PPP, ou pour des domaines spécifiques de la politique publique, en fonction des circonstances. Cette autorité agirait à la fois dans l'« *intérêt public* » et dans l'intérêt des principaux acteurs via un organe de contrôle plus énergique et indépendant plutôt qu'un simple conseil.

[52] La gouvernance des partenariats public-privé : les enseignements tirés d'un cas australien. Judy Johnston, Siegfried P. Gudergan https://www.cairn.info/revue-internationale-des-sciences-administratives-2007-4-page-629.htm

Reste la question de savoir si les gouvernements seraient effectivement disposés à renoncer à la possibilité d'agir librement et relativement « hors contrôle externe » dans la structure organisationnelle sociopolitique d'un PPP, dans le cadre de moyens techniques-rationnels de contrôle des comportements mieux définis. Sur le plan de la gouvernance, on observe cependant que l'indiscipline potentielle de la forme organisationnelle sociale qui entoure les PPP, compte tenu de l'ébranlement de la responsabilité mutuelle, entrave les questions de rapport qualité-prix et l'innovation probable découlant des partenariats (Diamond 2006). Les PPP doivent donc être gérés de façon beaucoup plus éthique que ce n'est le cas actuellement. La logique légaliste du contrat omet pour l'instant de définir les comportements requis ou acceptables de la part des acteurs organisationnels relativement isolés des PPP. La conclusion de cette étude est que, dans ce cas, c'est le dysfonctionnement marqué de la dimension organisationnelle sociale de la gouvernance qui, dans le cadre des aspects relationnels, n'a pas pu être maîtrisé par la logique contractuelle rationnelle. Les auteurs espérant que, dans l'intérêt général, les gouvernements tiendront compte des enseignements tirés de la pratique et pourront veiller à ce qu'une bonne gouvernance, des PPP et ses moyens de contrôle soient véritablement mis en place.

6. Proposition de constitutionalisation d'une forme de quatrième pouvoir *: le pouvoir de gouvernance.*

Une *gouvernance* sociétale bien établie dans ses principes, ses règles mais aussi ses modes de contrôle devrait dès lors être « constitutionnalisée » comme une forme de *quatrième pouvoir. E*n lien étroit avec les *pouvoirs législatif, exécutif* et *judiciaire*, mais relativement autonome, ce quatrième pouvoir couvrirait plus particulièrement les enjeux liés aux pratiques des Valeurs éthiques et d'honnêteté et au contrôle de leur respect, de façon notamment à (mieux) lutter contre la corruption passive ou active, les détournements matériels et autres dérives. Articulé particulièrement avec le *pouvoir judiciaire, c*e *pouvoir de gouvernance* s'exercerait sous forme de dispositions qui, via une forme de *police de gouvernance,* assureraient la régulation mais aussi le suivi *en temps réel* et le contrôle opérationnel de la pleine conformité aux normes établies des pratiques institutionnelles ou publiques sans devoir, dans certaines limites, passer par la case judiciaire. Cela s'appliquerait au travers d'un *directoire de gouvernance* autonome dans ses pratiques mais lui-même réglementé par un « *code de pratiques et de sécurité* ».

Ces dispositions seraient matérialisées sous une forme de *« Code de la route* » associé à des *fonctions de contrôle* en mesure de dresser des « *procès-verbaux* » et des sanctions (telles des « amendes » ou des « retraits de permis »). Ce *suivi en temps réel* en serait alors assuré par l'administration d'une *police de gouvernance* relevant, par exemple, d'une *Cour des comptes des pratiques opérationnelles,* celle-ci assurant les liens coordonnés avec les autres *pouvoirs*, et en particulier avec le *pouvoir judiciaire*. *Pouvoirs* eux aussi également soumis par ailleurs aux contrôles de ce *pouvoir de gouvernance.*

Pour ce qui est en particulier des pratiques de contrôle de cette gouvernance des autorités publiques et des administrations, ce *code de gouvernance* serait donc opérationnellement articulé, comme dans les nombreuses dispositions relevant de l'application des règles de la circulation routière sur les voies publiques, autour :

- de "*permis de conduire*" homologuant les « *conducteurs* » et « *véhicules* » de missions opérationnelles relevant de responsabilités institutionnelles ;
- de *signalisation* et d'*indicateurs* de leur suivi opérationnel et financier : cartographie, priorités, limitations, interdictions, « feux de régulation » de leurs mouvements, ... ;
- *de l'identification en temps réel d'infractions* prises, telles des flagrant délits de « contraventions » ;
- *de sanctions d'exécution immédiate* telles des *« amendes »*, des suspensions de permis, voire à des « arrestations » d'activités et un suivi judiciaire selon leur nature, leur gravité et leurs conséquences.

Ces contrôles seraient assurés et assumés par des "*agents de contrôle des pratiques*", comparables aux agents de circulation et aux officiers de police judiciaire, au sein d'un *Directoire* qui pourrait être organisé au sein d'une *« Cour des comptes éthiques* » déjà évoquée et assurant la cohérence avec le *pouvoir judiciaire*. Les modalités de conformité juridique et institutionnelle d'un tel *pouvoir de gouvernance* restent certes à établir par les

spécialistes et les autorités compétentes. L'évaluation participative permettrait de combiner les connaissances des experts et des parties prenantes dans les évaluations des politiques publiques. La nécessité d'une telle (r)évolution à la fois constitutionnelle et réglementaire pourrait être soutenue, sinon par une majorité parlementaire, sans doute réticente à se voir ainsi sous contrôle permanent, par une initiative publique tel un référendum ou une pétition exprimant auprès de ses représentants une volonté citoyenne à ce sujet.

Il serait essentiel par ailleurs de s'assurer des limites de ce pouvoir complémentaire et notamment qu'il ne constitue pas en soi des menaces d'atteinte aux libertés fondamentales des individus et des organisations concernées. Ici encore définir des limites comme sont définies les limites des pratique policières en général dans un régime démocratique. Qui seront les médiateurs et les facilitateurs neutres d'une telle action ? Comment les engagements se mettront-ils en marche entre des parties antagonistes au départ pour les amener à travailler ensemble ? Comment faut-il développer des normes de comportement et des accords de base pour favoriser le respect mutuel et la résolution pacifique des différends éventuels ? A souligner aussi la question des ressources et des compétences complémentaires nécessaires pour assurer ce *quatrième pouvoir* ainsi que l'effort persistant sur le long terme et l'engagement dans la durée qu'il imposera.

Reste à savoir comment et à quel niveau élaborer et matérialiser un tel pouvoir complémentaire, à quelles entités en confier l'élaboration. Comment concilier la complexité de la démarche et l'urgence des enjeux et faire en sorte que le plus grand nombre de pays en adoptent alors les principes et assurent ensuite le respect de ce fameux *contrôle en temps réel* des différentes pratiques concernées.

°°°

Annexes.

1. Les pratiques de gouvernance : l'exemple de la Belgique

1.2 La gouvernance au niveau fédéral

Les engagements gouvernementaux ne sont pas tous respectés ; les évaluations font défaut ou n'offrent qu'une plus-value limitée. Dans la pratique, les évaluations sont réalisées ponctuellement et en fonction des priorités du ministre. Elles sont souvent menées au gré des opportunités ou des contraintes, et conduites de manière isolée et non coordonnée. Aucun calendrier d'évaluation n'est en général établi bien que la littérature spécialisée indique que la transparence publique est bénéfique pour la confiance du public dans l'administration et le monde politique[53] Le résultat des évaluations ne suscite qu'un intérêt limité, et semble n'être utilisé qu'au cas par cas sans être envisagé comme instrument de réforme des politiques. La pratique de l'évaluation souffre souvent d'une absence de réflexion préalable sur les questions et finalités d'évaluation. Ce flou s'est traduit par une forte hétérogénéité des produits réalisés (Fyalkowski, 2013), aboutissant à des travaux de qualité inégale et de nature différente [54].

Sous l'influence de différents facteurs d'institutionnalisation, la pratique évaluative de la *Cour des comptes de Belgique* s'est néanmoins significativement enrichie et diversifiée et les pratiques des institutions supérieures de contrôles (ISC) évoluent sous l'effet de transformations dans leur environnement sociétal, institutionnel et professionnel. La pratique reste cependant éclatée entre de nombreux acteurs qui ne disposent que de peu de lieux de coordination. Faute de vision et de stratégies, le flou entoure la répartition des rôles et la coordination entre les acteurs tels que les administrations publiques, les organismes publics et les centres d'expertise.
L'évolution de la répartition des compétences entre les différents niveaux institutionnels de la Belgique a conduit à la création de dispositifs de coordination de plus en plus complexes qui visent notamment à maintenir malgré tout une cohérence de l'action publique. A l'égard du budget, la *Cour des comptes de Belgique* remplit une mission particulière d'information auprès des assemblées parlementaires ; elle exerce un **contrôle de légalité** sur les dépenses et les recettes publiques et vérifie leur conformité à la loi budgétaire en s'assurant de l'application des règles de droit auxquelles ressort l'opération contrôlée. Depuis l'adoption de la loi du 10 mars 1998, la *Cour des comptes* a acquis une compétence complémentaire de **contrôle du bon emploi des deniers publics** qui se matérialise par la réalisation **d'audits de performance**. La réalisation de ces audits était initialement concentrée sur la mise en œuvre des politiques publiques mais ils mettent dorénavant de plus en plus l'accent *sur les résultats de l'action publique*, se rapprochant ainsi de l'évaluation des politiques publiques en empruntant ses cadres conceptuels et ses méthodes.

Les audits de performance de la *Cour des comptes* doivent cependant être en mesure d'intégrer cette complexité. Suite à cette extension de ses missions, elle s'est dotée d'une *nouvelle approche méthodologique* selon laquelle elle fixe ses priorités de contrôle sur les activités où il existe des risques potentiels plus élevés pour garantir une couverture optimale des risques en matière de légalité et de bonne gestion. Sur cette base, elle a adopté une *démarche stratégique* déclinée en plusieurs axes :

- Le pilier « *Audits financiers* » est chargé du contrôle des comptes annuels et est également responsable des analyses budgétaires, des audits relatifs au système comptable, à la situation et la gestion financière, et à la régularité des opérations sous-jacentes ;
- Le pilier « *Audits thématiques* » est chargé de réaliser les audits relatifs à la légalité des opérations et des procédures ainsi que les audits de performance. Le fil rouge de ces transformations a été la spécialisation[55]. C'est le cas, par exemple, pour ce qui concerne la mise en place de la stratégie nationale de développement durable impliquant les administrations fédérales et fédérées.

Dans le cadre de cet audit, la *Cour des comptes* a initié une démarche coordonnée permettant d'examiner la stratégie à ces différents niveaux. Sa position singulière dans l'espace politico-administratif lui permet en effet d'approcher les politiques publiques en surpassant les niveaux de pouvoir, dès lors que plusieurs administrations ou entités institutionnelles sont concernées Pour ce qui concerne la mise en place de la *Stratégie nationale de*

[53] Cour des comptes de Belgique, 2018

[54] Le rôle des institutions supérieures de contrôle dans les transformations des pratiques évaluatives : l'exemple de la Belgique. Franz Wascotte, Pol Fyalkowski, Julien Raone. Revue française d'administration publique 2021/1 (N° 177), https://www.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2021-1-page-29.htm

[55] Desomer, Ignace (2017), "Ontstaan en ontwikkeling van performantie-audits binnen het Rekenhof", *Vlaams tijdschrift voor overheidsmanagement*, Vol. 2017, 3, p. 9-16. Cité en réf 23

développement durable impliquant les administrations fédérales et fédérées, la *Cour des comptes* a initié une démarche coordonnée permettant d'examiner la stratégie à ces différents niveaux. Sa position singulière dans l'espace politico-administratif lui permet en effet d'approcher les politiques publiques en surpassant les niveaux de pouvoir, dès lors que plusieurs administrations ou entités institutionnelles sont concernées[56].

Un problème est que, comme cela fut déjà souligné il y a 20 ans par Steve Jacob[57]., dans la pratique, les reprises parlementaires des conclusions et recommandations du rapport de la *Cour des comptes*, empreint de timidité et de frilosité, sont faibles pour ne pas dire inexistantes. Ceci s'explique en partie par la tenue à l'écart des parlementaires, à qui le rapport n'est adressé qu'en fin de parcours. En effet, les parlementaires ne sont pas informés au préalable de J'audit et ils ne sont en rien associés à la démarche en cours de processus (même pas le président de la Commission parlementaire concernée). En conséquence, le Parlement qui est Je destinataire légitime de cette évaluation s'en désintéresse fortement I

Concernant la gouvernance et la transparence dans la réglementation relative aux marchés publics et aux contrats de concession en dessous des seuils européens, une loi du 8 février 2023 apporte d'importantes modifications aux lois de 2016[58]. Ceci alors même que le *Point de contact* a constaté lors de la préparation et de la coordination des rapports de contrôle qu'une grande partie des acheteurs n'ont pas répondu aux différents appels du premier ministre (conformément à l'obligation légale) à envoyer quelques données statistiques minimales de 2018 et 2021 sur ces marchés publics. Selon l'exposé des motifs de la nouvelle loi, l'objectif « *est de faciliter le monitoring en général en modifiant la méthode de collecte de données de différentes manières (…) dans le cadre du rapportage européen mais également au niveau. Un meilleur monitoring permet d'atteindre plus facilement les objectifs pour que la mise en œuvre de la réglementation soit plus efficace et plus cohérente, (…) afin de trouver des solutions plus ciblées aux problèmes potentiels ».une bonne vue d'ensemble des éventuels problèmes structurels et des grandes lignes des politiques nationales en matière de marchés publics*. »

Afin de faciliter cette collecte structurée de données également pour les marchés publics inférieurs aux seuils de publicité européenne, l'utilisation des outils *eProcurement* devient obligatoire. De plus, un *avis d'attribution simplifié* est créé pour tous les marchés publics et accords-cadres d'un montant inférieur aux seuils de publicité européenne et les formalités de *rapport* prévues dans la loi de 2016 sont rendues applicables aux marchés de faible montant Cela vise à permettre à l'État belge de remplir plus efficacement ses obligations statistiques envers la *Commission européenne* en matière de marchés publics. La publication des avis d'attribution de marché simplifiés sous les seuils européens vise les marchés et accords-cadres et dont la procédure de passation est en cours et qui n'ont pas encore été attribués et ceux qui seront lancés ultérieurement. L'obligation de *reporting* de ces marchés entrera en vigueur le 1er janvier 2025, en ce compris pour les marchés et les accords-cadres en cours qui n'ont pas encore été attribués à cette date.

Mais, comme c'était déjà le cas pour les avis d'attribution de marché au-delà des seuils européens, aucune sanction spécifique n'est prévue en cas de non-respect de ces obligations.

1.2. Les gouvernances publiques au niveau régional.

Le rapport d'une *Commission d'enquête* au sein du *Parlement wallon* qui contenait 85 recommandations afin d'améliorer gouvernance dans les entreprises publiques régionales et communales, avait été adopté le 12 juillet 2017 à l'unanimité par le Parlement wallon et comprenait quatre décrets modifiant le *Code de la démocratie locale et de la décentralisation*, la *loi organique des centres publics d'action sociale*, *le décret relatif au statut de l'administrateur public et aux commissaires du Gouvernement*. Le décret modifiant le *Code de la démocratie locale et de la décentralisation* fixait de nouvelles règles en matière de gouvernance et de transparence au sein des structures locales ou supra-locales. Il a étendu le périmètre des organismes et des mandataires visés par les dispositions, le *Code de la démocratie locale* par exemple, en s'imposant aussi bien aux structures contrôlées directement par les pouvoirs publics qu'aux filiales de ces dernières. Ce décret a établi aussi des mesures pour renforcer le pouvoir de contrôle des conseillers communaux sur les intercommunales et vise également à assurer la transparence au moyen d'un cadastre permettant non seulement d'identifier les mandats publics qui ont été

[56] https://www.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2021-1-page-29.htm?contenu=article

[57] Steve jacob. L'institutionnalisation de l'évaluation des politiques publiques en Belgique: entre balbutiements et incantations Res Publica Y 2004 https://www.perfeval.pol.ulaval.ca/sites/perfeval.pol.ulaval.ca/files/2004_res_publica_eval_belgique.pdf

[58] https://www.uvcw.be/marches-publics/actus/art-8013 et https://pouvoirs-locaux.brussels/communications-de-la-direction-des-marches-publics-locaux

confiés aux différents élus, mais également ceux confiés à toute personne non-élue (*en ce compris les dirigeants de structures publiques*), ainsi que les rémunérations ou rétributions y afférentes[59].

Outre le potentiel contrôle exercé par le(s) commissaire(s) du gouvernement, toutes les organisations publiques wallonnes et bruxelloises sont soumises au contrôle d'un réviseur externe[60]. Dans la quasi-totalité des cas, la désignation du réviseur d'entreprise passe par un marché public. Selon les organismes sondés dans une enquête, la mission de l'auditeur externe est définie principalement par l'assemblée générale, le conseil d'administration et le gouvernement. 71% des organismes sondés sont en outre soumis à un contrôle de la *Cour des Comptes* (*souvent sous forme d'«audits thématiques* ») et 29% d'entre eux à un contrôle de *l'Inspection des Finances*. Dans tous les cas, le *directeur général de l'organisation publique* est amené à faire rapport sur le respect du contrat de gestion. Ce rapport est traditionnellement fait auprès du gouvernement et, dans une moindre mesure, auprès du conseil d'administration, voire aux deux.

A côté des contrôles « externes », près de trois quarts des organisations publiques ayant pris part à l'enquête déclarent avoir mis en place un service d'*audit interne*. Lorsqu'un tel service d'*audit interne* existe, il rend compte prioritairement au *Comité d'audit* et à la *Direction générale*. Ce sont ces mêmes acteurs qui évaluent les responsables de l'audit interne. Cela dit, lorsqu'il s'agit de relever les défis majeurs de gouvernance dans les organisations publiques wallonnes et bruxelloises, le contrôle des pratiques de gouvernance et de l'efficacité des contrôles, notamment dans leur dimension financière n'est pas envisagée, sinon en matière de rémunérations.

Cependant, comme évoqué dans un avant-projet de décret visant à renforcer la gouvernance et la transparence dans l'exécution des mandats publics au sein des structures locales et supra-locales et de leurs filiales en Wallonie[61], les mécanismes du cadre de contrôle et de gouvernance demeurent perfectibles, notamment en termes de *transparence active*, mais aussi et surtout, et c'est là un élément central des dérives mises au jour, en termes de *champ d'application.* Ceci *c*ompte tenu des politiques de filialisations et prises de participations en entreprises privées faisant échapper nombre de décisions stratégiques, de mandats, de rémunérations, voire de conflits d'intérêts, aux mécanismes de transparence, et aux mécanismes de contrôle en place par les associés communaux. Cet avant-projet considère également que l'éthique de la gestion publique mérite également que l'on s'attarde à l'établissement *d'un certain nombre de limites que le bon sens et la probité individuels ne suffisent visiblement pas à imposer*. L'ensemble des mesures de cet ordre doit toutefois s'analyser à la lumière de critères de praticabilité et de proportionnalité. À défaut, le bon fonctionnement et la performance des services publics seraient affectés, et, à certains égards, la légalité, voire la constitutionnalité, des mesures envisagées pourrait ne pas être assurée.

En réponse au scandale *Publifin*, les organismes para-régionaux et les intercommunales en Wallonie sont depuis 2017 soumis aux mêmes *Règles de gouvernance* renforcées, dans une série de mesures pour une "*révolution éthique*". La transparence est devenue de rigueur, à travers la publication au *Moniteur* d'un cadastre des mandats publics et des rémunérations, avec identification requise pour les élus comme pour les non-élus. Un registre automatisé permettra de détecter les anomalies concernant la création d'organes, les taux de participation aux réunions, les règles de rémunération, etc.

Pour ce qui est de restaurer la confiance par le renforcement, proportionné et praticable, de l'éthique et de la transparence, l'avant-projet de décret traite en détail des rémunérations des différentes parties prenantes concernées et prévoit notamment la fin de la rémunération des mandats dérivés de mandats exécutifs. L'*Union des Villes et Communes de Wallonie* dit cependant ne pouvoir marquer son accord sur une telle mesure car celle-ci considère que « tout travail mérite salaire » et toute prise de responsabilité mérite compensation. Et que la rémunération des mandats exécutifs étant fonction de la taille des communes, une suppression de toute rémunération des administrateurs titulaires de mandats originaires exécutifs aurait pour conséquence de faire peser sur les administrateurs porteurs d'un mandat exécutif une même responsabilité, somme toute importante, pour un tarif différent. Pareille mesure serait assurément de nature à réduire l'engagement des mandataires exécutifs locaux dans l'administration des structures publiques para- et supra-communales.

Le mécanisme de mise en œuvre de la dégressivité des rémunérations fixes est toutefois différent de celui applicable aux parlementaires. Dans un souci de cohérence des mesures éthiques et de simplification des mécanismes en vigueur, la question est alors posée de savoir s'il ne serait pas envisageable d'adopter un mécanisme identique. Par ailleurs, l'ordonnance du 14 décembre 2017 conjointe à la *Région de Bruxelles-*

[59] http://www.cjg.be/wp-content/uploads/2018/12/2018-d%C3%A9cembre-JZ-Gouvernance.pdf
[60] https://www.guberna.be/sites/default/files/public/2020-03/etat_des_lieux_pratiques_de_gouvernance_publique_rw-bxl.pdf
[61] https://www.uvcw.be/no_index/articles-pdf/download/1390.pdf

Capitale et à la *Commission communautaire commune* sur la transparence des rémunérations et avantages des mandataires publics bruxellois prévoit, pour chaque organisme soumis à son champ d'application, la publication sur internet d'un rapport annuel (*transmis à la Cour des comptes*) qui comprend les rémunérations publiques, la présence aux réunions, la liste des marchés publics octroyés et leurs bénéficiaires. Le contrôle sera assuré par une cellule « *Transparence des rémunérations* » qui émanera du *Parlement bruxellois*, tandis que les sanctions seront prononcées par une Commission de déontologie.

En ce qui concerne l'organisation annuelle d'un *Conseil d'administration* ouvert au public, cet avant-projet de décret abandonne en l'idée, irréalisable pour les raisons pratiques et juridiques qui ont été explicitées par ailleurs, au profit de l'organisation annuelle d'une séance spécifique d'information et d'échange avec le public. *L'Union des Villes et Communes de Wallonie* ne peut suivre le projet du Gouvernement en ce qu'il prévoit l'ouverture des réunions du *Comité de gestion des associations de projet* au public, et ce, pour les raisons identiques à celles évoquées pour l'ouverture des conseils d'administration des intercommunales. Il est même considéré que s'agissant d'une assemblée par nature publique, il conviendrait d'éviter d'y aborder toute question de personnes, qu'il s'agisse de bénéficiaires des services de l'intercommunale, de membres de son personnel ou de membres de ses organes de décision.

Figure : l'organisation de la Direction Générale de *Bruxelles Finances et Budget*

En *Région bruxelloise*, l'organisation *Bruxelles Finances et Budget*[62] est chargée de toutes les missions liées au budget, à la comptabilité et aux finances régionales, en ce compris l'organisation du contrôle. Elle élabore, porte et développe le contrôle de gestion, le contrôle budgétaire et le rapportage budgétaire et comptable, et apporte son soutien permanent au Gouvernement dans l'élaboration du budget, en menant des actions qui améliorent le système de suivi et d'exécution.

Au niveau fédéral, Le champ des activités d'un groupe de travail « renouveau politique » lancé en 2017 dans la foulée des scandales *Publifin, Publipart* et *Telenet* ne visait pas uniquement la gouvernance au sens strict mais aussi des propositions concernant la législation électorale, la participation citoyenne et les conflits d'intérêt[63]. En matière de transparence, la *Chambre des représentants* a adopté en mars 2018 une loi spéciale modifiant la législation spéciale relative aux listes de mandats et déclarations de patrimoine en ce qui concerne la transparence des rémunérations, son extension aux administrateurs publics, le dépôt électronique et le contrôle de son respect. L'obligation qui consistait, pour une série de mandataires, à devoir rendre public leurs mandats et à déclarer, sous enveloppe scellée, leurs rémunérations à la *Cour des comptes* s'applique désormais à tous les membres des conseils d'administration, des directions ou des conseils consultatifs des personnes morales sur lesquelles l'autorité publique exerce une influence dominante, ainsi qu'à leurs structures dérivées. Tout comme en Wallonie et à Bruxelles, la loi spéciale instaure également une procédure administrative de sanction en cas de non-respect de l'obligation de déclaration. L'organe de sanction est ici la *Cour des comptes*.

Il reste à voir si ces règles seront appliquées entièrement. Il est indispensable de procéder à leur évaluation afin

[62] https://servicepublic.brussels/bruxelles-finances-et-budget/
[63] http://www.cjg.be/wp-content/uploads/2018/12/2018-d%C3%A9cembre-JZ-Gouvernance.pdf

de mesurer l'effectivité des mesures de contrôles et de publicité des rémunérations et faire le bilan d'éventuelles incohérences ou de mauvaise application.

Par ailleurs, pour le parti politique *Les Engagé-e-s*, redonner confiance dans la démocratie et l'action politique est un enjeu fondateur. C'est dans ce cadre qu'une réflexion a été menée afin de fixer des règles de « *nouvelle gouvernance et sobriété politique* ». Au-delà de la mise en place d'une *assemblée citoyenne*, ils proposent que différentes mesures soient d'ores et déjà adoptées et vont déposer des propositions dans ce sens dans tous les Parlements : *statut des députés, des exécutifs et des partis politiques*[64].

D'autres partis politiques comme *Ecolo* et *Défi*[65,66] soutenus par le *Parti socialiste* francophone et néerlandophone (le *SPA)* ont également fait des propositions en manière de bonne gouvernance : les générations futures seraient intégrées au cœur de la décision publique par la mise en place d'une inspection du développement durable et par le développement des outils d'évaluation des politiques publiques. En matière particulièrement de suivi de cess pratiques de gouvernance, un contrôle et une validation des pouvoirs des parlementaires élus serait assuré par une juridiction indépendante composée de magistrats. il est aussi prévu de donner un pouvoir de décision et de sanction à la *Commission de déontologie* et permettre sa saisine par des citoyens, ceci en assurant la rapidité de la procédure de recevabilité et la transparence des décisions qui seraient anonymisées. Il est prévu aussi d'assurer la transparence des subventions octroyées par les pouvoirs publics, d'assurer la publicité des décisions du Gouvernement et de publier automatiquement les actes administratifs, les études, les avis tout en donnant un pouvoir de décision aux commissions d'accès aux documents administratifs.

1.3. Le Règlement et la Directive de l'UE transposés en droit belge et portant sur les exigences spécifiques d'audit applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public, des sociétés cotées et d'autres organisations.

Le *Parlement européen* et le *Conseil de l'Europe* avaient adopté en 2014 un *Règlement* et une *Directive* portant sur une réforme des exigences spécifiques de l'audit applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public, comme les sociétés cotées, les établissements de crédit, les entreprises d'assurances et de réassurances, etc. Les thèmes principaux de la réforme étaient la rotation externe des cabinets d'audit et l'interdiction et limitation des services autres que d'audit, une nouvelle supervision publique des réviseurs d'entreprises, le reporting étendu du commissaire et le renforcement du comité d'audit. Cette réforme résulte d'un besoin fort, ressenti par l'autorité publique et les parties prenantes, d'augmenter le degré de confiance que les utilisateurs des états financiers doivent pouvoir avoir dans l'information financière des sociétés.

Les nouvelles exigences en matière de *Rapport du commissaire* constituent une évolution fondamentale qui répond aux attentes des investisseurs et des autres parties prenantes qui souhaitent plus qu'une simple opinion binaire et attendent du rapport du commissaire qu'il fournisse une clé de lecture des comptes annuels et un outil facilitant la compréhension des éléments les plus significatifs permettant de juger la situation financière de l'entité. L'évolution la plus significative tant au niveau européen qu'au niveau de la *Norme internationale d'audit* (ISA 700) a trait à la communication des risques jugés les plus importants d'anomalies significatives dans le *Rapport d'audit*. Afin d'assurer un contrôle de qualité, les fonctions attribuées au comité d'audit ont été étendues de différentes manières par la réforme européenne de l'audit. Un axe fondamental de la réforme est la révision des règles sur l'indépendance du réviseur d'entreprises.

1.4. La gouvernance d'entreprise en Belgique

« En fin de compte, la bonne gouvernance est une affaire de personnes.
Leurs valeurs, leurs compétences, leurs comportements
et leurs manières respectueuses de traiter autrui
déterminent le succès à long terme de la société. »
Thomas Leysen

Dans le cadre de la transposition des textes européens en droit belge, le *Conseil supérieur des Professions économiques* a rendu deux avis importants et bien étayés pour l'élaboration de la nouvelle loi portant

[64] https://www.lesengages.be/actualite/nouvelle-gouvernance-et-sobriete-politique-les-engages-fixent-leurs-regles-et-les-deposent-au-sein-des-parlements/

[65] https://www.lecho.be/economie-politique/belgique/general/defi-propose-une-charte-de-bonne-gouvernance-aux-autres-partis/10460976.html

[66] https://www.levif.be/belgique/accord-sur-la-bonne-gouvernance-entre-ecolo-groen-et-defi/

organisation de la profession et de la supervision publique des réviseurs d'entreprises et un outil important qui permet aux réviseurs d'entreprises d'affronter avec succès les défis de leur profession. Cette procédure a fait l'objet d'une consultation avec toutes les parties prenantes. Le premier avis portait sur la réforme en matière de supervision publique des réviseurs d'entreprises et le second sur les autres aspects de la réforme européenne en matière d'audit. Cela a donné lieu à un certain nombre de lignes directrices sur lesquelles a été fondée la réforme de l'audit[67].

Il a notamment été opté pour l'instauration d'un système de supervision de qualité homogène tant pour les réviseurs d'entreprises exerçant des mandats auprès d'entreprises d'intérêt public que pour les réviseurs d'entreprises n'exerçant pas de tels mandats. Le *Collège de supervision des réviseurs d'entreprises* devait développer une seule méthodologie pour l'ensemble du contrôle de qualité et de la surveillance des réviseurs d'entreprises veillant à ce que la supervision des réviseurs d'entreprises se fasse de manière proportionnelle. L'objectif de la réforme européenne est d'imposer des règles plus strictes en matière de contrôle légal *des entités d'intérêt public (EIP)* par le biais d'un règlement d'application directe dans tous les États membres de l'*Union européenne*. Cela introduit notamment le principe de la rotation externe obligatoire pour l'audit de ces EIP.

Le législateur belge ayant opté pour le maintien des mandats d'une durée de 3 ans, cela implique qu'un mandat d'audit pourra, en ce qui concerne les EIP, être renouvelé deux fois consécutives afin de respecter la période maximum de 10 ans imposée par le Règlement européen. A noter que les Etats membres pourront permettre la fourniture de certains services qui sont dans la liste des « services interdits » (*voir ci-dessous*), à la condition expresse que ces prestations n'aient pas un impact significatif sur les comptes de l'entité contrôlée et que le principe d'indépendance du commissaire aux comptes soit respecté.

Les « services interdits » aux auditeurs

- *les services liés à la fiscalité : la préparation de déclarations, l'identification de subventions publiques, d'incitation fiscale, l'assistance en matière de contrôle fiscal, et les conseils fiscaux ;*
- *les services liés à la gestion et la prise de décisions dans l'entité contrôlée ;*
- *les services liés à la comptabilité, à la paie ;*
- *la conception et la mise en place de procédures liées au contrôle interne, à la gestion des risques et à la mise en place de systèmes d'information, ;*
- *les services d'évaluation ;*
- *le fait de jouer un rôle d'avocat (le secrétariat juridique, la négociation, et la défense dans les litiges) ;*
- *le fait d'assurer la fonction d'audit interne ;*
- *les services liés au financement et à la structure du capital : interdiction d'intervenir pour conseiller dans la stratégie d'investissement, la structuration du capital, à l'exception de l'émission de services d'assurances en relation avec les états financiers ;*
- *le fait de promouvoir, vendre ou souscrire aux actions de la société contrôlée ;.*
- *le fait de participer au recrutement des membres de la direction, de structurer l'organisation de la société contrôlée, participer au contrôle des coûts en termes de ressources humaines.*

En dépit des constatations scientifiques, du cadre normatif national et international et des préoccupations des auditeurs et PME qui sont tenus de désigner un commissaire, le législateur belge a jugé nécessaire de maintenir voire de renforcer les 7 services déjà interdits pour les entités qui ne sont pas d'intérêt public (non-EIP). Les 7 services existants, tels que renforcés par le législateur, sont interdits pour le commissaire et pour tout membre de son réseau à la fois dans les EIP et les non-EIP, tandis que 5 nouveaux services supplémentaires sont interdits. Peu de réels changements sont par contre à attendre pour les sociétés contrôlées qui ne sont pas des EIP. Les exigences du *Règlement en matière de rapport d'audit* s'articulent autour de deux objectifs, à savoir le renforcement de la communication externe en matière d'indépendance et l'amélioration de la valeur informative du rapport d'audit. Les cabinets devront garder trace de tout manquement significatif aux dispositions de la nouvelle loi, des conséquences de ces manquements et des mesures prises pour y remédier ; autre exemple : un système de dénonciation interne au cabinet devra être mis en place, permettant de signaler les infractions au cadre législatif et réglementaire applicable.

Le *Comité d'audit* joue un rôle central dans l'évaluation et le suivi de l'indépendance du commissaire, en ce sens qu'il veille au caractère adéquat des services autres que d'audit fournis à l'entité contrôlée. Il marque son approbation après évaluation des risques pesant sur l'indépendance et des mesures de sauvegarde prises pour atténuer ces risques. Il convient en outre de respecter des limitations quantitatives, à l'exception des services

[67] https://www.icci.be/docs/default-source/fr/Documents/publications/livres/R%c3%a9forme-europ%c3%a9enne-de-l'audit-et-son-impl%c3%a9mentation-en-Belgique.pdf

prescrits par les législations européenne et nationale. Il est extrêmement important pour un *Comité d'audit,* outre d'obtenir un rapport d'audit rédigé sur la base d'un audit de qualité, d'avoir également une idée de la qualité du processus qui conduit à l'information financière, et de la qualité de l'organisation financière de l'entreprise. L'auditeur externe peut fournir des perspectives intéressantes à cet égard.

En Belgique, les entreprises ont adopté en 2020 la troisième version d'un *Code de gouvernance d'entreprise*[68] adapté au nouveau *Code belge des sociétés et des associations* qui contenait d'importantes modifications concernant les sociétés cotées en bourse. Il a fait l'objet d'une large consultation publique (*administrateurs, des gestionnaires, des investisseurs, des universitaires et des représentants de syndicats et d'organisations non gouvernementales)* et offre en particulier la possibilité d'opter pour un modèle de gestion dual, avec un conseil de surveillance et un conseil de direction totalement distincts.

Le Code 2020 s'applique de manière obligatoire (« application obligatoire ») et son premier principe prévoit que les sociétés doivent prendre « *une décision fondée et réfléchie quant au modèle de gestion qui leur convient le mieux, choix qui devra être réévalué à intervalles réguliers en fonction de l'évolution de la société et des changements de l'environnement dans lequel elle opère.* ». Une société doit aussi se doter d'un *Conseil collégial,* efficace et équilibré comprenant une majorité d'administrateurs non exécutifs et un nombre approprié d'administrateurs indépendants. Un *comité d'audit*, un *comité de rémunération* et un *comité de nomination* comprendront au moins trois administrateurs. Le *Conseil* s'assure alors que la composition de chaque *Comité* est globalement équilibrée et que chaque comité dispose de l'indépendance, des compétences, des connaissances, de l'expérience et de la capacité requise pour s'acquitter efficacement de ses tâches.

Une société doit également disposer d'une procédure rigoureuse et transparente pour évaluer au moins une fois tous les trois ans ses propres performances ainsi que son interaction avec le management exécutif, de même que sa taille, sa composition, son fonctionnement et celui de ses comités. Le respect du *Code* sera contrôlé par différentes parties prenantes dont les actionnaires de la société, le commissaire, et *l'Autorité des Services et Marchés Financiers* (FSMA). Toutes les sociétés doivent rendre compte publiquement du respect du coder et en respecter les dispositions.

Si une société ne se conforme pas à une ou plusieurs dispositions, elle doit indiquer à quelles dispositions du *Code* elle ne se conforme pas et explique les raisons qui justifient cette dérogation. A noter qu'il est également désormais requis qu'un nombre minimum d'actions soient détenues par les membres de la Direction générale pendant la durée de leur mandat et qu'une partie de la rémunération des administrateurs soit versée sous forme d'actions pour contribuer à faire en sorte que toutes les parties concernées agissent selon une perspective d'actionnaires à long terme.

2. L'évolution en Europe des pratiques de gouvernance des entreprises.

« La gouvernance consiste à mettre en œuvre tous les moyens
pour qu'un organisme puisse réaliser les fins pour lesquelles il a été créé,
et ce de façon transparente, efficiente et respectueuse des attentes de ses parties prenantes.

La gouvernance est donc faite de règles d'imputabilité
et de principes de fonctionnement mis en place par le conseil d'administration
pour en arrêter les orientations stratégiques, assurer la supervision de la direction
et favoriser l'émergence de valeurs de probité et d'excellence au sein de l'organisation. »
Yvan Allaire

Du fait du passage progressif d'un *capitalisme patrimonial* à un *capitalisme actionnarial* et *mondialisé* tendant à accroître la distance entre propriétaire(s) et dirigeants, les actionnaires ont progressivement souhaité se réapproprier un certain pouvoir de décision. Les pratiques décisionnelles pour l'opérationnalisation de plans stratégiques et de leur exécution, du sommet de la pyramide vers sa base, pouvant devenir source de dysfonctionnements potentiels, voire probables (*divergences, aléa moral, etc*.) et dont va naître la nécessité d'un contrôle spécifique. Notamment les exigences de rendement financier à court terme d'actionnaires « lointains » leur faisant négliger, voire ignorer, les contraintes de durabilité de la gestion opérationnelle à moyen ou long terme des entreprises. Comme on le constate cruellement aujourd'hui dans divers secteurs, beaucoup de dirigeants d'entreprise n'hésitent ou se voient contraints, parfois à l'encontre de leur vision propre, d'adopter

[68] https://corporategovernancecommittee.be/assets/pagedoc/1327585529-1651062342_1651062342-code-belge-de-gouvernance-dentreprise-2020-0.pdf

des raisonnements court-termistes plus soucieux de valoriser leurs intérêts personnels et immédiats de ces actionnaires lointains que ceux de leurs partenaires socio-économiques sans parler des contraintes climato-écologiques, et encore moins ceux des générations futures.

De ce fait, au travers de l'expression de *corporate governance (gouvernance d'entreprise),* à partir des années 1970 a progressivement émergé un mode de gestion défini comme « *l'ensemble des mécanismes qui garantissent aux différents bailleurs de fonds un retour sur investissement, en évitant une appropriation de valeur excessive par le dirigeant et les actionnaires dominants*. » Il s'est fondé alors sur une meilleure articulation entre le pouvoir des acteurs impliqués dans la prise de décision au sein de l'entreprise et de leur mode d'interaction entre actionnaires et gestionnaires.

La *Commission européenne* a alors publié un *Livre vert* soulevant les questions centrales du débat : comment assurer le bon fonctionnement des conseils d'administration et la diversité de leurs membres, améliorer l'implication des actionnaires dans la gouvernance de l'entreprise et de les encourager à s'intéresser à la pérennité de ses résultats et de ses performances, améliorer le suivi et l'application des codes de gouvernance d'entreprise existant au niveau national…

Dans ce contexte, la norme internationale ISO 26000[69] a défini les grands principes qui encadrent la *Responsabilité Sociétale des Entreprises (RSE)*. Elaborée par 90 pays, elle s'inscrit dans le respect de textes fondateurs, comme la *Déclaration universelle des droits de l'Homme* ou ceux de *l'Organisation Internationale du Travail (*OIT). Néanmoins, elle s'adresse non seulement aux entreprises mais propose des lignes directrices pour tout type d'organisation cherchant à assumer sa responsabilité sociétale : organisation, association, ONG, institution qui voudrait s'en inspirer.

Par ailleurs, une *Directive européenne* en préparation[70] vise à améliorer le cadre réglementaire de l'UE en matière de droit des sociétés et de gouvernance d'entreprise. Elle permettrait aux entreprises de privilégier la création de valeur durable à long terme aux bénéfices à court terme. Elle vise à mieux aligner les intérêts des entreprises, de leurs actionnaires et dirigeants, des parties prenantes et de la société.

En Belgique, les entreprises ont adopté en 2020 la troisième version d'un *Code de gouvernance d'entreprise*[71] adapté au nouveau *Code belge des sociétés et des associations* qui contenait d'importantes modifications concernant les sociétés cotées en bourse. Quelques éléments-clés de celui-ci sont évoqués ci-dessous.

3. Le contrôle du respect du droit communautaire de l'U.E.

En matière de contrôle de l'application de la législation, la Commission a exposé le recours stratégique et ciblé aux *procédures d'infraction*[72]. Le but premier de la *procédure d'infraction* est de veiller à ce que les États membres donnent effet au droit de l'Union dans l'intérêt général, pas d'accorder une réparation à titre individuel.

3.1. La « *Procédure préalable à l'infraction* » (EU Pilot)

Lorsque la *Commission européenne*, malgré ses efforts de prévention et son soutien aux États membres, constate une possible violation du droit de l'Union, **elle peut décider de recourir à une procédure préalable à l'infraction, appelée *EU Pilot*.** Cet outil peut être utilisé lorsqu'il est susceptible d'aboutir à une mise en conformité plus rapide qu'une procédure d'infraction formelle. Il permet à la *Commission* de résoudre un certain nombre de cas sans qu'il soit nécessaire de passer à une procédure d'infraction. Elle peut également s'avérer utile dans les cas où la *Commission* souhaite recueillir des informations factuelles ou juridiques nécessaires pour mener à bien son évaluation. Cela peut être le cas, par exemple, si les questions en jeu sont de nature technique.

Elle n'est par contre pas utilisée lorsque l'infraction est bien démontrée, évidente ou reconnue par l'intéressé, ni pour des questions plus sensibles pour lesquelles des discussions au niveau technique sont moins susceptibles de déboucher sur un résultat positif. La *Commission* doit également se prémunir contre le risque qu'une telle procédure entraîne des retards inutiles : si la procédure devient excessivement longue sans progrès substantiel,

[69] https://www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/store/fr/PUB100258_fr.pdf
[70] https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12548-Gouvernance-dentreprise-durable_fr
[71] https://corporategovernancecommittee.be/assets/pagedoc/1327585529-1651062342_1651062342-code-belge-de-gouvernance-dentreprise-2020-0.pdf
[72] Dans la communication de 2016 intitulée «Le droit de l'UE: une meilleure application pour de meilleurs résultats» et dans la communication de 2022 intitulée «Faire appliquer le droit de l'Union afin de permettre à l'Europe de tenir ses engagements» https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fr/MEMO_12_12

ou si l'État membre manque de coopération, la *Commission* met fin à la procédure *EU Pilot* et passe à une *procédure d'infraction*.

La priorité est accordée à la lutte contre les violations ayant la plus forte incidence sur les intérêts des citoyens et des entreprises, notamment les violations du droit de l'Union qui entravent la mise en œuvre d'objectifs stratégiques importants de *l'Union européenne* : non-communication des mesures prises pour transposer une directive en droit national ; non-conformité aux exigences de directives de l'*Union* ; infractions aux traités, règlements ou décisions ; droit de l'*Union* non appliqué correctement ou non appliqué du tout par les autorités nationales. La *Commission* propose alors des sanctions financières à la *Cour européenne* sur la base d'une méthode accessible au public[73], mais c'est la *Cour* qui décide des montants définitifs dans son arrêt. Ces sanctions tiennent notamment compte de l'importance des règles violées et de l'incidence de l'infraction sur les intérêts généraux et particuliers.

3.2. La procédure d'infraction

Dans une *Communication* de 2022[74], La *Commission européenne* expose la manière dont elle a approfondi et développé son objectif de veiller via *la procédure d'infraction* à ce que les États membres se conforment au droit communautaire dans les meilleurs délais. Elle y expose ses travaux sur l'application de la législation afin de garantir que le droit communautaire soit respecté de la même manière dans tous les États membres pour maximiser les avantages concrets que son travail de mise en œuvre et d'application apporte dans la vie quotidienne des citoyens de l'UE. L'approche stratégique de la Commission dans ce contexte est que les procédures d'infraction portent sur des problèmes systémiques et structurels affectant un grand nombre de personnes ou d'entreprises dans un État membre donné ou dans l'ensemble de l'Union, et plus rarement sur des questions individuelles. Une grande importance y est attachée à la transparence qui aide le grand public à s'engager la responsabilité partagée de l'application de la législation et favorise un respect plus rapide de la part des États membres. États membres. C'est pourquoi la Commission a progressivement augmenté les informations rendues publiques concernant ses activités de contrôle.

Un rapport annuel sur le contrôle de l'application du droit communautaire de l'UE présente les principales tendances, détaille la coopération avec les États membres et explique les principales décisions d'infraction. Un registre public des procédures d'infraction fournit en outre des informations actualisées sur la dernière étape franchie dans chaque cas. Elle se félicite en particulier plus de 90 % des cas d'infraction sont en effet résolus à un stade précoce de la procédure et avant d'être portés devant la Cour de justice. Ce qui garantit une mise en conformité plus rapide et permet d'économiser du temps et de l'argent dans l'intérêt général et non d'offrir une réparation individuelle

Les cas isolés de mauvaise application du droit communautaire, qui ne soulèvent pas de questions générales de principe et qui ne témoignent pas d'une pratique générale ou de lacunes systémiques, sont traités plus efficacement par des organes de recours plus proches des personnes concernées par l'infraction.

3.3. La réalisation d'audits pour vérifier la conformité au droit de l'U.E.

Dans certains domaines du droit communautaire, la *Commission* effectue des audits pour vérifier si les États membres respectent les règles de l'UE dans la pratique et pour évaluer les contrôles nationaux. Les audits sont un outil essentiel pour protéger le budget de l'UE. Ils permettent de détecter les paiements irréguliers et de recouvrer les montants indûment dépensés par l'État membre qui n'a pas respecté les règles et les principes de bonne gestion financière. Les recommandations résultant des audits et des plans d'action mis en place par les États membres à la demande de la *Commission* conduisent souvent directement à une amélioration de la mise en œuvre des règles par les autorités des États membres.

4. La gouvernance des *Partenariats Public - Privé* (PPP)

L'expression « *Partenariat Public-Privé* » s'est transformée en expression à la mode partout dans le monde, avec le désavantage d'être devenue un phénomène insaisissable et flou, englobant divers types de collaboration entre les secteurs privé et public, de l'impartition simple à des ententes organisationnelles conjointes en passant par des ententes informelles avec des significations multiples[75]. Très souvent, le PPP est simplement vu comme une

[73] https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FR/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020XC0911(01)

[74] Communication de la Commission européenne - Enforcing EU law for a Europe that delivers COM(2022) 518 13 oct2022 https://commission.europa.eu/system/files/2022-10/com_2022_518_1_en.pdf

[75] Linder, 1999 ; McQuaid, 2000 ; Pollitt, 2003 https://opus4.kobv.de/opus4-hsog/frontdoor/index/index/docId/674

façon pratique de financer un projet d'infrastructure publique malgré les restrictions budgétaires et de se soustraire aux sévères *critères de Maastricht*, et les objectifs d'efficience ne sont normalement pas des éléments dominants dans les considérations des politiciens

Les PPP sont des contrats de longue durée en vertu desquels le secteur privé fournit des biens et des services d'infrastructure qui sont traditionnellement du ressort de l'État. L'État peut ainsi se détacher de la gestion courante pour se centrer sur les produits et les résultats escompté. Les PPP pouvant être alors un atout d'efficience et de rendement : maîtrise du dépassement des coûts et des retards, meilleure conception des projets et qualité des services, garantie d'un entretien approprié et dans les temps .

Si la définition claire et non équivoque des droits et devoirs de chacun des partenaires est bien souvent considérée comme un premier pas vers le succès des PPP[76] , force est de constater que sa réalisation n'est pas aisée. Les PPP soulèvent des inquiétudes en matière de responsabilité dont la nature est tant démocratique qu'administrative. Plusieurs effets externes découlant de l'orientation inhérente du secteur privé vers un positionnement sur les marchés peuvent surgir s'ils sont combinés à des capacités gouvernementales limitées s'agissant de veiller à la réalisation des objectifs d'équité et de qualité dans l'éducation. Loin de fournir une plus grande flexibilité, les PPP amènent leur lot de rigidités, des asymétries d'informations, un manque de transparence, ainsi qu'une faible imputabilité des élus. Comme le souligne Hamel, les élus "*ne peuvent plus être tenus responsables des opérations au jour le jour.* Alors que l'émergence des PPP dans les années 1990 accompagna l'émergence néolibéralisme, la création des partenariats public-commun (PPC) pourrait limiter l'ingérence du privé dans les institutions publiques et favoriser la démocratie, en alliant l'auto-organisation des communautés à la reconnaissance par l'État. S'il est encore trop tôt pour fournir un aperçu détaillé des impacts sociaux, politiques et économiques de tels partenariats PPC, il n'en demeure pas moins que leur objectif, qui est de favoriser une gouvernance partagée au service de l'intérêt général, permet de proposer une alternative concrète à l'ingérence du privé dans les institutions publiques[77].

Les PPP peuvent, comme les autres institutions, présenter des risques budgétaires importants telles des dépenses hors budget qui échappent aux contrôles, une dette hors bilan et la création de passifs éventuels et futurs. Les PPP réduisent aussi la flexibilité budgétaire à long terme, et peuvent parfois menacer la viabilité macroéconomique de leurs projets.

D'une manière générale, pour parvenir à une solution durable de ces partenariats, il est essentiel d'établir un cadre juridique et réglementaire précis.[78] Les PPP étant particulièrement exposés aux risques de corruption et de mauvaise gouvernance, gérer les opérations de PPP implique de renforcer le cadre de gestion et de supervision[79]. Outre une attribution claire des responsabilités et un personnel compétent et dévoué, il faut un processus de validation de chaque étape par une cellule spécialisée. Ce qui impose un solide cadre juridique qui … garantisse un environnement légal clair, prévisible et facilement accessible, qui donne au secteur privé l'assurance que le secteur public respectera ses engagements et précise les rôles et responsabilités de tous les interlocuteurs pertinents dans une transaction de PPP et, sur cette base, une communication totale et transparente de tous les risques budgétaires issus des PPP.

P. Sadran ainsi que J. Burnham montrent de façon particulièrement intéressante la difficulté à laquelle les autorités publiques françaises, notamment locales, se trouvent confrontées lorsqu'il s'agit de « piloter » les activités partenariales [80] P. Sadran estime que ce problème tient, en partie, de la faiblesse traditionnelle des mécanismes d'évaluation et d'appui des autorités publiques. la complexification de la gouvernance qu'induisent ces nouvelles formes de coordination partenariales n'est guère de nature à faciliter la tâche aux autorités publiques dans leurs efforts de pilotage, de régulation et d'appui des PPP[81]. La responsabilité du gouvernement est pérenne dans la mesure où les citoyens continueront à tenir le gouvernement pour responsable de la qualité des services publics. Le gouvernement devra également conserver suffisamment d'expertise, que ce soit par l'intermédiaire de l'organisme chargé de l'exécution et/ou par l'intermédiaire d'un organisme réglementaire,

[76] Hofmeister (Albert) et Borchert (Heiko), « Public–private partnerships in Switzerland : crossing the bridge with the aid of a new governance approach », *International Review of Administrative Sciences*, Vol.70 (2), 2004, p.217-232 ;
Jacobson (Carol) et Soi (Sang Ok), « Success factors : public works and public-private partnerships », *International Journal of Public Sector Management*, vol. 21 (6), 2008, pp. 637- 657.

[77] https://echoslaiques.info/au-dela-du-ppp-vers-des-partenariats-public-commun/

[78] A ce sujet, consulter les rubriques Législation et Réglementation de la Banque Mondiale

[79] https://www.imf.org/external/np/seminars/eng/2014/cmr/fra/pdf/Queyranne_FRE.pdf

[80] Burnham (June), « Local Public-Private Partnerships in France :….

[81] https://www.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2009-2-page-383.htm

pour être en mesure de comprendre les accords de PPP, de s'acquitter de ses propres obligations conformément à cet accord de PPP et de surveiller les performances du secteur privé ainsi que de faire respecter ses obligations.

Le *Conseil de l'OCDE* a publié de son côté une *Recommandation sur les Principes applicables à La Gouvernance publique des Partenariats public-privé*.[82] Elle recommande en particulier d' établir un cadre institutionnel clair, prévisible et légitime s'appuyant sur des autorités compétentes et dotées de ressources suffisantes, de fonder le choix des partenariats public-privé sur un objectif d'optimisation de la dépense publique mais aussi *d'utiliser de manière transparente la procédure budgétaire pour réduire au minimum les risques budgétaires et assurer l'intégrité de la procédure de passation du marché.* La décision d'investir devrait faire suite à une analyse coûts /avantages globale tenant compte des interactions entre le projet et les autres objectifs et outils de l'action publique tels que l'aménagement du territoire, la régulation du trafic, les services d'intérêt public et les plans de développement. Il conviendrait de veiller tout particulièrement à ce que la transparence budgétaire des partenariats public-privé soit assurée dans l'ensemble du secteur public. Les autorités devraient se prémunir contre le gaspillage des ressources et la corruption en s'assurant de l'intégrité de la procédure de passation des marchés.

La faillite d'un projet de PPP lancé par le gouvernement fédéral autrichien, le projet *Adonis*

Il visait la mise en place d'un réseau national de radiocommunication hautement sécuritaire à l'intention des organismes d'urgence (*police, incendie, ambulance, armée*). Peu après sa mise en œuvre en novembre 2002 et des difficultés de capitalisation et d'utilisateurs potentiels, le ministère de l'Intérieur examinait déjà la possibilité d'abandonner le projet parce qu'il craignait une hausse du fardeau budgétaire compte tenu du faible nombre d'utilisateurs recrutés. Le suivi du projet a mené le ministère de l'Intérieur à faire parvenir à la direction de l'entreprise *Mastertalk* une lettre dans laquelle il l'accusait de « manquer de professionnalisme », de « ne pas respecter le calendrier des travaux » et de « ne pas avoir soumis suffisamment de plans du projet ». L'entreprise s'est vu imposer une date limite pour proposer une solution aux lacunes du projet ainsi qu'une garantie pour garder le projet sur les rails. En Autriche, une étude ayant analysé l'ensemble du projet[83] a mis en évidence une part considérable des difficultés s'expliquant par la présence de problèmes de conception procédurale, organisationnelle et contractuelle qui trouvent leurs origines dans la rationalité individuelle et les intérêts concurrentiels. Problèmes liés à l'interaction des pressions normatives favorisant la propagation des PPP comme modèles organisationnels légitimés mais aussi de nombreux obstacles réglementaires : *Constitution, cadre de réglementation, lois relatives aux marchés publics, « politie » fragmentée*. La dynamique du processus dans son intégralité indique qu'il y a alors eu une résistance générale aux conceptions de nouveau rôle et un problème fondamental de compréhension mutuelle. Le 26 juin 2003, les deux partenaires ont résilié simultanément le contrat du projet ADONIS La chute du projet semblant clairement liée aux intérêts conflictuels des partenaires, aux problèmes mandant-mandataire, aux ententes contractuelles insuffisantes ainsi qu'aux déficits organisationnels et procéduraux. A mesure que le projet avançait, les divergences d'intérêts et de stratégies sous-jacentes sont devenues de plus en plus importantes et apparentes. Le fait positif est que la relative visibilité, et donc transparence, des conflits et les sévères accusations mutuelles, surtout dans les médias, ont conduit indirectement à un contrôle en temps réel de son déroulement et finalement à l'échec en une période de temps assez courte.

Un certain nombre de rôles institutionnels devraient être assumés avec compétence si l'on veut assurer l'optimisation de la dépense publique et la maintenir tout au long des différentes étapes du projet : Il faudrait combler les lacunes institutionnelles en tenant compte des besoins du pays et de sa situation institutionnelle. L'institution supérieure de contrôle devrait auditer chaque PPP mais la *Recommandation* ne porte par ailleurs que sur une évaluation *a posteriori* portant sur son exécution, son financement et sa conformité. Les évaluations coûts-avantages et le classement des différents projets devraient pouvoir être consultés par la population, afin d'encourager le débat sur l'importance relative des divers grands projets d'infrastructures. La décision d'investir devrait être distincte du choix des modalités de passation du marché et de financement du projet. le projet devrait être soumis à un test préalable des différentes options envisageables pour la passation du marché, test pour lequel la Recommandation explicite 16 questions.

Il convient de prêter une attention particulière aux dispositions contractuelles et à la capacité de contrôle lors des phases ultérieures du projet, de manière à s'assurer que les incitations à bien faire ne disparaissent pas progressivement, à mesure que les coûts liés à l'inexécution du contrat diminuent. Il est ainsi souligné qu'une vigilance particulière est de mise lors du passage à la *phase d'exploitation*, car c'est le moment où les acteurs publics chargés du partenariat public/privé peuvent changer. Les autorités devraient être préparées à cette

[82] https://www.oecd.org/fr/gov/budgetisation/PPPRecommandation.pdf
[83] Gerhard Hammerschmid https://telescope.enap.ca/Telescope/docs/Index/Vol_12_no_1/Telv12n1_hammerschmid.pdf

*phase d'exploitation, l'*optimisation de la dépense publique impliquant *une vigilance et un effort tout aussi importants* lors de cette phase que lors de celle qui la précède. Les opérations relatives aux PPP devraient être contrôlées par le biais de règles relatives aux stocks et aux flux de PPP. Le ministère des Finances devrait tenir un état actualisé de l'ensemble des engagements souscrits au titre de PPP ayant des incidences pour les autorités centrales. Pour renforcer l'intégrité, il faudrait identifier les risques inhérents à l'ensemble des phases de la passation des marchés, définir un dispositif permettant de gérer ces risques et surveiller l'effet des mesures prises pour les limiter. Néanmoins, la *Recommandation*, focalisée sur ses *Principes,* n'aborde aucunement le contrôle du déroulement d'un PPP, sinon *a postériori*.

La gouvernance de ces PPP est donc un enjeu clé. En effet, un PPP étant une concession partielle du champ public, son contrôle est particulièrement important. La gouvernance des PPP doit donc être pensée en amont et renforcée. Une tendance marquée, ces dernières années, consiste à mettre en place de vrais conseils de surveillance ou d'administration des PPP (quel qu'en soit la structure juridique).

Il existe déjà une littérature normative abondante sur les facteurs de réussite des PPP[84]. Cependant, les ambiguïtés conceptuelles qui caractérisent leurs fondements théoriques, notamment en ce qui porte sur leur gouvernance : c'est-à-dire « *la coordination nécessaire (...) de tous ces partenaires (...) si l'on veut atteindre un minimum d'efficacité* » ; Le *modèle coercitif de gouvernance*, notamment, s'entend comme un ensemble de règles et dispositifs imposés par des institutions internationales, régionales et ou nationales pour encadrer un processus PPP.

Comme pour toute activité de contrôle, **la capacité d'engagement** est une des clés de la réussite. C'est bien souvent cette capacité d'engagement qui permet au régulateur de rendre crédible la menace de contrôle et de sanctions. Il est donc souhaitable que le régulateur soit capable de s'engager sur une proposition détaillée relative aux services attendus, au calendrier envisagé et aux modalités de contrôle et de sanctions des différentes parties.

L'une des principales critiques, dite « démocratique », de la gouvernance résidant dans la confidentialité de certaines données, la question s'est vite posée pour les PPP puisqu'il s'agit, en partie, de données publiques. L'*open data* permet alors de changer la donne, y compris pour les entreprises privées. Elles peuvent décider, dans le respect de la loi, de pousser à des pratiques *d'open data* concernant certaines de ces données. L'*open data* s'inscrit dans le développement d'une gouvernance responsable, qui peut allier intérêt des actionnaires et respect de toutes les parties prenantes mais cette touche à un sujet sensible pour les entreprises, certaines sociétés non cotées préférant aujourd'hui ne pas communiquer leurs données, y compris celles dites agrégées.

Tout un ensemble de réglementations et de décisions, ainsi que l'absence d'indicateurs de réussite reconnus, font en effet obstacle à une bonne gouvernance, d'entreprise comme d'administration. Mais en s'appuyant sur les outils actuellement utilisés dans le cadre des PPP, trois bonnes pratiques pouvant servir aux entreprises émergent[85]. Des personnalités externes – diverses et indépendantes pour certaines – doivent constituer la gouvernance des PPP, et celles-ci dotées de moyens d'investigation. Les systèmes de gouvernance d'entreprise doivent pouvoir diligenter des évaluations, sur le modèle de celles qui sont menées dans le cadre des PPP :

- *Ex ante,* elles permettent d'apprécier **l'efficacité et l'efficience** potentielles des actions et des indicateurs clés [86]
- *In itinere* : elles rendent compte, au fur et à mesure, **des conditions de mise en œuvre** du projet, de l'avancement de l'intervention et des résultats acquis ;
- *Ex post*, elles permettent, à la fin du processus, d'évaluer, au-delà du gain direct, **les impacts indirects** du projet.

Un tel contrôle de l'efficacité du processus de gouvernance propre au PPP est rendu possible grâce à l'identification d'un certain nombre d'indicateurs et de KPI propres à la gouvernance – KPI que l'on retrouve notamment dans le monde anglo-saxon et dont 12 figurent dans **la La Déclaration de Paris sur l'efficacité de l'aide** [87] de l'OCDE qui a pour objet de fonder plus concrètement les efforts de développement.

[84] Jacobson (Carol) and Soi (Sang Ok), « Success factors : Public…
[85] Jean-Michel Huet. Gouvernance d'entreprise : trois bonnes pratiques inspirées des PPP https://www.hbrfrance.fr/chroniques-experts/2017/12/18266-gouvernance-dentreprise-trois-bonnes-pratiques-inspirees-ppp/
[86] https://www.hbrfrance.fr/chroniques-experts/2015/04/6590-les-fondations-actionnaires-un-modele-de-gouvernance-tres-repandue-et-efficace/
[87] https://www.oecd.org/fr/developpement/efficacite/declarationdeparissurlefficacitedelaide.htm

Des *fondations d'actionnaires* peuvent jouer un rôle d'actionnaire stable et patient, ce qui permet aux dirigeants d'entreprise de se concentrer davantage sur la stratégie à long terme que sur les seuls indicateurs trimestriels imposés par des « actionnaires » et des études semblent démontrer une performance financière équivalente ou supérieure aux entreprises cotées. Au Danemark, 1350 *fondations d'actionnaires* contrôlent environ 20% des plus grandes entreprises du pays (*Carlsberg, Novo Nordisk, Lundbeck, Moller-Maersk…*) et en Allemagne, elles sont plus de 500. En France, ce type de montage n'est possible que depuis 2005.

Pour fournir une information complémentaire permettant de définir l'assiette fiscale et lutter ainsi contre la fraude douanière, le *Gouvernement du Bénin* a recouru à *Bénin-Control*. La corruption ne s'arrête pas à l'administration douanière et touche généralement tous les niveaux hiérarchiques des sphères administrative et politique ». Pour limiter ces risques, depuis 2006, dans le cadre d'un programme *Columbus*, l' *Objectifs du Millénaire pour le Développement* vise à « *renforcer les capacités administratives douanières pour apprécier rigoureusement les performances des administrations douanières par la mise en place d'indicateurs d'activités, de performance, de contrôle et de risque* »[88]. Si le degré de corruption de la douane est très élevé, il est probable que l'État n'aura pas, dans cet environnement, la capacité de conduire de manière satisfaisante la relation contractuelle, parce qu'il ne sera même pas en mesure d'assurer le suivi et le contrôle des tâches de vérification. Ainsi que le suggère la théorie, la présence de deux superviseurs est potentiellement bénéfique parce qu'elle permet une surveillance mutuelle de leurs activités.

Une autre étude dans le contexte de l'*Unesco*[89] sur les avantages et les inconvénients possibles des PPP dans le secteur de l'éducation explore les multiples effets, risques et enjeux des PPP dans le secteur de l'éducation, en mettant l'accent sur les problématiques d'équité et de responsabilité. Les données concernant différents aspects (*résultats d'apprentissage, inégalités en matière d'éducation, efficacité, etc*.) semblent mettre en cause les conceptions trop simples concernant les attentes à l'égard des PPP et leurs réussites. Le suivi et la réglementation par les États des prestataires privés pour tenter d'inverser les effets externes indésirables comprenant les aspects liés à l'équité et à la qualité se sont avérés extrêmement coûteux en termes de temps et de ressources, et exigent des États de solides capacités de gestion.

°°°

[88] Dequiedt et al, 2009. https://shs.hal.science/halshs-00554331/document

[89] Les partenariats public-privé comme approche des politiques de l'éducation : multiples significations, risques et enjeux https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000247327_fre