

Les vérificateurs internes « sur la crête » : idéologie, politique, éthique et lutte contre la fraude et la corruption

Jeff Everett, Dean Neu et Abu Shiraz Rahaman

Volume 18, numéro 3, automne 2012

URI : <https://id.erudit.org/iderudit/1013779ar>

DOI : <https://doi.org/10.7202/1013779ar>

[Aller au sommaire du numéro](#)

Éditeur(s)

L'Observatoire de l'administration publique

ISSN

1203-3294 (imprimé)

1929-3348 (numérique)

[Découvrir la revue](#)

Citer cet article

Everett, J., Neu, D. & Rahaman, A. (2012). Les vérificateurs internes « sur la crête » : idéologie, politique, éthique et lutte contre la fraude et la corruption. *Télescope*, 18(3), 131–156. <https://doi.org/10.7202/1013779ar>

Résumé de l'article

Cet article examine certains défis idéologiques, politiques et moraux auxquels font face les vérificateurs internes dans leur lutte contre la fraude et la corruption. Plus particulièrement, il considère l'influence de ces trois facteurs sur les définitions de la fraude et de la corruption et sur la perception des objectifs des vérifications internes. Les deux cas très connus de fraude et de corruption (le scandale des commandites au Canada et l'effondrement de WorldCom) sont abordés de manière à montrer comment ces facteurs peuvent nuire à l'indépendance, à l'intégrité et au jugement professionnel des vérificateurs. Ces deux cas d'espèce illustrent bien le phénomène des dénonciateurs et à quel point la foi de ceux-ci en l'intégrité du système peut en faire des victimes d'injustices et d'aliénation, ou même des « héros tragiques ». Finalement, les meilleures politiques d'intervention dans ces situations et les ressources didactiques que la profession a rendues disponibles et qui permettraient d'assister les personnes aux prises avec ces divers enjeux sont décrites.

LES VÉRIFICATEURS INTERNES « SUR LA CRÊTE » : IDÉOLOGIE, POLITIQUE, ÉTHIQUE ET LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET LA CORRUPTION

Par **Jeff Everett**, Professeur associé, Schulich School of Business, York University •
jeverett@schulich.yorku.ca

Dean Neu, Professeur, Schulich School of Business, York University •
dneu@schulich.yorku.ca

Et **Abu Shiraz Rahaman**, Professeur associé, Haskayne School of Business, University of Calgary •
abu.rahaman@haskayne.ucalgary.ca

Traduit de l'anglais

RÉSUMÉ Cet article examine certains défis idéologiques, politiques et moraux auxquels font face les vérificateurs internes dans leur lutte contre la fraude et la corruption. Plus particulièrement, il considère l'influence de ces trois facteurs sur les définitions de la fraude et de la corruption et sur la perception des objectifs des vérifications internes. Les deux cas très connus de fraude et de corruption (le scandale des commandites au Canada et l'effondrement de WorldCom) sont abordés de manière à montrer comment ces facteurs peuvent nuire à l'indépendance, à l'intégrité et au jugement professionnel des vérificateurs. Ces deux cas d'espèce illustrent bien le phénomène des dénonciateurs et à quel point la foi de ceux-ci en l'intégrité du système peut en faire des victimes d'injustices et d'aliénation, ou même des « héros tragiques ». Finalement, les meilleures politiques d'intervention dans ces situations et les ressources didactiques que la profession a rendues disponibles et qui permettraient d'assister les personnes aux prises avec ces divers enjeux sont décrites.

ABSTRACT This paper examines some of the ideological, political and moral challenges that face internal auditors in their fight against fraud and corruption. Specifically, the paper considers how these three factors influence the definitions of fraud and corruption and the perceived purpose of internal auditing. The paper also examines two high-profile cases of fraud and corruption – the Canadian sponsorship scandal and the WorldCom collapse – as a means of showing how these factors can undermine the auditor's independence, integrity and professional judgment. These two cases further highlight the phenomenon of “whistleblowing,” and how a whistleblower's “faith in the system” can lead that person to become a victim of injustice and alienation, or “tragic hero.” Finally, the paper considers how to best deal with this situation, and briefly looks at the educational resources that the profession has made available to deal with these various challenges.

Pour citer cet article : Everett, J., D. Neu et A. S. Rahaman (2012). « Les vérificateurs internes « sur la crête » : idéologie, politique, éthique et lutte contre la fraude et la corruption », *Télescope*, vol. 18, n° 3, p. 131-156.

Qu'est-ce en effet que l'homme absurde? [...] Il [est celui qui] préfère son courage et son raisonnement. Le premier lui apprend à vivre sans appel et se suffire de ce qu'il a, le second l'instruit de ses limites. (Albert Camus 1983, p. 66)

Parmi leurs nombreux devoirs, les vérificateurs gouvernementaux sont chargés de détecter les systèmes de contrôle inefficaces et les cas de non-respect des lois, des règles et des politiques organisationnelles (United States Office of Management and Budget, 1984). Afin d'y parvenir, ils disposent d'une variété d'outils et de techniques, d'une grande expérience générale ou, dans le cas d'un manque sur ce plan, d'excellentes connaissances acquises au cours de leurs nombreuses années de formation. Il arrive cependant trop fréquemment que la description des tâches et la formation qu'ont reçue les vérificateurs avant d'occuper ces emplois négligent l'importance des habiletés nécessaires pour naviguer dans les environnements chargés sur les plans idéologique, politique et moral auxquels ils font face au cours de l'exercice de leurs fonctions. Ce détail, selon nous, peut au final compromettre les attributs les plus importants du vérificateur, soit l'indépendance, l'intégrité et le jugement professionnel (Libby et Thorne, 2003; Neu, Friesen et Everett, 2003).

Cette négligence des réalités de la pratique ainsi qu'une insistance exagérée sur les aspects légaux et rationnels du domaine causent des problèmes particuliers aux vérificateurs internes qui travaillent au sein des gouvernements. Les objectifs politiques et les affiliations partisans touchent régulièrement (et selon certains, de plus en plus) les pratiques et routines des organisations (Hubbard et Paquet, 2010). Il y a pire; les vérificateurs sont fréquemment tenus de rapporter les découvertes qu'ils sont censés identifier aux responsables des contrôles fautifs et des normes transgressées. Il est donc clair que les vérificateurs internes travaillent dans un environnement difficile et qu'ils pourraient être forcés de gérer des situations pour lesquelles il n'existe aucune réponse technique et pour lesquelles ils ne sont pas particulièrement bien préparés.

Cet article s'affranchit de la pensée selon laquelle la vérification est une pratique raisonnée et technique, pour observer la manière dont, dans des contextes caractérisés par la fraude et la corruption, l'indépendance, l'intégrité et le jugement professionnel des vérificateurs internes deviennent vulnérables à une série de facteurs idéologiques, politiques et moraux. L'objectif poursuivi est de venir en aide aux vérificateurs internes afin de leur permettre de mieux comprendre non seulement les limites pratiques de l'indépendance, de l'intégrité et du jugement professionnel, mais également le courage nécessaire à la lutte contre la fraude et la corruption. Cette compréhension devrait par la suite leur permettre de mieux conserver leur promesse de « bien agir » (Killinger, 2007) dans un monde qui ne récompense pas nécessairement les personnes qui font preuve de « foi dans le système ».

Notre propos s'appuie sur les travaux d'Albert Camus (1983), en particulier sur sa notion de « crête ». Pour Camus, la crête est le seuil où se rencontrent le monde technique et raisonné et le monde pratique, réel, peuplé par une bonne part de déraison. Il faut beaucoup de courage pour occuper la crête, car c'est le lieu où l'on fait face à la nature déraisonnable et vide de sens du monde, réalisation qui en pousse d'aucuns au désespoir et au nihilisme et en amène d'autres à effectuer de réconfortants actes de foi basés sur des artifices et des faussetés de manière à dissimuler l'absence de sens de la vraie vie. Pour Camus, seul le « héros absurde » – sa manière de qualifier une personne intègre, véritablement authentique – parviendra à se tenir calmement sur la crête où « le péril [...] est dans l'instant subtil qui

précède le saut. Savoir se maintenir sur cette arête vertigineuse, voilà l'honnêteté, le reste est subterfuge » (Camus, 1983, p. 50¹). Pour lutter efficacement contre la fraude et la corruption, nous pensons qu'il est nécessaire de faire face à ce monde absurde et de se révolter contre lui. Une telle prise de position requiert du courage, car tandis que certains deviennent des « héros » en raison de leurs actions face à la fraude et la corruption, de nombreux autres deviennent des « héros tragiques ». Nous prétendons que Camus offre une importante solution palliative aux personnes du second groupe et peut guider efficacement ceux qui n'ont pas encore été forcés de choisir entre « désespoir, déni ou action² ».

Afin de souligner la nature parfois déraisonnable de l'univers du vérificateur, sa propension aux actes de foi et la difficulté que représente la posture « sur la crête », nous nous basons sur des recherches empiriques et des archives récentes (en particulier Neu et autres, à paraître et 2012; Everett et Tremblay, à paraître; Everett, Neu et Rahaman, 2007 et 2006) qui se penchent sur le rôle de la vérification dans la lutte contre la corruption. Nous nous intéressons également à deux cas célèbres de fraude et de corruption dans lesquels des vérificateurs internes ont joué des rôles clés, l'un dans le secteur public (le scandale des commandites au Canada – Gomery, 2005) et l'autre dans le secteur privé (l'effondrement de WorldCom – Beresford, Katzenbach et Rogers, 2005; Cooper, 2008). Au final, nous puisons dans la recherche à paraître de Everett et Tremblay qui décortique les ressources en éthique fournies par le porte-parole de la profession, l'Institute of Internal Auditors (IIA).

Dans cet article, nous nous penchons *a priori* sur les facteurs idéologiques qui touchent la définition de la fraude et de la corruption, les espaces faisant l'objet

¹ Camus emploie le terme *absurde* pour désigner l'effondrement relationnel entre le monde humain du sens et le monde extérieur dans lequel les humains vivent, et non dans le sens de « ridicule » ou « idiot » (Duff et Marshall, 1982). Pour les lecteurs qui croient qu'une compréhension claire et complète du monde extérieur est en définitive possible et n'est qu'une fonction du temps et de l'effort, il vaut la peine de signaler que même les prétendues « sciences pures » affrontent un grand nombre de questions vexantes liées à la rationalité (et à son contraire) (voir par exemple le principe de l'indétermination de Heisenberg, le principe de complémentarité de Bohr, le théorème de Löwenheim-Skolem et le théorème de Gödel – Duff et Marshall, 1982).

² Les idées de Camus ont été employées pour encadrer cet article pour de nombreuses raisons. Premièrement, il était un humaniste laïque dont le moralisme n'était pas construit sur des assertions de transcendance et, en même temps, il ne se montrait pas violemment opposé à de telles affirmations; en effet, il détecte les « dangers » des discours, en particulier ceux qui aspirent à la vérité universelle, sa révolte normative porte plus à la vigilance qu'à la révolution violente (Davis, 2011; Duff et Marshall, 1982; Lincoln, 2011; Roberts, 2008). Deuxièmement, ses idées d'authenticité, de liberté et d'émotion (Dunwoodie, 2010; Duff et Marshall, 1982; Roberts, 2008) s'adressent directement à trois des principaux attributs de la profession de vérificateur qui sont l'intégrité, l'indépendance et le jugement professionnel. Troisièmement, son travail touche également à l'expérience des dénonciateurs, lui qui a été touché par des notions d'aliénation, d'inhumanité (en particulier la bureaucratie inhumaine) et d'injustice (voir Lincoln, 2011; Roberts, 2008). Quatrièmement, sa philosophie est basée à la fois sur l'affirmation de la vie, sur l'action humaine et sur le potentiel de changement (Duff et Marshall, 1982; Roberts, 2008). Cet article revient sur sa confiance dans l'action humaine en conclusion. Enfin, les écrits de Camus décrivent des « parcours héroïques » semblables à celui de Cynthia Cooper, la dénonciatrice de WorldCom, dont nous traitons plus loin (Sagi, 2002, p. vii).

d'enquêtes sur ce problème et la manière de les prendre en charge. Également, un regard est porté sur l'influence des facteurs idéologiques sur les objectifs perçus des vérificateurs internes, dans un contexte où l'idéologie marque de son empreinte les débats qui surviennent entre les partisans d'une vision policière ou coercitive de la vérification interne et les défenseurs d'un rôle « à valeur ajoutée ou dynamique ». La deuxième partie étudie un cas célèbre de corruption, le scandale des commandites au Canada, et montre comment les facteurs politiques peuvent entraver le devoir de dénonciation et, en fin de compte, l'intégrité des vérificateurs internes. La troisième partie met en lumière ce que signifie l'éthique pour un vérificateur et expose de quelle façon le système de croyances morales d'un vérificateur peut, dès lors qu'il fait face à une situation frauduleuse et corrompue, l'entraîner vers l'aliénation et l'injustice. Enfin, nous nous intéressons à l'état des ressources de l'IIA liées à l'éthique en tant qu'outil pour souligner la situation ambiguë actuelle de la profession sur ce plan. En conclusion, comment un vérificateur justifie-t-il les actions déraisonnables que les situations de fraude et de corruption semblent exiger de lui ? Nous identifions les notions impliquées par nos trouvailles et offrons quelques suggestions de réponses à cette question, inspirées par l'œuvre de Camus.

■ LA VÉRIFICATION INTERNE ET L'IDÉOLOGIE

Nous lançons dans cet article la thèse suivante : dans des contextes caractérisés par la fraude et la corruption, l'indépendance, l'intégrité et le jugement professionnel des vérificateurs internes au sein des gouvernements sont menacés par une série de facteurs idéologiques, politiques et moraux. Ces menaces limitent encore plus le rayon d'action des personnes concernées et constituent un obstacle semblable à celui rencontré par Sisyphé, ce personnage de la mythologie forcé de pousser éternellement une grosse pierre jusqu'au sommet d'une colline, d'où elle roule jusqu'en bas, exercice qui l'épuise complètement (Camus, 1983). Cependant, Sisyphé persévère, apparemment contenté par son rôle, et agit comme si sa « lutte vers les hauteurs » suffisait à « combler son cœur » (Camus, 1983, p. 124). Dans cette section du trajet vers la crête, seront examinées les premières de ces menaces, en montrant que l'idéologie affecte la définition même de fraude et de corruption, les lieux où les enquêtes contre ces problèmes sont menées et la manière de traiter ces questions. Il sera également démontré que l'idéologie joue un rôle dans la définition que donnent les vérificateurs internes des objectifs et des rôles de leur travail au sein d'une organisation.

Définir la fraude et la corruption

Les termes *fraude* et *corruption*, malgré leur emploi fréquent dans la documentation liée à la comptabilité théorique et pratique (voir Albrecht et autres, 2009; Leblanc, 2005; Savage, 2009), ne sont généralement dotés que d'un sens très général. Par exemple, la fraude est vaguement définie comme « une perversion intentionnelle de la vérité ou l'action de tromper » (Merriam-Webster, 2012), tandis que la corruption, dont la définition n'est pas moins ambiguë, est vue comme

« un affaiblissement de l'intégrité, une incitation à mal agir, ou un écart par rapport à la pureté (Merriam-Webster, 2012). Alors que les comptables et les vérificateurs semblent se fier plus au terme *fraude* qu'à *corruption* – peut-être en raison des connotations plus juridiques du premier –, ces termes semblent définir les mêmes actions : Caiden (2001), par exemple, dresse une liste de soixante différents « actes de corruption » qui incluent les quatre qu'Albrecht et ses collègues (2009, p. 516) considèrent comme les « principaux types de fraudes » (pots-de-vin, conflits d'intérêts, extorsion et gratuité illégale). En effet, il est difficile de comprendre ce que représente le terme fraude lorsque l'on s'en sert pour définir tout, de la fausse déclaration dans des états financiers (Lennox et Pittman, 2010) aux tromperies qui ont joué un rôle déterminant dans l'éclatement de la crise financière actuelle (Black, 2010³) et aux fraudes commises par des gouvernements qui ont convaincu les citoyens d'appuyer leurs politiques mal conçues⁴. C'est également le cas de la corruption, qui est définie de toutes sortes de manières : elle peut être insignifiante ou grandiose, bureaucratique ou politique, transactive ou défensive, toucher l'extorsion ou l'investissement, être accidentelle ou systémique, pour n'en rapporter que quelques exemples (voir Alatas, 1990 ; Leff, 1964 ; Robinson, 1998 ; Rose-Ackerman, 1999 et 1978).

Quelle que soit l'ambiguïté de ces termes, les définitions ont leur importance, puisqu'elles encadrent l'image que se fait une personne du problème et, conséquemment, influencent la panoplie des solutions qui s'offrent à elle⁵ (Radcliffe, 1999). En ce qui a trait à la lutte contre la fraude et la corruption, les définitions tendent, en pratique, à se concentrer sur des sens précis qui finissent par déterminer les lieux où les vérificateurs enquêtent à la recherche de fraude et de corruption et les actions que ceux-ci entreprennent pour réduire ces problèmes. L'idéologie⁶ (Žižek, 1994) fait partie du tableau dans la mesure où la vision dominante de la corruption a été construite par des intervenants alignés sous les auspices de deux puissantes institutions néolibérales (Davis, 2011 ; Harvey, 2005) : le Fonds monétaire international (FMI) et la Banque mondiale (Everett, Neu et Rahaman, 2007 et

³ Black, par exemple, décortique la duperie au cœur de l'affaire de la filiale de Lehman Aurora Loans Services qui agissait dans le domaine des « prêts mensongers » (*liar loans*) et la manière dont cette « fraude » a entraîné l'actuelle crise financière.

⁴ Par exemple, on pourrait considérer que les comparaisons établies entre les politiques fiscales nationales et les budgets familiaux représentent une forme de fraude, les deux phénomènes étant intrinsèquement distincts. Propagés par les politiciens, et probablement issus de l'ignorance, ces types de fraudes pourraient être qualifiés de « fraudes innocentes » (Galbraith, 2004 ; Mosler, 2010).

⁵ Selon Foucault, les définitions font partie de l'ensemble des règles qui permettent d'établir quelles déclarations au sein d'un certain discours peuvent être qualifiées de vraies ou de fausses (Foucault, 2008, p. 35).

⁶ Cet article s'appuie sur la définition de Žižek (1994, p. 3-4). Selon lui, l'idéologie peut être « n'importe quoi d'une attitude contemplative qui se leurre sur sa dépendance à la réalité sociale jusqu'à un système de croyances basé sur l'action, de l'indispensable médium au sein duquel les personnes vivent leurs interactions avec une structure sociale jusqu'à de fausses idées servant à rendre légitime une puissance politique dominante ». Cette définition a été préférée parce qu'elle ne voit pas l'idéologie purement comme une force d'oppression et ne renie pas non plus la possibilité d'un changement.

2006). En tant qu'intervenants mondiaux néolibéraux, ces deux organisations font la promotion active de l'idéal de l'autonomie individuelle et de la croyance selon laquelle la concurrence du marché entraîne des résultats équitables pour une société. Ces deux puissances ne se sont jamais cachées de leur intérêt pour « la libéralisation, la déréglementation et la privatisation » de l'économie mondiale. Cette vision néolibérale du monde ou « de l'intérêt privé » informe également sur la vision qu'ont ces institutions du terme corruption (Everett, Neu et Rahaman, 2007 et 2006).

Les porte-parole de la Banque mondiale et du FMI ont traditionnellement défini la corruption comme l'utilisation abusive d'une position publique pour des profits privés (Banque mondiale, 1997; Bukovansky, 2006, p. 186; Dye et Stapenhurst, 1998; FMI, 2005). À première vue, cette définition peut sembler raisonnable parce qu'elle condamne la mauvaise utilisation, l'abus et les gains injustifiés – autant de mauvaises actions, comme on peut s'en douter – mais, ce faisant, elle jette le blâme sur la fonction publique. Pour y voir clair, il est nécessaire d'explorer les deux axiomes qui informent la construction du problème et les solutions préconisées par ces organisations pour y mettre un terme.

Les hypothèses sur lesquelles repose le combat que mènent ces organisations contre la corruption ont été engendrées par la pensée humaniste libérale, c'est-à-dire la vision selon laquelle les droits de la personne sont sacro-saints, qu'elle devrait jouir de la liberté d'agir comme elle l'entend (pourvu que les droits des autres ne sont pas violés) et que sa liberté doit être soutenue et protégée (Chambers, 2008) – autant de valeurs que la fraude et la corruption ont tendance, en effet, à saper. Or dans cette perspective, les fonctionnaires sont considérés comme des intervenants (ou des agents) intrinsèquement intéressés et toujours à la recherche de façons de profiter de leur situation. De plus, les fonctionnaires, lorsqu'ils ne sont pas occupés à se « construire des fiefs », risquent généralement « d'être kidnappés » par des « groupes d'intérêts », et requièrent par conséquent à la fois une « surveillance » attentive et un constant « encouragement par les primes » (Mbaku, 2008). Dans le pire des cas, les fonctionnaires font des victimes de leurs propres partisans en leur imposant de lourds « frais de ministère » et en « torpillant l'efficacité » (Eskeland et Thiele, 1999).

Prendre en charge les problèmes de fraude et de corruption

Puisque la corruption est vue comme un problème omniprésent impliquant principalement les membres intéressés du système public, qu'ils soient des bureaucrates, des politiciens ou les vérificateurs eux-mêmes, toute enquête sur le problème demeure centrée sur ces intervenants en particulier. Pour les vérificateurs au sein du gouvernement, cette définition fournit un point de départ utile, voire une raison d'être pleine de sens, c'est-à-dire la chasse à la duperie, à la malhonnêteté et au subterfuge au cœur du gouvernement. Cependant, cette définition et cette idéologie néolibérale de l'intérêt privé ont un côté sombre. Ces valeurs justifient ce que les économistes aiment appeler la « solution de sortie », c'est-à-dire la privatisation des services publics en question (la logique voulant qu'en offrant des possibilités du secteur privé aux consommateurs, ces derniers ont un

« choix » et deviennent libres de « sortir » des situations corrompues). Il importe cependant de rappeler que les réseaux de corruption ne sont pas constitués que de fonctionnaires : des intervenants du secteur privé fournissent fréquemment les ravitaillements en argent et en à-côtés qui servent dès le départ de carburant au problème (Michalowski et Kramer, 2006). Conséquemment, quoique la définition orthodoxe de la corruption justifie l'existence d'un système de vérification interne, elle éloigne, en même temps, l'éclairage du « côté ravitaillement » du problème (c'est-à-dire les intervenants corrompus du milieu des affaires) et, pire, elle pourrait bien avoir la conséquence (in)volontaire de compromettre l'existence des organisations, même celles pour lesquelles travaillent les vérificateurs.

Certaines solutions vont plus loin que le simple démantèlement d'une organisation du secteur public dans laquelle la corruption est répandue. L'une de celles-ci est la « solution de contrôle » qui vise à améliorer les systèmes de lois, de scrutin, d'éducation et d'autres institutions au moyen, comme le suggère son nom, d'une amélioration des contrôles. Ainsi, l'État devient un applicateur crédible des lois (l'État de droit), les dénonciateurs sont protégés, on procède à une réforme des systèmes d'administration des taxes, des douanes et des impôts, les systèmes de divulgation sont améliorés, la performance des fonctionnaires est évaluée et les pouvoirs des organismes de surveillance (le protecteur du citoyen, les vérificateurs, etc.) sont augmentés (voir Galtung, 1994; Klitgaard, 1994; La Palombara, 1994; Pope, 1998). Ces éléments réunis forment ce qu'on a appelé les « piliers de l'intégrité », ou le cœur fondateur des « institutions de la responsabilité et de l'intégrité » d'un pays (Gonzalez-Koss et Kellner, 2002; Schwartz, 2003; Stapenhurst et Dye, 1998). Une seconde possibilité est celle de la « voix ». Cette idée est basée sur la notion selon laquelle les citoyens connaissent souvent mieux les conséquences de la corruption que les lointains experts de l'élite, ce qui signifie qu'ils sont également en meilleure position pour surveiller la nature et l'étendue du problème (Galtung, 1994, p. 44; Khanal, 2000, p. 4). Les médias jouent également un rôle primordial, étant donné leur capacité à fournir une voix, et il est donc essentiel qu'ils demeurent libres et sous protection.

Les forces idéologiques influencent la façon dont la fraude et la corruption sont encadrées et la manière dont ces problèmes sont pris en charge. Or, même dans des contextes caractérisés par des contrôles robustes, de puissants « piliers de l'intégrité » et de nombreuses voix ayant droit de parole, l'élimination de la fraude et de la corruption est loin d'être chose faite. Cela est en partie attribuable au fait que la fraude et la corruption varient selon les contextes. Cette capacité de métamorphose est expliquée par Johnston (2005). Celui-ci décrit quatre vastes contextes nationaux et suggère que le type de corruption qu'une personne rencontre dans un pays comme la France ou l'Allemagne (pays sous l'influence du marché) est très différent du type de corruption qu'on trouve dans des pays tels que les Philippines ou le Mexique (pays sous l'influence d'oligarchies ou de clans) ou comme la Chine ou le Kenya (pays officiellement sous l'emprise de nababs). Pour les vérificateurs internes travaillant au sein d'organisations gouvernementales dans des pays comme le Canada, la corruption risque moins d'impliquer des échanges de valises pleines d'argent comptant, mais risque plutôt d'être liée au trafic

d'influence et facilitée par des pratiques telles que les contributions électorales et les « faveurs ». Cela étant dit, et comme le démontre Harvey (2005, p. 166), il demeure un « étrange penchant pour la poursuite de la corruption, comme s'il était possible de la distinguer facilement des pratiques normales du trafic d'influence et des profits réalisés sur le marché des affaires ». On pourrait noter dans cette définition, qui voit le problème de la corruption comme endémique dans les pays en développement et non dans les pays industrialisés, la promotion d'une forme subtile de racisme (Everett, Neu et Rahaman, 2007 et 2006).

En raison de l'idéologie, les vérificateurs internes des gouvernements sont placés dans une posture difficile et relativement « déraisonnable » (Camus, 1983) : on leur demande de détecter la fraude et la corruption mais, paradoxalement, la fraude et la corruption qui les entourent pourraient ne pas correspondre au type de corruption qu'on leur demande de détecter. Lorsque les vérificateurs dans des pays sous l'influence du marché comme le Canada – où la corruption aurait tendance à constituer surtout une fonction du trafic d'influence – se contentent principalement de s'assurer que les états financiers sont libres d'assertions inexactes, que tous les formulaires sont remplis en bonne et due forme ou que les procédures spécifiées ont été suivies, il est impensable de parler d'eux comme des joueurs clés, et ce, peu importe le type de lutte mondiale dont il est question. En fait, sans une nécessaire reconnaissance de la nature contextuelle de la fraude et de la corruption, les vérificateurs peuvent facilement se transformer de vertueux participants engagés dans un juste combat à simples spectateurs, voire à victimes.

Remporter la victoire contre la fraude et la corruption est aussi extrêmement difficile dans les pays sous l'influence du marché, non seulement parce que ces problèmes sont moins en évidence, mais également en raison du fait que même lorsque les contrôles internes d'une organisation sont robustes, des facteurs politiques efficaces interviennent pour saper ces contrôles et, ce qui est important pour les vérificateurs, ces facteurs politiques pourraient les empêcher de divulguer toute fraude ou corruption qu'ils pourraient détecter. C'est exactement ce qui s'est produit au cours du célèbre scandale des commandites au Canada, scandale sur lequel nous nous pencherons. Il faut cependant mentionner auparavant une autre façon dont l'idéologie peut influencer la lutte du vérificateur contre la fraude et la corruption, et celle-ci concerne la définition de la vérification interne ou de ses objectifs, qui comprend à la fois les pratiques habilitantes, ou à valeur ajoutée, et les pratiques coercitives, ou de « police ».

La vérification interne : les pratiques habilitantes contre les pratiques coercitives

Des études suggèrent l'existence d'une tension dans le domaine de la vérification entre ce qu'on appelle la logique administrative (Meyer et Hammerschmid, 2006), la logique de l'État et du marché (Suddaby, Gendron et Lam, 2009), la logique de la consultation et la logique de la vérification (Power, 2003). Certains croient voir le domaine s'éloigner de la détection et de la divulgation des fraudes pour se rapprocher des services de confidentialité des clients (Puxty, Sikka et Willmott, 1994). Dans le cadre de cette « réinvention de la vérification » (Gendron,

Cooper et Townley, 2007; Jeppeson, 1998), il semblerait qu'on constate un besoin croissant de valeur ajoutée chez les vérificateurs (Radcliffe, 1999), au point où des commentateurs parlent maintenant de la commercialisation de la vérification (voir Cooper et Robson, 2006; Hanlon, 1994; Willmott et Sikka, 1997).

On peut s'attendre à ce que ces changements et ces tensions caractérisent également le domaine de la vérification interne. En effet, ils sont possiblement ressentis en son sein avec plus d'acuité. Alors que les vérificateurs internes ont besoin de liberté pour atteindre leurs objectifs, il ne faut pas oublier qu'ils travaillent dans des contextes où leurs résultats sont négociés (Raelin, 1989). Cela signifie qu'ils fonctionnent dans un « domaine de faible autonomie » (Everett et Tremblay, à paraître). Contrairement à leurs collègues à l'externe, qui sont habituellement redevables aux actionnaires, les vérificateurs internes font rapport à des personnes associées de près aux « agents » (c'est-à-dire aux membres du comité de vérification), sinon aux agents eux-mêmes (les dirigeants). Cela suppose que les vérificateurs internes sont impliqués plus profondément dans la politique organisationnelle, plus fréquemment menacés de sanctions symboliques et qu'ils subissent de plus fortes pressions en vue de les faire se soumettre aux demandes de la direction. Résultat, comme l'ont écrit Rittenberg et Covaleski (2001), l'idéologie du marché libre, ou commerciale, est à même d'« avarier » le domaine de la vérification interne, entraînant par le fait même de nouvelles définitions du travail des vérificateurs et affaiblissant éventuellement leur autorité morale ou culturelle. En conséquence, on doit remettre en question l'indépendance relative des vérificateurs internes et le degré de compromission de leur pratique par des intervenants qui ne partagent sans doute pas leur approche philosophique.

Malgré les efforts consentis pour diminuer l'indépendance des vérificateurs tant par rapport au « marché » qu'à la direction (dans leurs efforts pour créer de la valeur ajoutée), il semblerait que les vérificateurs internes prendraient plus au sérieux leur mission de détection des irrégularités et de contrôle des comportements dysfonctionnels (leur rôle policier) que la consultation de la direction (Everett et Tremblay, à paraître). Leur rôle actuel serait aussi plus antagonique et coercitif que consentant et habilitant (Adler et Borys, 1996), plus porté à obtenir la conformité qu'à créer des partenariats avec la direction. Alors que la commercialisation et la déprofessionnalisation de la vérification nuisent aux Quatre Grands⁷ de la comptabilité ainsi qu'à d'autres grandes firmes comptables, une approche plus étatique ou antagonique caractérise toujours le domaine de la vérification interne. On peut au moins dire que la perception perdure parmi les vérificateurs internes, perception selon laquelle leur raison d'être demeure de prendre des personnes en flagrant délit; ils se voient comme les serviteurs des comités de vérification en étant leurs yeux et leurs oreilles et en fournissant l'assurance qu'ils feront en sorte de faire respecter les lois et les règlements (Everett et Tremblay, à paraître; Gramling et autres, 2004). En ce sens, le rôle dans lequel ils se voient est « classique ». Cela

⁷ Le groupe des Quatre Grands, ou Big Four, est une expression qui désigne les quatre plus grandes firmes comptables internationales, soit Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG et PricewaterhouseCoopers.

dit, et le scandale des commandites canadien l'aura démontré, même des vérificateurs internes qui se considèrent comme les « yeux et les oreilles » ne sont pas immunisés contre les influences politiques. En effet, ce cas célèbre montre que dans un monde caractérisé par la présence de la fraude et de la corruption, il est très « déraisonnable » (Camus, 1983) de parler de la vérification comme s'il ne s'agissait que d'une activité ennuyante, procédurière et technique. Dans la section suivante, la question de la politique au sein du domaine de la vérification interne gouvernementale sera abordée, tant en ce qui a trait à la transformation du domaine en champ de bataille où s'opposent ceux qui argumentent en faveur de ces rôles distincts qu'en ce qui concerne la façon dont les intervenants politiques peuvent compromettre l'intégrité et l'indépendance des vérificateurs.

■ LA POLITIQUE ET LA VÉRIFICATION INTERNE GOUVERNEMENTALE

Le scandale des commandites au Canada

En octobre 1993, le paysage électoral canadien a subi un changement majeur, alors que le Parti libéral du Canada a remporté une majorité parlementaire à la Chambre des communes et que le parti souverainiste, le Bloc Québécois, est devenu le parti d'opposition officielle après avoir reçu près de 50 % des voix dans la province de Québec. Le souverainisme au Québec avait le vent dans les voiles et le Parti Québécois entrait en campagne pour l'élection provinciale de 1994, promettant de tenir un référendum moins d'un an après son élection. Le Parti Québécois a remporté l'élection et déposé en décembre 1994 le projet de loi proposant un référendum sur la souveraineté-partenariat, qui s'est tenu l'année suivante.

Avant la tenue du référendum, le gouvernement fédéral a entrepris une campagne de publicité et de commandite au Québec afin de promouvoir la « marque de commerce fédérale » avec pour objectif de contrer la menace séparatiste (Chrétien, 2005). Les souverainistes ont été défaits par une marge infime et le gouvernement du Parti libéral du Canada a poursuivi sa campagne pro-Canada, avant de la convertir en ce qui devint ensuite le Programme de commandites. Lors de la fermeture du Programme sept ans plus tard (en 2002), plus de 338 millions de dollars avaient été dépensés dans une variété d'activités de promotion et de stratégie de marque (Kroll Lindquist Avey Co., 2005). Comme l'enquête subséquente l'a révélé, la majorité de ces contrats a été consentie à un groupe d'intervenants du milieu des affaires qui envoyaient des factures au gouvernement en échange de bien peu de services et une certaine quantité de ces fonds a été carrément attribuée au Parti libéral du Canada pour financer ses activités (Kroll Lindquist Avey Co., 2005). Jusqu'à maintenant, des dizaines de millions de dollars de dépenses n'ont toujours pas été justifiées.

La question qui mérite d'être posée est : où étaient les vérificateurs et pourquoi le gouvernement a-t-il mis sept ans pour mettre un terme à la corruption qui avait cours? Il appert que les vérificateurs internes étaient au courant des problèmes et que ceux-ci ont été rapportés très tôt. Cependant, à chaque étape du processus de vérification, une conscience générale de l'environnement normatif qui prévalait

et des intérêts des principaux dirigeants des ministères a encadré les pratiques de vérification (Neu et autres, 2012). Au cours des étapes de planification de la vérification et de rassemblement des preuves, des considérations politiques ont mis fin de manière proactive à certaines trames d'enquêtes de vérification qui se révélaient problématiques. Puis, à l'étape de la rédaction des rapports, des considérations politiques ont été exercées par le truchement de la censure et de la réécriture des rapports de vérification, afin de s'assurer rétroactivement que le libellé des rapports n'entraînerait pas de problème. Fait intéressant, les pressions politiques étaient principalement dirigées vers les vérificateurs d'expérience, et non vers les plus jeunes, et elles ont touché leurs processus de décision. Bien que les membres des équipes de vérification aient été informés du contexte normatif, c'étaient les vérificateurs d'expérience qui subissaient les plus nombreuses interactions avec les bureaucrates de haut niveau et les politiciens. Ils avaient également la responsabilité de décider des stratégies de vérification, du travail délicat de la rédaction des rapports ainsi que de la négociation du libellé du rapport final.

Le scandale des commandites révèle la nature parfois « déraisonnable » (Camus, 1983) de la vérification interne gouvernementale et montre comment des normes « raisonnées » encadrant une pratique technique peuvent perdre tout leur sens face à l'intervention du politique. En effet, cette affaire illustre le phénomène étrange et pourtant bien réel du secret public (Radcliffe, 2008) – ce qui est connu de tous mais dont on ne parle guère –, car les vérificateurs seniors chargés de rédiger les résultats des enquêtes publiés ont semblé constituer « l'élément crucial dans la présentation de ce qui était vu comme "un succès", des résultats de vérification satisfaisants » (Radcliffe, 2008, p. 123). Un succès, en d'autres mots, signifiait la non-divulgaration de la fraude existante. Ce cas démontre comment, si les vérificateurs juniors peuvent être partiellement protégés des facteurs politiques, ce sont les vérificateurs seniors qui gèrent explicitement les « politiques » de la vérification. De plus, non seulement les considérations politiques ou liées au monde des affaires parviennent à faire irruption dans les processus, mais les vérificateurs peuvent également se laisser séduire par la situation (Moore, Tetlock et Tanlu, 2006, p. 20). Entre cette propension à maintenir un secret public et à mesurer la valeur ajoutée de la vérification selon des normes qui ne dépassent pas les attentes minimales prévues par la loi et, pour certains vérificateurs impliqués, le comité disciplinaire de la profession, il est difficile de considérer, dans ce cas particulier, que la pratique de la vérification interne s'est montrée digne de ce que d'aucuns considèrent comme les vertus de l'« intégrité » et de l'« indépendance », bien que les vérificateurs aient semblé accomplir exactement ce à quoi l'on s'attendait d'eux. Camus pourrait faire remarquer que dans cette affaire la vérification interne a perdu son sens – elle est devenue dépourvue de sens –, que ses actions n'ont été ni honnêtes ni authentiques et que ses vérificateurs n'ont fait preuve ni de liberté ni de courage⁸.

⁸ En termes encore plus abstraits (et heideggériens), en ce cas le « fait d'avoir chuté » (*Verfallen*) vient à remplacer la « bonté » (*Dasein*) (Duff et Marshall, 1982).

■ LA MORALITÉ ET LA VÉRIFICATION INTERNE GOUVERNEMENTALE

La déférence constatée relativement aux normes professionnelles et aux impératifs politiques remet en question la situation de l'éthique dans la profession. La position adoptée par la profession informe-t-elle sur la réalité de la pratique? Pour répondre à cette question, il faut d'abord comprendre ce que signifie le terme *éthique* pour un vérificateur. Nous nous pencherons ensuite sur le cas de l'effondrement de WorldCom, qui illustre comment l'éthique d'un vérificateur peut entraîner aliénation et injustice. Puis, il sera question de la situation des ressources éducatives liées à l'éthique à l'IIA.

La signification de l'éthique pour un vérificateur

Dans une tentative de définition de l'éthique, il est pratique de faire la distinction entre éthique et moralité. En règle générale, le second terme est lié à des normes dans la pratique, qui sont des fonctions des attributs acquis du milieu familial, de la communauté et, pour plusieurs, d'un système de croyances religieuses. L'éthique, au contraire, fait référence à une manière particulière et raisonnée de penser et de s'exprimer sur la morale. Ces façons de penser et de s'exprimer peuvent se diviser en trois catégories : déontique, conséquentialiste (*teleic*) et éthique de la vertu (Fourcade et Healy, 2007 ; Pojman, 2005). Plus simplement, ces formes sont associées aux moyens employés pour parvenir à une fin, aux conséquences d'une action et à la personne posant le geste, respectivement.

On peut considérer la commercialisation de la vérification comme motivée par l'éthique conséquentialiste, dans une version très individualiste. Dans ce cas, le vérificateur tente de pousser à son maximum l'utilité de ses investisseurs, de ses clients ou même la sienne (Arrington et Schweiker, 1992). Le terme *utilité*, préconisé par de nombreux économistes, est techniquement très vaste, bien qu'en pratique il implique habituellement des rendements financiers ou des récompenses en argent. De plus, la notion de maximisation de l'utilité est fréquemment employée dans le contexte de la personne élevant l'égoïsme à un statut paradigmatique au sein du processus (Fourcade et Healy, 2007). Toujours dans l'idée qu'on s'attend des vérificateurs internes qu'ils « valident » une organisation, lorsqu'on leur demande si leur travail « ajoute de la valeur » à l'organisation, non seulement évoquent-ils une norme conséquentialiste, mais il s'agit en plus d'une forme de conséquentialisme hautement individualiste et égoïste, du moins à court terme. Au final, il est estimé qu'une telle action devra mener à un « résultat équitable pour la société » (Davis, 2011).

Ce regard diffère de l'idée selon laquelle la vérification devrait se baser uniquement sur les paramètres de l'action de la vérification – sa « valeur intrinsèque » –, ce qui serait le cas si les vérificateurs adhéraient uniquement à une philosophie morale de type déontique. En pareil cas, le devoir moral et le regard du vérificateur interne sont concentrés sur les moyens nécessaires pour l'accomplissement d'un objectif donné, et cette idée serait toujours la priorité, devant le résultat lui-même. On pourrait imaginer dans ce cas un vérificateur interne suivant rigoureusement les règles sans un seul regard en direction des résultats obtenus. Ce type de norme

ou d'approche morale serait en phase non seulement avec le rôle coercitif ou policier de la vérification interne, mais également avec une situation dans laquelle le vérificateur pratiquerait son métier en respectant de manière stricte les règles établies, disons, dans un code d'éthique.

Enfin, et pour autant qu'une personne puisse se libérer de son besoin d'une philosophie morale hautement trempée dans l'analyse et l'empirisme, il est également possible de s'engager dans l'approche dite de l'éthique de la vertu. Cette dernière se préoccupe du vérificateur en soi. Il faut ici s'interroger sur le type de personne ou de caractère le plus apprécié dans le domaine de la vérification (Francis, 1990), question dont les partisans des deux premières approches (déontique et conséquentialisme) ne se soucient aucunement. Pour l'éthicien de la vertu, il faut savoir si une personne agit de manière vertueuse, et par vertu, on désigne une série de traits qui sont révélés dans la pratique (Francis, 1990). White (2008), en analysant les travaux de Platon, d'Aristote, de Hume, de Kant et de Nietzsche, dresse une liste de cinq traits ou vertus qui pourraient s'avérer importants pour les vérificateurs en tant que personnes : le courage, la légitimité, la modération, la compassion et la sagesse. Ces vertus réunies offrent une réponse à la question essentielle qui serait comment une personne – vérificateurs inclus – devrait-elle vivre⁹? Bien sûr, cette liste devrait inclure des vertus en apparence plus liées à la pratique telles que l'indépendance, l'intégrité et ce qu'on pourrait qualifier de variation sur le thème de la sagesse, le jugement (Flyvbjerg, 2006). Ces « vertus de la vérification » correspondent à trois concepts très importants pour Camus : la liberté, l'authenticité et la perception. Comme ces notions nimbent son œuvre, on pourrait croire qu'il aurait été tenté d'être d'accord pour dire que le courage, la justice, la modération¹⁰ et la compassion sont également des vertus d'importance (voir Davis, 2011 ; Dunwoodie, 2010 ; Duff et Marshall, 1982 ; Roberts, 2008).

Quand l'éthique entraîne aliénation et injustice : l'effondrement de WorldCom

Il vaut la peine d'évoquer une autre affaire d'importance qui a contribué à mettre en lumière le domaine de la vérification interne : l'effondrement de WorldCom. En 1997, WorldCom et MCI Communications ont annoncé leur fusion pour la somme de 37 milliards de dollars, soit la plus importante dans l'histoire des États-Unis. Deux ans plus tard, le président-directeur général, le directeur financier, le contrôleur de gestion et le directeur de la comptabilité se sont associés au sein d'une conspiration au cours de laquelle ils ont émis de faux états financiers afin de faire grimper la valeur des actions de l'entreprise. En 2002, les vérificateurs internes se sont mis à enquêter et ont mis au jour une fraude de 3,8 milliards de dollars. À

⁹ Camus était également intéressé par cet enjeu, bien qu'il se soit montré plus préoccupé par la question : « Pourquoi une personne devrait-elle vivre ? » (Duff et Marshall, 1982).

¹⁰ En ce qui a trait à la modération, par exemple, Davis (2011) dit du travail de Camus que c'est « une philosophie de la modération », compte tenu de ses propositions sur la réforme par étapes et son apologie du besoin d'« un esprit perpétuel de rébellion nécessairement limité dans sa portée » (p. 232).

la suite d'enquêtes plus approfondies, il fut découvert que l'entreprise avait dupé le monde financier de 11 milliards de dollars sur la véritable valeur de ses actifs (Beresford, Katzenback et Rogers, 2003).

Cynthia Cooper était chargée de la vérification interne et, pour son rôle de dénonciatrice, elle a été nommée « personnalité de l'année » par le *Time Magazine* en 2002, « comptable de référence » par l'American Accounting Association en 2003, et l'American Institute of Chartered Public Accountants lui a accordé une place au « Panthéon des affaires et de l'industrie » (Business and Industry Hall of Fame) en 2004, ce qui a fait d'elle la première femme jamais intronisée. Selon toutes les sources, elle fait partie des rares « héros » (ou, de manière plus appropriée, héroïnes) de la gestion comptable. Elle a publié en 2008 une autobiographie racontant en détail ses expériences¹¹, et on note dans cet ouvrage des clés permettant de comprendre pourquoi il est possible de la considérer comme une héroïne (Knapp, Louwers et Weber, 1998), bien qu'elle ne fasse probablement pas partie de la variété des héros absurdes tels qu'ils sont décrits par Camus.

Cooper peut être qualifiée d'héroïne parce que sa narration démontre qu'elle est « vertueuse », elle a fait preuve de courage, de légitimité et de compassion, trois des cinq traits mentionnés précédemment (Everett et Tremblay, à paraître). Il est également clair qu'elle a « bien agi » en dénonçant la fraude et qu'elle s'est rendue célèbre en le faisant, deux autres caractéristiques d'un héros (voir Knapp, Louwers et Weber, 1998). Il serait toutefois peut-être plus prudent de la considérer comme un « héros tragique », dans la veine de l'Œdipe de Sophocle qui, bien que brave et courageux, connaît une fin infortunée. L'histoire de Cooper est certes moins dramatique que celle racontée par Sophocle, mais il demeure attristant de lire comment, à la suite de sa décision de « bien agir » en dénonçant la fraude, ses relations avec les autres se sont détériorées et elle a subi des conséquences non négligeables sur les plans des finances et de sa santé. Elle précise que ses collègues ont témoigné de la colère à son endroit, que des dirigeants ont comploté contre elle, qu'elle a craint pour sa sécurité, sa maison, sa famille et ses économies, alors que sa cause s'est étirée sur des années. Elle décrit sa solitude (malgré le fait qu'elle ait été projetée sous les feux de la rampe) et s'est sentie démoralisée, humiliée, malade et dépressive (Cooper, 2008). De plus, son association professionnelle ne lui a apparemment pas offert la moindre assistance, la laissant seule devant la responsabilité d'informer les autres sur ce qui pourrait (très probablement) leur arriver, les prévenant que personne n'a d'histoire positive à raconter (Cooper, 2008, p. 313-314). Bref, elle a été ostracisée, elle est devenue comme une étrangère¹².

Cooper est chrétienne et, à l'époque où elle a détecté la fraude, elle était, selon ses propres dires, une personne de principes, pour ne pas dire « obstinée » (Camus, 1983, p. 103). Ses actions ont été guidées par des principes moraux et ne

¹¹ Le cas de Cooper doit être abordé avec prudence dans la mesure où il cherche aussi bien à constituer un acte d'autopromotion qu'à faire connaître les événements et les acteurs entourant le scandale.

¹² *L'Étranger* de Camus (1969) offre un parallèle ici : le personnage principal, Meursault, dit toujours ce qu'il pense, indifférent à la vision qu'ont les autres de lui. C'est ce qui fait qu'il deviendra pour eux un étranger.

manquaient pas d'espoir et de foi en leur légitimité. De plus, elle a dû commettre un « acte de foi » en décidant de dénoncer, croyant à la fois que le système la protégerait éventuellement et, bien qu'elle ne l'affirme pas directement dans son autobiographie, qu'elle serait reconnue pour avoir bien agi, que cela soit dans cette vie ou dans l'au-delà. On doit par contre se demander si sa décision d'accomplir son devoir et de suivre ses principes moraux était nécessairement sage; c'est-à-dire, a-t-elle véritablement accompli de « bons choix et jugements sur la meilleure façon de vivre »? (White, 2008, p. 137). Dans un environnement qui offre si peu de protection aux dénonciateurs et qui se montre si rapide à qualifier de pauvres personnes telles que Cooper de « frivoles », « machiavéliques » et « biaisées » (Bowen, Call et Rajgopal, 2010), il est clair que les dénonciateurs risquent de toujours être considérés comme des individus peu dignes de confiance et déloyaux, des individus méritant le statut de parias.

Le scandale des commandites illustre de manière similaire comment les dénonciateurs sont traités en exclus, bien que dans ce cas-ci, le dénonciateur, Allan Cutler, spécialiste de longue date des approvisionnements aux travaux publics, s'est trouvé dans une position encore plus précaire que Cooper. La plainte initiale déposée par Cutler lui a valu une vérification interne qui non seulement considéra ses découvertes de manière plutôt circonspecte, mais entraîna surtout un rapport immédiat à son supérieur, Charles Guité, qui s'avérait être le principal contrevenant accusé dans l'affaire. Contrairement à Cooper, Cutler n'a pas eu à souffrir les affres d'un long et interminable procès criminel. Il a été promptement rétrogradé et forcé à passer des mois dans un bureau sans tâches à accomplir, sans accès à Internet et placé sous écoute (Neu, Everett et Rahaman, à paraître). À l'instar de Cooper, Cutler a été ostracisé et a subi des réprimandes de ses collègues et, au final, a souffert d'une détérioration de sa santé mentale et physique.

Il est instructif de se pencher sur les conséquences injustes, tragiques et aliénantes de la dénonciation des deux cas qui nous occupent. Premièrement, la dénonciation, tant dans le secteur public que privé, continue d'entraîner des coûts personnels importants pour le vérificateur vertueux. Deuxièmement, l'idéologie joue un rôle dans la manière dont sont traités les dénonciateurs, puisque les définitions voulant que la vérification soit une fonction de consultation sans pouvoir coercitif affaiblissent le besoin critique de liberté et d'indépendance d'un vérificateur interne sur le point de devenir dénonciateur. Troisièmement, dans le scandale des commandites, il devient clair que la politique peut affaiblir l'intégrité des vérificateurs en les empêchant de « bien agir »; alors que leur confiance en des procédures légales rationnelles entre en conflit avec des objectifs politiques, des vérificateurs pourraient faire face à des attentes simplement absurdes, lorsque mises en opposition aux vertus de l'indépendance et de l'intégrité (« oui, votre boulot est de vous assurer de la conformité, mais si vous découvrez quelque chose, ne rendez pas l'affaire publique; faites le minimum, évitez toutes poursuites »). Finalement, il est intéressant d'examiner de quelle manière, dans le cas de Cutler, un employé dévoué et expérimenté peut passer de « personne ordinaire » à « héros tragique », simplement parce qu'il a suivi son instinct qui lui disait de bien agir. Quant à Cooper, elle était motivée par autre chose que ses émotions, elle semblait

guidée par sa croyance en la doctrine chrétienne¹³, ce qui lui a évité de devenir un « héros absurde ». Plutôt que de se laisser simplement guider par ses émotions pour ensuite courageusement bien agir – et en souffrir les conséquences par la suite –, elle a posé des « assertions de transcendance », en engageant sa foi dans un code moral qui aspire à l'universalité. Selon Camus, Cooper a ainsi commis une forme de « suicide philosophique », « niant l'authenticité » (Duff et Marshall, 1982), ce qui l'a empêchée de devenir une personne de véritable intégrité¹⁴.

Cela étant dit, plusieurs années après l'effondrement de WorldCom, Cooper aurait très bien pu en arriver à occuper la « crête vertigineuse » (Camus, 1983) où d'un côté s'étend le monde du sens et de la raison et de l'autre se trouve le monde de la pratique, animé par les idéologies, la politique et la morale, un manque évident de raison et, comme l'indique également Camus, la perte de sens. Après tout, les événements entourant la fraude ont forcé Cooper à perdre sa foi, du moins dans le système, et à se tourner vers une amélioration du leadership et des fondations éthiques du monde des affaires¹⁵. On ne peut que spéculer, mais il est certain qu'elle ne nie pas l'existence de la tromperie, de la malhonnêteté et du subterfuge dans le monde, et elle n'en devient pas malgré tout « désespérée ». Au contraire, elle agit, ce qui, pour Camus, est une bonne chose, bien qu'il espérerait sans doute qu'elle aille encore plus loin et qu'elle adhère à l'absurdité du monde et s'en contente, qu'elle la laisse « emplir son cœur » (1983, p. 124). Et si l'on peut imaginer Sisyphe vivant des jours heureux, on peut également presque imaginer Cooper, ainsi que tous les autres dénonciateurs sur le point de devenir des héros tragiques, vivant des jours heureux.

Le dernier cri en matière de morale dans le domaine de la vérification interne

Certains défis idéologiques, politiques et moraux auxquels font face les vérificateurs internes ayant été identifiés, ainsi que le courage nécessaire pour les relever, il incombe de se pencher sur le degré de connaissance de ces défis démontré par le porte-parole de la profession, l'IIA, ainsi que sur les actions recommandées par l'organisme pour y remédier. Bien que peu de recherches aient été menées jusqu'à maintenant pour faire la lumière sur les activités et les prises de position de l'IIA (ou n'importe quel institut professionnel), une étude exploratoire récente (Everett et Tremblay, à paraître) suggère que l'IIA ne prend toujours pas au sérieux les questions d'éthique et de dénonciation.

¹³ Cooper évoque sa formation et ses croyances chrétiennes tout au long de son autobiographie, comme en p. 20 où elle fait référence au mythique bon samaritain (son histoire préférée dans la Bible) et également en p. 284, où elle cite le psaume 23. Il est révélateur que le passage en question suggère que la force et le courage de Cooper ne suffisent pas : « Quand je marche dans la vallée de l'ombre de la mort, je ne crains aucun mal, car tu es avec moi : Ta houlette et ton bâton me rassurent. »

¹⁴ Sagi (2002, p. 68) décrit le concept de suicide philosophique de Camus comme une « attitude cherchant à résoudre la tension de l'absurde à travers une théorie globale qui restaurera l'espoir de la rédemption et de l'harmonie ».

¹⁵ Voir www.coopergroupplc.com

En se fiant à son site Web, on pourrait déduire que la perspective éthique de l'IIA est globalement « basée sur la raison » et ne fait aucune référence aux notions d'éthique déontique ou conséquentialiste. Par exemple, dans son document *Communicating Results*, le rôle du vérificateur est décrit en termes de devoirs dans un langage pratiquement militariste (on dit par exemple au vérificateur de suivre une certaine « chaîne de commandement »). De la même manière, dans *Impairment of Independance*, on dit aux vérificateurs que leur première allégeance devrait aller au dirigeant principal de la vérification. On dit du code d'éthique qu'il est « obligatoire » dans *What Does it Take...*, ainsi que dans le code lui-même. On s'attend également des vérificateurs qu'ils s'appuient sur la moralité conséquentialiste, dont le critère ultime est la maximisation des valeurs résultantes (Pojman, 2005). Ce rôle à « valeur ajoutée » néolibéral est réitéré par le Code de la profession qui met l'accent sur l'importance pour le vérificateur d'ajouter de la valeur dans sa définition de la vérification interne. Les « règles » du code concernant l'objectivité renseignent encore plus. On dit au vérificateur qu'il « doit respecter les objectifs éthiques et légitimes de l'organisation ». Sans définir ce qui est légitime et éthique, ce texte suggère que les objectifs doivent être à la fois légitimes et éthiques pour garantir au vérificateur le respect. Également, on prévient le vérificateur de l'importance des conséquences dans le document *Communicating Results*, en particulier parce que cette section est liée aux conséquences potentielles d'une dénonciation tant pour le vérificateur que pour la personne subissant la vérification. Il arrive par contre que l'IIA fasse référence à une forme d'éthique moins « raisonnée », basée sur le caractère. Il est question de la nécessité pour les professionnels de faire preuve de hauts niveaux de confiance et d'intégrité dans *What Does it Take...* et de faire appel aux vertus dans son Code, quoiqu'en apparence il le fasse par inadvertance : on dit du Code qu'il est construit « de principes et de règles », pourtant, lorsque l'on dresse la liste de ces « principes », on y découvre surtout des vertus, c'est-à-dire l'intégrité, l'objectivité et la compétence.

Cette approche au petit bonheur donne à la documentation de la profession liée à l'éthique une saveur légèrement kitsch. Le kitsch, nous rappelle Ferguson (1993, p. 67), « existe dans des variétés communistes, démocratiques, féministes, européennes, et tiers-mondistes », mais il apparaît toutefois qu'une variété existe également dans le domaine de l'éthique de la vérification. Le site Web de l'IIA fait également gicler « deux larmes qui coulent en rapide succession » (Kundera, 1984, p. 251). L'une dit : comme il est bien de voir l'IIA parler de l'importance de l'éthique, tandis que la seconde larme, qui représente l'essence du kitsch, s'exprime ainsi : comme il est bien *d'être ému*, avec l'ensemble des membres de la profession, de voir que l'IIA parle de l'importance de l'éthique (Kundera, 1984, p. 251). Bien que les documents de la profession liés à l'éthique pourraient ne pas forcer le lecteur à verser de vraies larmes, ils ont sans doute l'effet de l'émouvoir, ou à tout le moins de lui donner des émotions « du type que peut partager la multitude » (Kundera, 1984). Dans les mots de Camus (1983, p. 28), et pour continuer dans cette optique du kitsch, on peut se demander si l'IIA elle-même fait montre d'un désir pour l'intégrité et l'objectivité, ou si elle ne fait que jouer sur les cordes sensibles de ce désir au sein de la population.

Ce facteur de satisfaction est certainement présent dans le Code de l'IIA, qu'on dit conçu pour « promouvoir une culture de l'éthique dans la profession ». Ce que cela signifie, et de quelle manière le Code se propose d'accomplir une telle chose, cependant, est laissé à la décision du lecteur. De façon similaire, le « principe » d'intégrité est censé aider à gagner la confiance, mais il reste à clarifier à qui cette confiance est témoignée (au public ? à l'administration ? aux directeurs ?). À qui les vérificateurs doivent-ils faire preuve de loyauté, et s'ils avaient à choisir, de qui seraient-ils enclins à rompre la confiance (Neu, 1991) ? Les règles d'objectivité comprennent un plaidoyer pour que les vérificateurs « évitent tout jugement affaibli » mais, encore une fois, ce que cela signifie et la façon pour une personne de protéger son objectivité et son jugement demeurent mystérieux, puisque l'objectivité est un acte d'interprétation (Lavoie, 1987) et que le jugement est une activité d'éthique née à la fois du corps (une émotion) et de l'esprit (Camus, 1983, p. 20 ; Roberts, 2008, p. 531). Finalement, dans les règles concernant l'aptitude, on annonce au lecteur que les vérificateurs doivent « continuellement améliorer leurs compétences et la qualité de leurs services ». En ce qui a trait à l'éthique, cette tâche peut sembler plutôt ardue, en particulier si le vérificateur dépend du Code ou même du site Web de l'IIA pour consolider une telle capacité.

En toute objectivité, *Communicating Results* offre de sages conseils au lecteur intéressé et semble destiné à d'éventuels dénonciateurs. L'IIA y dresse une liste des types d'information sensible avec lesquels les vérificateurs risquent d'entrer en contact. Le document aborde les raisons qui pourraient pousser une personne à travailler à l'extérieur de l'organisation au moment de la découverte d'un problème et souligne le fait que les vérificateurs risquent de ne bénéficier ni d'aide ni de protection s'ils prennent la décision de dénoncer. On conseille également au lecteur intéressé de procéder avec prudence et de « toujours s'assurer d'obtenir une consultation juridique ».

Des additions récentes au site Web montrent une prise de conscience croissante au sein du personnel de l'IIA de la nécessité de traiter l'éthique de manière plus formelle et d'un manque de documents traitant des réalités idéologiques, politiques et morales de la pratique. Un texte d'une tribune improvisée (*soap box*) écrit par un vérificateur¹⁶ se préoccupe de la difficulté représentée par les tentatives simultanées d'exercer son autorité et de favoriser la confiance. L'auteur demande, paradoxalement : « comment éviter de forcer la coopération ? » (Hasan, 2011). Le même article signale l'importance des facteurs politiques en observant que « la politique au sein d'un bureau empêche parfois les vérificateurs d'exprimer leurs points de vue », bien que cette référence soit fort atténuée. Plus grave en raison de l'importance du phénomène de l'émulation en entreprise, Richard Chambers, président-directeur général de l'IIA (2011), renvoie indirectement à la nature déraisonnable du monde. Il déplore le fait que les vérificateurs au sein des gouvernements, « bien qu'ils donnent un fort coup de main aux élus et à l'électorat », soient

¹⁶ Le fait que de tels thèmes soient associés à une tribune improvisée métaphorique montre le degré de sérieux avec lequel ces questions sont perçues.

uniquement récompensés par du « mépris ou, pire encore, par des réductions de budgets ou d'effectifs ». Il propose de célébrer les vérificateurs en tant que « héros obscurs de la profession [comptable] » et affirme ensuite que ce dont ils auront le plus besoin, « peut-être par-dessus tout, sera du courage ». En terminant, l'IIA offre des séminaires en ligne (webinaires) sur les questions de la corruption et du rôle des vérificateurs dans cette lutte. Dans l'un de ceux-ci, on prétend éduquer les vérificateurs sur « tout ce qu'ils doivent savoir dans la lutte contre la corruption », y compris « l'importance de faire le bien », « une réponse indépendante aux inquiétudes » et « la protection des dénonciateurs » (IIA, 2012). Les détails, cependant, ne sont accessibles qu'aux personnes ayant accepté de défrayer les coûts du séminaire¹⁷ (en supposant que des détails soient fournis).

Pour résumer cette section, et les résultats de la recherche le démontrent, la réalité absurde à laquelle font face les dénonciateurs comme Cooper et Cutler reste faiblement représentée sur le site Web, et les nuances et précisions sur les conséquences tragiques entraînées par les actions héroïques ou vertueuses en sont presque totalement absentes. Au-delà de quelques furtives références aux « politiques du bureau » et aux injustices auxquelles ont été confrontés les dénonciateurs, les ressources de l'IIA sur l'éthique manquent de sérieux et par conséquent échouent dans leur tentative de cultiver soit une forme de « bonté naturelle » (Foot, 2001) soit le courage et « la conscience extrême » (Götz, 1987) nécessaires à l'occupation de « la crête ». Également, bien peu permet de penser que l'IIA ressent la moindre nécessité d'aider ses membres ou la population des praticiens en général à gérer la réalité d'un monde de la pratique influencé par les idéologies, la politique et la morale.

■ CONCLUSION

Dans cet article, nous nous sommes penchés sur certains effets de l'idéologie, de la politique ou des croyances morales sur les manières qu'ont les vérificateurs gouvernementaux de prendre en charge la fraude et la corruption. En ce qui a trait à l'idéologie, il est de notre avis que ces problèmes peuvent être envisagés du point de vue néolibéral ou dans une perspective plus large axée autant sur le contrôle que sur la voix. Les conséquences de ces deux points de vue sont distinctes pour les vérificateurs. Le premier prend racine dans la concurrence et les avantages personnels et fait en sorte que les vérificateurs concentrent leur attention sur l'efficacité et y parviennent par des moyens tels que la surveillance de la productivité et du gaspillage et des vérifications de la rentabilité. Cette vision est également reflétée par les pratiques de consultation qui bénéficient à ceux à qui le vérificateur offre des conseils, le « client », sans compter les vérificateurs eux-mêmes, sous la

¹⁷ La définition de la corruption dans le webinaire de l'IIA est exclusivement liée aux pots-de-vin. De plus, le webinaire se fie à une organisation de la Banque mondiale, Transparency International, pour déterminer la localisation mondiale et la prévalence de la corruption qui, comme nous l'avons indiqué précédemment, est envisagée du point de vue néolibéral/pro-privé comme une quasi-exclusivité du tiers-monde.

forme de lucratifs contrats. Il manque cependant à cette perspective une préoccupation de la situation dans son ensemble, en particulier le rôle que joue l'idéologie dans la manière de définir et d'analyser la corruption et la fraude (Everett, 2012).

Au lieu de se contenter de favoriser la « valeur ajoutée » et la « sortie », les vérificateurs doivent continuer de fournir au public des rapports indépendants et complets sur les activités et les dépenses gouvernementales, comme c'est le cas dans les soi-disant Institutions supérieures de contrôle, l'un des « piliers de l'intégrité » dans le domaine de la vérification. Or, il existe un potentiel pour que la voix du public soit défendue par les vérificateurs qui attirent l'attention sur des situations caractérisées par le fléau du pouvoir. Ce faisant, ils deviennent plus actifs et acquièrent les aptitudes nécessaires pour rendre les organisations de toutes sortes plus responsables non seulement techniquement, mais également sur le plan moral (Roberts, 1991). Une autre manière d'exprimer le même concept est de dire que l'éthique sectaire de la vérification (Michalowski et Kramer, 2006) – sa focalisation presque maladive sur les préoccupations d'une petite faction d'élite, sur les intérêts d'un petit groupe d'investisseurs et d'actionnaires – doit s'élargir considérablement, devenir plus inclusive et qu'elle doit mieux apprécier la nature parfois absurde du monde.

Les cas étudiés suggèrent qu'il serait naïf pour un vérificateur gouvernemental qui détecte une fraude ou un abus de faire aveuglément confiance au système. Même dans les cas d'engagements autorisés visant à détecter des problèmes, rien ne garantit que les cas ne seront jamais rendus publics. Par ailleurs, lorsque la fraude est découverte hors d'un engagement autorisé, comme ce fut le cas dans l'affaire WorldCom, le prix à payer pour le vérificateur peut être fort élevé, du moins jusqu'à ce que les législateurs commencent à prendre les dénonciations plus au sérieux et mettent en place des protections légales et financières significatives. Cependant, même cela pourrait impliquer une trop grande foi dans le système. Peut-être serait-il préférable d'adopter une stratégie hybride d'action et de déni qui impliquerait des « fuites » plutôt qu'un rapport direct concernant une fraude. Cette approche plutôt machiavélique aurait l'avantage de permettre au vérificateur de « bien agir » (rapporter) tout en maintenant un certain degré d'authenticité, sans avoir à effectuer ce grand acte de foi dont Camus nous avertit. Dans tous les cas, dans l'état actuel des choses, le porte-parole officiel de la profession, l'IIA, a bien peu à dire sur les manières dont les vérificateurs devraient prendre en charge ces situations, outre sa suggestion d'aller consulter un conseiller juridique.

Bien que le travail de Camus soit éclairant dans sa description de la perte de sens et de la nature absurde du monde et qu'il soit dirigé vers l'occupation stoïque et courageuse de « la crête » et vers la confrontation de cette absurdité avec « passion, liberté et révolte » (1983), il possède ses limites. La limite la plus importante demeure que la philosophie de Camus est enracinée dans l'humanisme libéral qui, par sa définition, implique une focalisation atomiste sur l'action et la morale des humains. La philosophie de Camus, en tant que forme d'individualisme moral, prête ainsi le flanc à des attaques pour manque d'attention aux engagements historiques, au pouvoir politique et aux autres contraintes structurelles. Un commentateur va même jusqu'à étiqueter Camus comme « allié du néolibéralisme » et suggère que

son intérêt pour l'autonomie « fait écho à la croisade néolibérale contre la régulation des marchés financiers et des dépendances sociales » (Davis, 2011, p. 230). Il est certain que Camus partage une chose avec les tenants du néolibéralisme tels que la Banque mondiale et le FMI, et c'est un engagement ferme envers la neutralité idéologique, même si Camus réussit mieux dans ce domaine que ces institutions largement pilotées par des idéologies. L'une des raisons du succès de Camus demeure le fait que, contrairement à ces institutions, Camus fait l'apologie du besoin de la conscience de soi, de l'humilité et de la prudence face aux discours universalistes.

D'autres considèrent que le travail de Camus tient suffisamment compte du monde social et politique et pointent à la fois son engagement de toute une vie auprès des droits de la personne et de la justice, ainsi que la compassion, l'honnêteté et la sensibilité aux questions sociales qui transpirent de son œuvre. L'un des défenseurs de Camus, Hall (1960), prétend que l'intervenant humain n'est pas pour Camus, comme il l'était pour Rousseau, un individu isolé. Adaptant l'image de Gide, Hall voit l'intervenant de Camus comme « un arbre dans la forêt qui ne se développe pas de manière indépendante, mais dans une "situation" et dans des systèmes imposés par ses voisins en concurrence pour une place au soleil. Seulement l'homme n'est pas semblable à l'arbre parmi les arbres, il est conscient de sa différence » (Hall, 1960, p. 28). Et bien qu'il soit possible que la philosophie politique libérale soit parfois focalisée à l'excès sur les droits individuels (en particulier les droits de propriété), Camus soulignerait certainement que le domaine de la vérification interne au sein des gouvernements défend de manière inadéquate ce qui devrait constituer l'un de ses droits les plus critiques, le « droit de douter » (Dunwoodie, 2012, p. 106).

Il est hautement improbable que les vérificateurs gouvernementaux mènent un jour la charge dans la lutte contre la fraude et la corruption, et cet acte de foi équivaldrait à un « suicide philosophique ». Cela étant dit, « la condition absurde peut se détériorer » (Duff et Marshall, 1982 ; Roberts 2008), et Camus aurait préféré voir les vérificateurs participer à un combat contre la duperie, la malhonnêteté et le subterfuge, plutôt que de demeurer assis sur les lignes de touche à observer la lutte. Tandis que les vérificateurs constituent l'une des pièces du casse-tête anti-corruption (Hopper et autres, 2009), il leur reste à comprendre exactement qui ils servent, entre l'administration, un client, l'intérêt public (Puxty, Sikka et Willmott, 1997) ou, peut-être, eux-mêmes. Camus serait sans doute d'avis qu'il s'agit de la dernière proposition, et ce, non pas en tant que vérificateur insensible et égoïste, mais plutôt en tant que personne authentique et intègre. Pour Camus, cela signifie avoir foi en soi et se montrer sincère face à soi-même, tout en ne se laissant jamais emprisonner par un code moral, en particulier si celui-ci ne fait appel qu'à la vanité inhérente de chacun ainsi qu'à une tendance à espérer un monde meilleur.

BIBLIOGRAPHIE

- Adler, P. et B. Borys (1996). « Two Types of Bureaucracy: Enabling and Coercive », *Administrative Science Quarterly*, vol. 41, n° 1, p. 61-90.
- Alatas, S. H. (1990). *Corruption: Its Nature, Causes and Consequences*, Aldershot, Avebury.
- Albrecht, W. S. et autres (2009). *Fraud Examination*, Mason, South-Western.
- Arrington, C. E. et W. Schweiker (1992). « The Rhetoric and Rationality of Accounting Research », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, n° 6, p. 511-533.
- Badaracco, J. L. (1997). *Defining Moments: When Managers Must Choose Between Right and Right*, Boston, Harvard Business School Press.
- Banque mondiale (1997). *Helping Countries Combat Corruption: The Role of the World Bank*, Washington D.C., Banque mondiale.
- Beresford, D. R., N. Katzenbach et C. B. Rogers (2003). *Report of Investigation by the Special Investigative Committee of the Board of Directors of WorldCom, Inc.*, PricewaterhouseCoopers LLP and Wilmer, Cutler & Pickering.
- Black, W. (2010). *Committee Hearing: Public Policy Issues Raised by the Report of the Lehman Bankruptcy Examiner*, United States House of Representatives, 20 avril.
- Bowen, R. M., A. C. Call et S. Rajgopal (2010). « Whistle-Blowing: Target Firm Characteristics and Economic Consequences », *The Accounting Review*, vol. 85, n° 4, p. 1239-1271.
- Bukovansky, M. (2006). « The Hollowness of Anti-Corruption Discourse », *Review of International Political Economy*, vol. 13, n° 2, p. 181-209.
- Caiden, G. E. (2001). « Corruption and Governance », dans G. E. Caiden, O. P. Dwivedi et J. Jabbara (dir.), *Where Corruption Lives*, BloomWeld, Kumarian Press, p. 15-38.
- Camus, A. (1983). *The Myth of Sisyphus, and Other Essays*, New York, A.A. Knopf.
- Camus, A. (1969). *The Stranger*, New York, A.A. Knopf.
- Chambers, C. (2008). *Sex, Culture, and Justice: The Limits of Choice*, University Park, Pennsylvania State University Press.
- Chambers, R. (2011). *The Guardians of Public Trust*, www.theiia.org/ (page consultée en août 2012).
- Chrétien, J. (2005). *Testimony to the Commission of Inquiry into the Sponsorship Program and Advertising Activities*, n° 74, Ottawa, Gouvernement du Canada.
- Cooper, C. (2008). *Extraordinary Circumstances: The Journey of a Corporate Whistleblower*, Hoboken, John Wiley & Sons.
- Cooper, D. et K. Robson (2006). « Accounting, Professions and Regulation: Locating the Sites of Professionalisation », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 31, n° 4-5, p. 415-444.
- Crisp, R. (2010). « Virtue Ethics and Virtue Epistemology », *Metaphilosophy*, vol. 41, n° 1-2, p. 22-40.
- Davis, M. A. (2011). « 'A New World Rising:' Albert Camus and the Absurdity of Neoliberalism », *Social Identities*, vol. 17, n° 2, p. 225-238.
- Duff, R. A. et S. E. Marshall (1982). « Camus & Rebellion: From Solipsism to Morality », *Philosophical Investigations*, vol. 5, n° 2, p. 116-134.

- Dunwoodie, P. (2010). « Albert Camus: From the Absurd to Revolt: Book Review », *French Studies*, vol. 64, n° 1, p. 106-107.
- Dye, K. et R. Stapenhurst (1998). *Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption*, Washington D.C., The Economic Development Institute of the World Bank.
- Eskeland, G. S. et H. Thiele (1999). *Corruption under Moral Hazard*, Washington D.C., The World Bank Development Research Group, Policy Research Working Paper 2204.
- Everett, J. (2012). « Corruption in the Developing Countries: 'Thinking About' the Role of Accounting », dans T. Hopper et autres (dir.), *Handbook of Accounting and Development*, Cheltenham, Edward Elgar, p. 224-244.
- Everett, J. et M.-S. Tremblay (à paraître). « Ethics and Internal Audit: Moral Will and Moral Skill in a Heteronomous Field », *Critical Perspectives on Accounting*.
- Everett, J., D. Neu et A. Rahaman (2007). « Accounting and the Global Fight against Corruption », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, n° 6, p. 513-542.
- Everett, J., D. Neu et A. Rahaman (2006). « The Global Fight against Corruption: A Foucaultian, Virtues-Ethics Framing », *Journal of Business Ethics*, vol. 65, n° 1, p. 1-12.
- Ferguson, K. E. (1993). *The Man Question: Visions of Subjectivity in Feminist Theory*, Berkeley, University of California Press.
- Flyvbjerg, B. (2006). « Making Organization Research Matter: Power, Values and Phronesis », dans S. R. Clegg et autres (dir.), *Handbook of Organization Studies*, London, Sage Publication, p. 370-386.
- Fonds monétaire international (2005). *Back to Basics: 10 Myths about Governance and Corruption*, www.imf.org/ (page consultée en août 2012).
- Foot, P. (2001). *Natural Goodness*, Oxford, Oxford University Press.
- Foucault, M. (2008). *The Birth of Biopolitics: Lectures at the Collège de France, 1978/1979*, New York, Palgrave Macmillan.
- Fourcade, M. et K. Healy (2007). « Moral Views of Market Society », *Annual Review of Sociology*, vol. 33, p. 285-311.
- Francis, J. R. (1990). « After Virtue?: Accounting as a Moral and Discursive Practice », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 3, n° 3, p. 5-17.
- Galbraith, J. K. (2004). *The Economics of Innocent Fraud*, New York, Houghton Mifflin.
- Galtung, F. (dir.) (1994). *Accountability and Transparency in International Development: The Launching of Transparency International*, Berlin, Laserline GmbH.
- Gendron, Y., D. Cooper et B. Townley (2007). « The Construction of Auditing Expertise in Measuring Government Performance », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 32, n° 1, p. 105-133.
- Gomery, J. H. (2005). « Who Is Responsible? Summary », *Report of the Commission of Inquiry into the Sponsorship Program and Advertising Activities*, Ottawa, Gouvernement du Canada.
- Gonzalez-Koss, M. et W. Kellner (2002). « Global Forum on Fighting Corruption and Safeguarding Integrity II », *International Journal of Government Auditing*, vol. 29, n° 1, p. 20-22.
- Götz, L. (1987). « Camus and the Art of Teaching », *Educational Theory*, vol. 37, n° 3, p. 265-276.

- Gramling, A. A. et autres (2004). « The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research », *Journal of Accounting Literature*, vol. 23, p. 194-244.
- Hall, H. G. (1960). « Aspects of the Absurd », *Yale French Studies*, vol. 25, p. 26-32.
- Hanlon, G. (1994). *The Commercialisation of Accountancy: Flexible Accumulation and the Transformation of the Service Class*, London, Macmillan.
- Harvey, D. (2005). *A Brief History of Neoliberalism*, Oxford, Oxford University Press.
- Hasan, K. E. (2011). « Auditors and the Love-Hate Relationship », *The Soapbox*, www.theiia.org/ (page consultée en août 2012).
- Hopper, T. et autres (2009). « Management Accounting in Less Developed Countries: What is Known and Needs Knowing », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 23, n° 3, p. 469-514.
- Hubbard, H. et G. Paquet (2010). *The Black Hole of Public Administration*, Ottawa, Les Presses de l'Université d'Ottawa.
- Institute of Internal Auditors (2012). *Anti-corruption: What Every Internal Auditor Needs to Know: IIA Webinar, January 17, 2012*, modérateur : B. F. Lacativo; panéliste : M. Volkov, P. E. Zikmund et S. Sullivan, <https://na.theiia.org/training> (page consultée en août 2012).
- Internal Institute of Auditors (2011). *Site de l'Internal Institute of Auditors*, www.theiia.org/ (page consultée en août 2011).
- Jeppeson, K. K. (1998). « Reinventing Auditing, Redefining Consulting and Independence », *European Accounting Review*, vol. 7, n° 3, p. 517-539.
- Johnston, M. (2005). *Syndromes of Corruption: Wealth, Power, and Democracy*, Cambridge, Cambridge University Press.
- Khanal, R. (2000). « Strategies in Combating Corruption », dans R. Khanal (dir.), *Transparency and Accountability Against Corruption in Nepal*, Kathmandu, Modern Printing Press, p. 1-18.
- Killinger, B. (2007). *Integrity: Doing the Right Thing for the Right Reason*, Montréal, McGill-Queen's University Press.
- Klitgaard, R. (1994). « A Framework for a Country Programme Against Corruption », dans F. Galtung (dir.), *Accountability and Transparency in International Development: The Launching of Transparency International*, Berlin, Laserline GmbH, p. 55-73.
- Knapp, M. C., T. J. Louwers et C. K. Weber (1998). « Celebrating Accounting Heroes: An Alternative Approach to Teaching Ethics », *Advances in Accounting Education*, vol. 1, p. 267-277.
- Kroll Lindquist Avey Co. (2005). *The Commission of Inquiry into the Sponsorship Program and Advertising Activities: Kroll Lindquist Avey Report*, New York, Kroll Lindquist Avey Co.
- Kundera, M. (1984). *The Unbearable Lightness of Being*, New York, Harper & Row.
- La Palombara, J. (1994). « Structural and Institutional Aspects of Corruption », dans F. Galtung (dir.), *Accountability and Transparency in International Development: The Launching of Transparency International*, Berlin, Laserline GmbH, p. 75-89.
- Lavoie, D. (1987). « The Accounting of Interpretations and the Interpretation of Accounts: The Communicative Function of 'The Language of Business' », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, n° 6, p. 579-604.

- Leblanc, R. W. (2005). *20 Questions Directors Should Ask About Governance Assessments*, Toronto, The Canadian Institute of Chartered Accountants.
- Leff, N. H. (1964) « Economic Development through Bureaucratic Corruption », *American Behavioral Scientist*, vol. 8, n° 3, p. 8-14.
- Lennox, C. et J. Pittman (2010). « Big Five Audits and Accounting Fraud », *Contemporary Accounting Research*, vol. 27, n° 1, p. 209-247.
- Libby, T. et L. Thorne (2003). « Virtuous Auditors », *CA Magazine*, novembre, p. 45-47.
- Lincoln, L. (2011). « Justice Imagined: Albert Camus' Politics of Subversion », *Law & Humanities*, vol. 5, n° 1, p. 271-278.
- Mbaku, J. M. (2008). « Corruption Cleanups in Africa: Lessons from Public Choice Theory », *Journal of Asian and African Studies*, vol. 43, n° 4, p. 427-456.
- Merriam-Webster (2012). *Online Dictionary*, www.merriam-webster.com (page consultée en août 2012).
- Meyer, R. et G. Hammerschmid (2006). « Public Management Reform: An Identity Project », *Public Policy and Administration*, vol. 21, n° 1, p. 99-115.
- Michalowski, R. J. et R. C. Kramer (2006). *State-Corporate Crime: Wrongdoing at the Intersection of Business and Government*, Rutgers University Press.
- Moore, D., P. Tetlock et L. Tanlu (2006). « Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling », *Academy of Management Review*, vol. 31, n° 1, p. 10-29.
- Mosler, W. (2010). *The 7 Deadly Innocent Frauds of Economic Policy*, St. Croix, Valence.
- Neu, D. (1991). « Trust, Impression Management and the Public Accounting Profession », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 2, n° 3, p. 295-313.
- Neu, D., J. Everett et A. S. Rahaman (à paraître). « Internal Auditing and Corruption within Government: The Case of the Canadian Sponsorship Program », *Contemporary Accounting Research*, sous presse.
- Neu, D. et autres (2012). « Accounting and Networks of Corruption », *Accounting, Organizations and Society*, sous presse.
- Neu, D., C. Friesen et J. Everett (2003). « The Changing Internal Market for Ethical Discourses in the Canadian CA Profession », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 16, n° 1, p. 70-103.
- Pojman, L. P. (2005). *Ethics: Discovering Right & Wrong*, 5^e éd., London, Thompson.
- Pope, J. (1998). « Enhancing Accountability and Ethics in the Public Service », dans Transparency International et International Bank for Reconstruction and Development (dir.), *New Perspectives on Combating Corruption*, Washington D.C., Transparency International, p. 123-138.
- Power, M. (2003). « Auditing and the Production of Legitimacy », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, n° 4, p. 379-394.
- Puxty, A., P. Sikka et H. Willmott (1997). « Mediating Interests: The Accountancy Bodies », Responses to the McFarlane Report', *Accounting and Business Research*, vol. 27, n° 4, p. 323-340.
- Puxty, A., P. Sikka et H. Willmott (1994). « (Re)forming the Circle: Education, Ethics and Accountancy practices », *Accounting Education*, vol. 3, n° 1, p. 77-92.

- Radcliffe, V. (2008). « Public Secrecy in Auditing: What Government Auditors Cannot Know », *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 19, n° 1, p. 99-126.
- Radcliffe, V. (1999). « Knowing Efficiency: The Enactment of Efficiency in Efficiency Auditing », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, n° 4, p. 333-362.
- Raelin, J. A. (1989). « An Anatomy of Autonomy: Managing Professionals », *Academy of Management Executive*, vol. 111, n° 3, p. 216-228.
- Rittenberg, L. et M. Covalleski (2001). « Internalization Versus Externalization of the Internal Audit Function: An Examination of Professional and Organizational Imperatives », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, n° 7-8, p. 617-641.
- Roberts, J. (1991). « The Possibilities of Accountability », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, n° 4, p. 355-368.
- Roberts, R. (2008). « Teaching, Learning and Ethical Dilemmas: Lessons from Albert Camus », *Cambridge Journal of Education*, vol. 38, n° 4, p. 529-542.
- Robinson, M. (1998). « Corruption and Development: An Introduction », dans M. Robinson (dir.), *Corruption and Development*, London, Frank Cass, p. 1-14.
- Rose-Ackerman, S. (1999). *Corruption and Government: Causes, Consequences, and Reform*, Cambridge, Cambridge University Press.
- Rose-Ackerman, S. (1978). *Corruption: A Study in Political Economy*, New York, Academic Press.
- Sagi, A. (2002). *Albert Camus and the Philosophy of the Absurd*, Amsterdam, Rodopi.
- Savage, M. (2009). *Fraud Risk in Difficult Economic Times: Questions for Directors to Ask, Chartered Accountants of Canada, CICA*, www.cica.ca (page consultée en août 2012).
- Schwartz, R. (2003). *Breaches of Integrity and Accountability Institutions: Auditors, Anti-Corruption Agencies and Commissions of Inquiry*, Communication présentée à l'Annual Conference of the European Group of Public Administration, 3 au 6 septembre, Oeiras, Portugal.
- Stapenhurst, R. et K. Dye (1998). « Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Combating Corruption », dans Transparency International et International Bank for Reconstruction and Development (dir.), *New Perspectives on Combating Corruption*, Washington D.C., Transparency International, p. 109-122.
- Suddaby, R., Y. Gendron et H. Lam (2009). « The Organizational Context of Professionalism in Accounting », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 34, n° 3-4, p. 409-427.
- United States Office of Management and Budget (1984). *The Single Audit Act of 1984*, www.whitehouse.gov (page consultée en août 2012).
- White, R. (2008). *Radical Virtues: Moral Wisdom and the Ethics of Contemporary Life*, Blue Ridge Summit, Rowman and Littlefield.
- Willmott, H. et P. Sikka (1997). « On the Commercialization of Accountancy Thesis: A Review Essay », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, n° 8, p. 831-842.
- Žižek, S. (1994). *Mapping Ideology*, London, Verso.